



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16682.720508/2013-69  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.142 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2016  
**Matéria** IPI - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

TRANSFERÊNCIA DE ATIVOS E PASSIVOS MEDIANTE INTEGRALIZAÇÃO DE QUOTAS. CISÃO PARCIAL.

A integralização de quotas em empresa pré-existente, mediante a versão de parcela do patrimônio, incluindo ativos e passivos, caracteriza a operação de cisão de que trata o artigo 229 e seu parágrafo terceiro da Lei nº 6.404, de 1976.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº2 DO CARF

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias

AQUISIÇÃO DE INSUMOS APLICADOS EM PRODUTOS ISENTOS. ALIQUOTA ZERO. NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Não gera direito ao crédito sobre os insumos adquiridos aplicados na fabricação de produtos sujeitos a não tributação, isento e de alíquota zero a ser comercializados no mercado interno.

CRÉDITOS DE IPI EM OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO INDUSTRIAL.

Os créditos de IPI em operações de consignação industrial podem ser escriturados quando da efetiva utilização no processo produtivo e não na entrada dos produtos recebidos por ocasião da remessa em consignação.

MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

Impossibilidade de exigir concomitantemente Multa de Ofício e Multa Isolada ao mesmo tempo em face de sua própria natureza, sob pena de aplicar-se dupla penalidade com referência a uma mesma infração.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em manter a solidariedade passiva atribuída a empresa Chevron Brasil Lubrificante Ltda, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá, Relator, Lenisa Prado, Sarah Araújo e Walker Araújo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède. Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a glosa do crédito de IPI oriundo dos insumos recebidos em consignação, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède. Por unanimidade de votos, em afastar a aplicação de multa isolada por falta de lançamento do Imposto com cobertura de crédito.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho - Relator.

Paulo Guilherme Deroulede – Relator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

## Relatório

Cuida-se de Auto de Infração exigindo IPI decorrente de glosa e multa de ofício e multa isolada, por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão hostilizada.

*"Relatório. Trata-se o presente processo do lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$ 2.121.288,07 (incluído principal, multa de cobertura de crédito), referente ao período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008, decorrente da saída de produtos do estabelecimento industrial com erro na classificação fiscal e da utilização de créditos básicos indevidos.*

*Consta do Termo de Verificação e Revisão Fiscal de fls. 7900/7945, em síntese, que:*

- a) *A antiga Chevron Brasil Ltda foi vendida ao Grupo Ultra (Ultra Participações S/A), detentor da marca Ipiranga, que alterou a sua razão social para Ipiranga Produtos de Petróleo S/A. A antiga Chevron Brasil Ltda, após*

*reorganização societária ocorrida no ano de 2008, manteve-se com as atividades de distribuição de combustíveis no Brasil e transferiu os ativos decorrentes de operações com lubrificantes para Chevron Brasil Lubrificantes Ltda, em operação de cisão parcial de patrimônio, motivo pelo qual a Chevron Brasil Ltda, atual Ipiranga Produtos de Petróleo S/A, por ter havido versão apenas parcial de seu patrimônio, e aquela que absorveu parcela de seu patrimônio, a Chevron Brasil Lubrificantes Ltda, responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão, nos termos do art. 233 da Lei das Sociedades Anônimas, do art. 124, II, do CTN e do art. 5º do Decreto Lei nº 1.598/1977.*

*b) Os óleos minerais são obtidos da separação de componentes do petróleo, estando os mesmos normalmente enquadrados na posição 2710 que, em regra, não prevê sua tributação (NT). Por outro lado, os óleos sintéticos são obtidos por reação química, havendo assim maior controle em sua fabricação, permitindo a obtenção de vários tipos de cadeias moleculares, com diferenças físico químicas, os quais são normalmente enquadrados no código 3403, que compreende as preparações lubrificantes que não contenham em sua composição 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos e, em regra, são tributáveis. Os óleos semi-sintéticos ou de base sintética empregam misturas em proporções variáveis de básicos minerais e sintéticos, buscando reunir as melhores propriedades de cada tipo e podem ser enquadrados tanto no código 2710 quanto no código 3403, a depender do percentual de seu constituinte básico.*

*c) O produto “sugartex ss 7000, código 32400” foi classificado pelo sujeito passivo sob dois códigos, 27101932 e 34031900, o que demonstra uma grave inconsistência na aplicação da legislação. Analisando os componentes do produto, porém, conclui-se pela imprecisão da classificação do produto sob o código 27101932, pelo fato de o componente básico – óleo de petróleo – não ter alcançado o limite percentual de 70%, em peso.*

*O código correto é o NCM 3403.19.00 (preparações lubrificantes, cuja alíquota é 15%).*

*dois códigos, 27101932 e 34031900, o que demonstra uma grave inconsistência na aplicação da legislação. Analisando os componentes do produto, porém, conclui-se pela imprecisão da classificação do produto sob o código 27101932, pelo fato de o componente básico – óleo de petróleo – não ter alcançado o limite percentual de 70%, em peso.*

*O código correto é o NCM 3403.19.00 (preparações lubrificantes, cuja alíquota é 15%).*

*d) O produto “sugartex ss 12500, código 42820” estaria classificado, segundo o sujeito passivo, no NCM 2710.19.32. Contudo, o produto em tela apresenta uma formulação idêntica àquela do “sugartex ss 7000, código 32400”, o que evidencia*

que se trata de um mesmo produto, devendo, pois, estar classificado sob o código NCM 3403.19.00 (preparações lubrificantes, cuja alíquota é 15%).

e) O sujeito passivo justificou a saída não tributada do produto “oleo de processo 22” em razão de que o mesmo corresponderia a “100% óleo básico mineral”, querendo fazer crer que sua classificação fiscal não contemplaria a tributação de IPI. Contudo, a teor da TIPI vigente, a classificação do produto no capítulo 2710 não é garantia de não tributação, pois existem várias classificações, contidas neste capítulo, que prevêem a aplicação de uma alíquota superior a zero. Nesse sentido, as notas fiscais de saída do produto “oleo de ser visto no arquivo de notas fiscais correlatas, possui uma alíquota correspondente de 8%.

Ressalte-se que a justificativa apresentada não se reporta a nenhuma possibilidade de o produto ser uma exceção àquela alíquota estabelecida na TIPI. Aliás, informou o contribuinte, em resposta à fiscalização, que se trata de “produto sem alíquota IPI cadastrada”, o que leva a crer na possibilidade de ter havido um descuido dos sistemas de emissão de nota fiscal do fiscalizado quando da apuração do IPI correspondente.

f) O contribuinte declarou que os produtos “quenchtex A” e “quenchtex WW” tiveram saída do estabelecimento industrial sem destaque de IPI pelo fato de os mesmos serem “100% óleo básico mineral” e “96% mistura de óleos básicos minerais + 4% aditivo”, respectivamente. Aplica-se a tais produtos a mesma análise acima efetivada, pois as notas fiscais de saída informam que estes estão classificados no NCM 2710.19.99, com alíquota de 8%.

g) O fiscalizado aproveitou créditos de IPI relativos a aquisições para comercialização e relativos a aquisições de insumos utilizados em produtos classificados na TIPI como NT. Porém, inexistente autorização normativa para apropriação de tais créditos. O fiscalizado promoveu, ainda, algumas operações de exportação de produtos, as quais foram segregadas das glosas em tela. Os produtos saídos do estabelecimento industrial com notação NT, à exceção daqueles efetivamente exportados, não são considerados imunes de forma objetiva.

h) O sujeito passivo foi instado a destacar em coluna específica os dados referentes à parcela do IPI creditada relativa a insumos empregados na industrialização de produtos classificados como NT ou apresentar as formulações de cada produto saído, definindo os seus componentes e quantitativos correspondentes por unidade produzida, havendo informado que não detinha tais informações técnicas e deixando de apresentar os arquivos relativos aos referidos insumos. Não disponibilizada a discriminação dos insumos aplicados em produtos tributados, não tributados e exportados, que possibilitaria determinar o percentual do crédito que deveria ser mantido proporcionalmente à quantidade consumida no período para

*cada tipo de produto, a única metodologia aplicável ao caso concreto foi o cálculo da proporcionalidade entre o total da base de cálculo (valor contábil) dos produtos saídos no período e aquela (valor contábil) sujeita a tributação pelo IPI, acrescida daquelas submetidas a exportação, com notação NT. Com o objetivo de determinar o percentual de créditos a ser adotado, verificou-se a necessidade de crescer aos valores da "BC Produtos Tributados", aquelas bases de cálculo dos valores considerados como tributáveis e lançadas de ofício. Ao final, fez-se necessário segregar nas planilhas denominadas "Saídas Exportação Trimestre X" os valores de base de cálculo das operações de exportação de produtos com notação NT. A porcentagem de crédito a ser mantido, considerando os produtos saídos tributados e aqueles exportados, é aquela que resulta da soma algébrica das porcentagens anteriormente citadas.*

*i) Constatou-se a utilização de créditos básicos oriundos de produtos recebidos em consignação. Nos termos dos arts. 34, 164 e 425, I, do RIPI/2002, o creditamento de IPI nas operações de compras em consignação só se concretiza quando a consignatária utiliza ou vende o produto a terceiro, ou seja, nesse momento as consignantes emitem nota fiscal sem destaque de IPI para a consignatária, e nos casos de venda a terceiros, ocorre igualmente a emissão de nota fiscal da consignatária para o terceiro comprador. A saída dos produtos do estabelecimento industrial consignante caracteriza fato gerador do IPI, decorrendo daí a obrigação de destacar na nota fiscal de saída o IPI devido, sendo certo que apesar da remessa, o consignante permanece como proprietário do produto saído, ficando o consignatário como mero possuidor, o que permite concluir que não cabe ao fiscalizado o direito de creditar-se do tributo quando do recebimento do produto, por falta de amparo legal. Limitou-se o sujeito passivo a alegar que a consignação prevista no art. 425, II, b, do RIPI/2002 é a mercantil, enquanto a operação praticada por ela era consignação industrial, não estando, pois, submetida a esta legislação. Resulta, então, prejudicado o creditamento de IPI nas operações de consignação se o contribuinte confessa não ter feito os controles exigidos pela legislação de IPI para este tipo de operação, pois é cediço caber o crédito tão somente quando do encaminhamento da nota fiscal de venda por ocasião do recebimento simbólico do produto (efetiva utilização do produto no processo produtivo) e não por ocasião do recebimento do produto em consignação."*

Cientificado em 03/04/2013 (fl. 7945), o responsável solidário Chevron Brasil Lubrificantes Ltda apresentou, em 02/05/2013 (fl. 7950), a impugnação de fls. 7952/7980, na qual alega:

*"I.a A Nulidade: Inocorrência de Cisão Parcial Erro na Identificação do Sujeito Passivo A ora Impugnante foi arrolada como corresponsável solidária do débito de IPI ora impugnado em vista do equivocodo, data vênua entendimento da autoridade fiscal de que teria ocorrido no caso uma cisão de parte do patrimônio da empresa Chevron Brasil Ltda. ("CBL"), antiga denominação da Ipiranga Produtos de Petróleo S.A. ("IPP"),*

*devedora principal, da qual teria resultado a criação da Chevron Brasil Lubrificantes Ltda. ("CBLL"), ora Impugnante.*

*Data vênua, o entendimento exarado no Termo de Verificação Fiscal se demonstra completamente equivocado, visto que não houve no caso nenhuma cisão, mas sim uma simples transferência de bens à empresa preexistente, qual seja, a ora Impugnante, como adiante restará demonstrado.*

*A cisão é a operação pela qual uma companhia transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais empresas, constituídas para este fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, nos termos do artigo 229 da Lei nº 6.404/76 Lei das S.A. (alterada pela Lei nº 9.457/2001):*

*(...)*

*Seguindo diretrizes corporativas mundiais, o Grupo Chevron passou por uma reorganização societária para se desfazer de suas atividades de distribuição de combustíveis no Brasil.*

*Desta forma, em 18.08.2008, o Grupo Chevron alocou a empresas específicas as diversas atividades que até então estavam concentradas na Chevron Brasil Ltda.*

*("CBL").*

*De modo a atender aos objetivos da reestruturação, a CBL, à época sócia da CBLL, mediante integralização de capital, trocou um conjunto de ativos (negócios relacionados a produção, comercialização e importação de lubrificantes e graxas) por outro conjunto de ativos (ações da Chevron Brasil Lubrificantes Ltda. "CBLL", ora Impugnante). Tal transação, descrita na 11ª alteração do Contrato Social da CBLL (doc. 04), ora Impugnante, foi devidamente subscreta, conforme se pode verificar também pela 12ª e 13ª alterações do Contrato Social da Impugnante (docs. 05 e 06).*

*Ou seja, a Chevron Brasil Ltda. ("CBL") transferiu o seu negócio de fabricação, comercialização e importação de lubrificantes à ora Impugnante Chevron Brasil Lubrificantes Ltda. ("CBLL"), recebendo, em contrapartida, quotas representativas do capital social da CBLL. Assim, de detentora dos elementos (ativos e passivos) de negócios envolvendo lubrificantes, a CBL passou a ser quotista majoritária da Impugnante, que por sua vez passou a deter 100% dos negócios relacionados a produção, comercialização e importação de lubrificantes.*

*Destaque-se, ainda, que, posteriormente, a CBL retirou-se da sociedade, transferindo a totalidade de suas quotas à sócia remanescente, como comprova a 14ª alteração do Contrato Social da CBLL, ora Impugnante, datada de 30/12/2008 (doc. 07).*

*No que tange à empresa Chevron Brasil Ltda. ("CBL"), vê-se pela documentação juntada, especialmente pela 19a e pela 20a alterações do seu Contrato Social (docs. 08 e 09), datadas respectivamente de 09/12/2008 e 31/09/2009, que seus os sócios decidiram pela redução de seu capital em 2008 e, que depois, em 2009, alienaram a totalidade das quotas para a Sociedade de Participações Ltda. ("grupo Ultra").*

*Assim, como resta demonstrado, foi somente após a referida reorganização societária que o grupo Ultra adquiriu a Chevron Brasil Ltda. ("CBL"), empresa que naquela época dedicava-se exclusivamente à atividade de distribuição de combustíveis, a qual, posteriormente, teve sua razão social alterada para Ipiranga Produtos de Petróleo S.A.*

*("IPP") principal autuada! Todo o acima exposto pode ser facilmente verificado pela análise da documentação anexada à presente Impugnação.*

*Como se vê, diferentemente do pretendido pela autoridade fiscal, a reorganização societária, em momento algum, foi realizada por cisão parcial, mas tão somente por transferência de ativos e passivos entre empresas já preexistentes.*

*Deste modo, não resta dúvida de que deve ser cancelada a cobrança de IPI, relativa ao ano calendário 2008, por erro na identificação do sujeito passivo (co-responsável)*

*solidário, ou, quando menos, mister se faz seja determinada a exclusão da ora Impugnante do pólo passivo da presente autuação, visto que não pode ser ela considerada responsável solidária pelo crédito pretendido, como restou fartamente comprovado.*

*(...)*

*I.b A Decadência do Período de Janeiro a Março de 2008 (...)*

*Assim, sendo o tributo sujeito ao lançamento por homologação, a ele deve ser aplicada a regra decadencial específica que, nos termos do artigo 150, do parágrafo 4o, do Código Tributário Nacional, estabelece a extinção do crédito tributário em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:*

*(...)*

*No entanto, ao caso ora em debate deve ser aplicado o prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4o, do Código Tributário Nacional, e não o artigo 173, inciso I do mesmo diploma legal.*

*(...)*

*Do que acima se expôs, como a Impugnante foi cientificada do lançamento em abril de 2013, a autuação em tela só poderia atingir fatos geradores ocorridos a partir de abril de 2008!*

(...)

## II O Mérito

### A Condição de Industrial da Responsável Principal

*Assim, é indubitável a condição de industrial da principal autuada, à época denominada "CBL", especialmente do estabelecimento fabril tomador do crédito de IPI no particular, ao contrário da conclusão a que chegou o fiscal autuante.*

*II.b O Direito ao Crédito do IPI na saída de produtos não sujeitos ao imposto, inclusive imunes (...)*

*O comando constitucional da não cumulatividade é sabidamente auto aplicável, conforme reconhece a doutrina e jurisprudência pátrias.*

(...)

*A conjugação do artigo 153, parágrafo 3º , II da Constituição Federal com o disposto no artigo 49 do Código Tributário Nacional, por si só já conduz à inequívoca conclusão de que o direito ao crédito do IPI é absoluto, amplo e irrestrito.*

*Não obstante, para dar maior clareza ao direito creditório dos contribuintes, a Lei nº 9.779/99 ratifica o direito de os contribuintes do IPI tal qual a empresa responsável principal da autuação ora questionada apropriarem o crédito desse imposto na aquisição de insumos (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem) empregados na industrialização de produtos não tributados lato sensu:*

(...)

*Não bastasse a clareza dos comandos constitucionais, legais e regulamentares acima destacados, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 33/99 ato este que subordina e vincula seus agentes , na qual a manutenção do crédito do IPI nas saídas, inclusive imunes, foi mais uma vez ratificada:*

(...)

*Nem se alegue que a IN SRF nº 33/99, ao dispor sobre o art. 11 da Lei nº 9.779 e incluir os produtos imunes, estaria se referindo somente àqueles imunes por destinação a exportação. Tal conclusão carece de embasamento legal, sendo fruto exclusivo dos infrutíferos, injustos e ilegais esforços que vêm empregando a administração pública para a ilegalmente restringir o direito creditório dos contribuintes.*

(...)

*Na extrema e improvável hipótese de V.Sas, considerarem que o direito ao crédito do IPI na hipótese dos presentes autos deixou de ser reconhecido como válido pelo fisco federal, do que se*

*cogita apenas para argumentar, será mister que se reconheça a abrupta e indevida mudança de critério jurídico adotado pelas autoridades fazendárias.*

(...)

#### **II.d O Direito ao Crédito do IPI no Recebimento de Produtos em Consignação**

(...)

*No que tange ao mencionado artigo 425, II, b, do RIPI/2002, cumpre destacar que o procedimento fiscal nele especificado diz respeito, expressamente, à consignação mercantil, operação que não é executada pelo Impugnante.*

*Com efeito, a operação praticada pela Impugnante é a consignação industrial, ou seja, a Impugnante adquiria os insumos para fabricar embalagens plásticas, através do processo de "moldagem a sopro", para acondicionamento dos lubrificantes que produz.*

(...)

*Cumpre ressaltar que, todas as embalagens produzidas "in house" são 100% utilizadas para o acondicionamento dos produtos da ora Impugnante.*

*Assim, demonstrado que a operação praticada é de consignação industrial, entende a Impugnante que as disposições do artigo 425, II, b, do RIPI/2002 não se aplicam in casu, eis que tratam expressamente de consignação mercantil, sendo portanto legítimo in totum o creditamento do IPI efetuado pela Impugnante.*

(...)

#### **II.e A Impossibilidade de Cobrança de duas multas sobre o mesmo fato gerador**

*Em relação à exigência do IPI não lançado nas operações realizadas supostamente com erro de classificação fiscal, pretende o fisco exigir duas multas distintas, uma pela falta de recolhimento do imposto supostamente devido e outra multa por falta de destaque do imposto na nota fiscal, ambas com fundamento no art. 80, I, da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei 9.430/96, verbis:*

(...)

*Ora, não há dúvidas de que o principal exigido a título de IPI no Auto de Infração ora impugnado abrange os valores de IPI decorrentes do alegado erro de classificação fiscal e, portanto, a multa moratória em virtude do não pagamento já está sendo exigida, no percentual de 75%, sobre o imposto não recolhido.*

*A cobrança em duplicidade é evidentemente abusiva e indevida e vem sendo rechaçada pelos Tribunais Administrativos e pelo Supremo Tribunal Federal, como demonstram as ementas abaixo:*

(...)

*Pelo exposto, mister se faz seja excluída da autuação a penalidade imposta pela falta de destaque do imposto nas notas fiscais relativas às operações realizadas com alegado erro de classificação fiscal, visto que sua exigência implica em dupla incidência de penalidade sobre as mesmas infrações.”*

***Igualmente cientificado em 03/04/2013 (fl. 7945), o contribuinte Ipiranga Produtos de Petróleo S/A apresentou, em 02/05/2013 (fl. 8177), a impugnação de fls. 8179/8202, na qual alega:***

***I – Preliminarmente: A Decadência do Período de Janeiro a Março de 2008 (...)***

*Assim, sendo o tributo sujeito ao lançamento por homologação, a ele deve ser aplicada a regra decadencial específica que, nos termos do artigo 150, do parágrafo 4o , do Código Tributário Nacional, estabelece a extinção do crédito tributário em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:*

(...)

*No entanto, ao caso ora em debate deve ser aplicado o prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4o , do Código Tributário Nacional, e não o artigo 173, inciso I do mesmo diploma legal.*

(...)

*Do que acima se expôs, como a Impugnante foi cientificada do lançamento em abril de 2013, a autuação em tela só poderia atingir fatos geradores ocorridos a partir de abril de 2008!*

(...)

***II O Mérito II.a A Condição de Industrial da Impugnante (...)***

*Assim, é indubitável a condição de industrial da Impugnante, especialmente do estabelecimento fabril tomador do crédito de IPI no particular, ao contrário da conclusão a que chegou o fiscal autuante.*

(...)

***II.b O Direito ao Crédito do IPI na saída de produtos não sujeitos ao imposto, inclusive imunes (...)***

(...)

*A conjugação do artigo 153, parágrafo 3o , II da Constituição Federal com o disposto no artigo 49 do Código Tributário Nacional, por si só já conduz à inequívoca conclusão de que o direito ao crédito do IPI é absoluto, amplo e irrestrito.*

*Não obstante, para dar maior clareza ao direito creditório dos contribuintes, a Lei nº 9.779/99 ratifica o direito de os contribuintes do IPI tal qual a empresa responsável principal da autuação ora questionada (sic) apropriarem o crédito desse imposto na aquisição de insumos (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem) empregados na industrialização de produtos não tributados lato sensu:*

(...)

*Não bastasse a clareza dos comandos constitucionais, legais e regulamentares acima destacados, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 33/99 ato este que subordina e vincula seus agentes , na qual a manutenção do crédito do IPI nas saídas, inclusive imunes, foi mais uma vez ratificada:*

(...)

*Nem se alegue que a IN SRF nº 33/99, ao dispor sobre o art. 11 da Lei nº 9.779 e incluir os produtos imunes, estaria se referindo somente àqueles imunes por destinação a exportação. Tal conclusão carece de embasamento legal, sendo fruto exclusivo dos infrutíferos, injustos e ilegais esforços que vêm empregando a administração pública para ilegalmente restringir o direito creditório dos contribuintes.*

(...)

*Na extrema e improvável hipótese de V.Sas, considerarem que o direito ao crédito do IPI na hipótese dos presentes autos deixou de ser reconhecido como válido pelo fisco federal, do que se cogita apenas para argumentar, será mister que se reconheça a abrupta e indevida mudança de critério jurídico adotado pelas autoridades fazendárias.*

(...)

### ***II.c O Direito ao Crédito do IPI no Recebimento de Produtos em Consignação (...)***

*No que tange ao mencionado artigo 425, II, b, do RIPI/2002, cumpre destacar que o procedimento fiscal nele especificado diz respeito, expressamente, à consignação mercantil, operação que não é executada pelo Impugnante.*

*Com efeito, a operação praticada pela Impugnante é a consignação industrial, ou seja, a Impugnante adquiria os insumos para fabricar embalagens plásticas, através do processo*

de "moldagem a sopro", para acondicionamento dos lubrificantes que produz.

(...)

Cumpra ressaltar que, todas as embalagens produzidas "inhouse" são 100% utilizadas para o acondicionamento dos produtos da ora Impugnante.

Assim, demonstrado que a operação praticada é de consignação industrial, entende a Impugnante que as disposições do artigo 425, II, b, do RIPI/2002 não se aplicam in casu, eis que tratam expressamente de consignação mercantil, sendo portanto legítimo in totum o creditamento do IPI efetuado pela Impugnante.

(...)

#### **II.d A Impossibilidade de Cobrança de duas multas sobre o mesmo fato gerador**

Em relação à exigência do IPI não lançado nas operações realizadas supostamente com erro de classificação fiscal, pretende o fisco exigir duas multas distintas, uma pela falta de recolhimento do imposto supostamente devido e outra multa por falta de destaque do imposto na nota fiscal, ambas com fundamento no art. 80, I, da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei 9.430/96, verbis:

(...)

Ora, não há dúvidas de que o principal exigido a título de IPI no Auto de Infração ora impugnado abrange os valores de IPI decorrentes do alegado erro de classificação fiscal e, portanto, a multa moratória em virtude do não pagamento já está sendo exigida, no percentual de 75%, sobre o imposto não recolhido.

A cobrança em duplicidade é evidentemente abusiva e indevida e vem sendo rechaçada pelos Tribunais Administrativos e pelo Supremo Tribunal Federal, como demonstram as ementas abaixo:

(...)

Pelo exposto, mister se faz seja excluída da autuação a penalidade imposta pela falta de destaque do imposto nas notas fiscais relativas às operações realizadas com alegado erro de classificação fiscal, visto que sua exigência implica em dupla incidência de penalidade sobre as mesmas infrações."

Resulta evidente que as impugnações acima sumariadas, à exceção do tópico relativo à alegada nulidade do exigência de ofício, em razão de suposto erro na identificação do sujeito passivo (argüido pelo responsável solidário Chevron Brasil Lubrificantes Ltda), exibem rigorosamente o mesmo teor, motivo pelo qual devem e serão objeto de cognição e deliberação conjunta. É o relatório."



MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S)  
RECORRIDO: ESTADO DE SANTA CATARINA  
PROCURADOR: CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

**1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).**

**2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).**

**3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de**

*Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

A falta de recolhimento do IPI durante o ano-calendário de 2008 não foi contestada em momento algum pela recorrente. Diante da inexistência de pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

Tendo em vista que o período de apuração mais antigo remonta a janeiro de 2008, pela regra do art. 173, I, do CTN a exigência do imposto relativa a esse período poderia ter sido formalizada até 31/12/2013. Considerando que o contribuinte tomou ciência do auto de infração em abril de 2013, o lançamento e hígido em relação a todos os fatos geradores do ano-calendário de 2008.

#### **Da condição de industrial da Recorrente.**

Mesmo tratando de estabelecimento industrial, impõe reverenciar as regras legais estabelecidas. Não há dúvida de que trata de estabelecimento industrial, ressaltou-se no julgamento o fato da necessidade de observar a regra no tocante o crédito IPI, assunto esse que leva a tomada sobre aquisições de não tributados, isentos e imunes.

#### **Direito ao crédito de IPI saídas de Produtos não sujeitos a Imposto, inclusive o imune.**

Matéria controvertida.

A matéria devolvida a esta Turma recursal cinge-se à possibilidade de creditamento por entrada de insumos aplicados em produtos situados fora do campo de incidência do IPI (notação "NT" na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados—TIPI. Crédito por entradas de insumos aplicados em produtos NT.

É notório que a não-cumulatividade tem a finalidade de evitar a tributação excessiva do IPI sobre o processo produtivo, evitando a superposição do mesmo tributo nas diversas etapas.

A propósito, a matéria já tem tratamento pacificado na instância recursal administrativa, desde o tempo do extinto Conselho de Contribuintes. Atualmente, a Súmula



*existe a exigência do IPI, não podem ser utilizadas para gerar crédito.*

*A situação de não cumulatividade do IPI esta presente também no Art 49, do Código Tributário Nacional, que reafirma a exigência do pagamento do IPI na entrada dos produtos para fruição de créditos..*

*"Art. 49 O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes."*

*O impedimento de utilizar, para cálculo dos créditos do IPI, a entrada de produtos isentos e de alíquota zero esta coerente com a legislação. Posto, que nestes casos não existe o pagamento do tributo na entrada. No caso em tela, visto que não existe no ordenamento jurídico, legislação que permita a utilização de créditos para entradas de mercadorias isentas ou de alíquota zero, não procedem as alegações da recorrente.*

*Corroborando o entendimento da necessidade de pagamento do IPI para utilização de crédito na entrada de produtos. O CARF se manifestou especificamente tratando da entrada de produtos com alíquota zero na Súmula n" 18, publicada no DOU de 22/12/2009 "Súmula CARF n. 18 A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à &ignota zero não gera crédito de IPI." Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente a decisão de primeira instância. Winderley Moraes Pereira"*

Matéria já pacificado no CARF por meio da Súmula nº 18:

***"Súmula CARF nº 18: A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI."***

### **O direito ao crédito IPI no recebimento de produtos em consignação.**

A Interessada aproveitou crédito oriundo de produtos a ela consignado, creditando por se tratar de insumos adquiridos para fabricar embalagens plásticas, sendo assim, estava autorizada a tomada do crédito. Entendeu a Autoridade Fiscal que a legislação ao tempo dos fatos não contemplava permissão legal para creditamento do IPI destacado no documento fiscal de remessa a título de consignação.

Em verdade os dispositivos que tratam do assunto, artigos 423 e seguintes do Regulamento de IPI. Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, declinou os procedimentos obrigatórios quando da remessa a título de consignação mercantil.

O primeiro passo no sentido da possibilidade do consignatário aproveitar o crédito encontra no inciso I do art. 425 do diploma legal:

*“Art. 425 – Quando da venda do produto remetido a título de consignação mercantil:*

*I – o consignante emitirá nota fiscal sem destaque do imposto, indicando:”*

Constatado a efetiva venda cabe ao vendedor, consignante, emitir nota fiscal sem o destaque do imposto, haja vista, o imposto foi destacado na nota fiscal de consignação. O destaque do Imposto está obrigado quando da operação de consignação pela norma disposta no inciso I do art. 423:

*“o consignante emitirá nota fiscal com destaque do imposto, se devido, indicando como natureza da operação: “Remessa em Consignação”.*

A obrigação do consignatário de lançar a nota fiscal no livro de entrada encontra no inciso II do art. 423, sem qualquer observação em relação ao aproveitamento do crédito, ou que deva ser escriturado em coluna de observação.

No caso concreto os insumos são colocados em consignação para utilização da Recorrente, e, na medida em que vai sendo utilizado dá-se a efetiva compra, conseqüentemente, a consignante pela alienação efetiva emite a nota fiscal de venda sem destaque do IPI, o que já foi feito por meio da nota fiscal quando da remessa a título consignação.

Portanto, parece que o momento oportuno de lançar o crédito é quando da chegada do insumo ao estabelecimento do consignatário, haja vista, que o imposto incidente ocorreu quando da emissão da nota fiscal de remessa em consignação.

Por essas razões parece desacertada a glosa dos créditos de IPI.

**Impossibilidade de exigência de duas multas sobre o mesmo fato gerador.**

Uma das matérias devolvidas ao Colegiado tange a substituição da obrigação principal por multa, acrescida de multa de 75%.

A doutrina ao abordar o tema, distingue as sanções em executivas e punitivas, a primeira tem por função a satisfatividade do direito, ressarcir, se como tivesse o sujeito passivo da obrigação cumprido a obrigação no tempo e forma acertada. A segunda caracteriza-se como punitiva desestimuladora aos ilícitos. Afirmam os juristas que ambas não se remetem à mesma natureza e questão, em sendo assim, apercebe das finalidades distintas que uma guarda da outra.

O deslinde da questão é saber se no caso concreto é cabível duas penalidades pela falta de destaque do imposto por erro de classificação do IPI, uma isolada e outra de ofício, configurando dupla incidência de penalidade ao mesmo fato.

No caso ora examinado o imposto devido sobre as operações foram exigidos por meio do lançamento, consequentemente aplicação de multa de 75% sobre a totalidade do imposto, penalidade inerente à verificação do fato gerador.

O ponto nodal é decidir quanto à multa isolada.

A multa isolada é cabível pelo descumprimento de obrigação acessória, dá ensejo à exigência constatado pagamento do tributo a destempo sem os acréscimos legais, multa moratória e juros.

A exigência da punição no caso dos autos carece de justificativa, encontra desprovida de motivação, não há uma linha sequer a justificar aplicação dessa repreensão, ao deixar de declinar o motivo que lei determina invalida o lançamento. A multa isolada em si carrega o caráter punitivo e de ofício ao mesmo tempo em face de sua própria natureza, por essa razão não pode ser exigida com outra multa de ofício.

Sendo assim, deve ser afastada a multa isolada.

#### DA SOLIDARIEDADE.

A contribuinte, Chevron Brasil Lubrificantes Ltda., debate desde da impugnação contra atribuição da solidariedade passiva.

Diz que em 18 de agosto de 2008, o Grupo Chevron (Chevron Brasil Ltda.) alocou a empresas específicas as diversas atividades que até então estavam por ela concentrada. Reestruturando suas atividades no Brasil, a época sócia da empresa **Chevron Brasil Lubrificantes Ltda.**, trocou um conjunto de ativos relacionados ao negócios de produção, comercialização e importação de lubrificantes e graxas, mediante integralização de capital social por outro conjunto de ativos, **ações da Chevron Brasil Lubrificantes Ltda. - CBL**, a ora recorrente, e, não por versão de patrimônio decorrente de cisão parcial, passando a ser a quotista majoritária da Recorrente.

Em resumo a empresa CHEVRON BRASIL LTDA. transferiu a totalidade de suas atividades operacionais a empresa CHEVRON BRASIL LUBRIFICANTES LTDA. , logo a seguir, 30.12.2008, retirou-se da sociedade transferindo a totalidade de suas ações a sócia remanescente. Em 2009, concluída reestruturação, o Grupo ULTRA adquiriu a CHEVRON BRASIL LTDA., posteriormente, teve a razão alterada para Ipiranga Produtos de Petróleo S.A., no caso destes autos a principal autuada.

Por essa razão sustentou erro na identificação do sujeito passivo (corresponsável) solidário.

Examinando as cópias dos contratos sociais trazidos com a impugnação, doc.4, Décima Primeira Alteração de Contrato Social, constata-se como sócios da empresa CHEVRON BRASIL LUBRIFICANTES LTDA., as empresas: Chevron Brasil Ltda. e Chevron Latin America Marketing LLC.

Por meio da Décima Segunda Alteração do Contrato Social, há aumento de capital social da empresa CHEVRON BRASIL LUBRIFICANTES LTDA., que integraliza no ato da subscrição mediante conferência de bens ao capital social da sociedade conjunto de bens

imóveis, instalações, etc., conforme laudo de avaliação patrimonial. A sócia CHEVRON DO BRASIL LTDA., passa a ser quotista majoritária.

Do instrumento da décima terceira alteração do contrato social, os sócios decidem aumentar capital social da Chevron Brasil Lubrificantes Ltda., novamente por meio de subscrição com integralização de ativos mediante conferência de bens conforme laudo de avaliação.

Pela Décima Quarta Alteração do Contrato Social, a empresa CHEVRON DO BRASIL LTDA., sócia majoritária da empresa CHEVRON BRASIL LUBRIFICANTES LTDA., retira-se da sociedade transferindo a título de venda a totalidade de suas quotas a outra sócia, CHEVRON LATIN AMERICA MARKETING LLC, essa por sua vez em ato contínuo cedeu a título de venda parte de suas quotas a novel sócia, CHEVRON AMAZONAS LLC.

A partir da décima quarta alteração do contrato social, a empresa CHEVRON DO BRASIL LTA., deixou de fazer parte da empresa CHEVRON BRASIL LUBRIFICANTES LTDA.

Em 2009 a empresa CHEVRON BRASIL LTDA., foi adquirida pelo Grupo ULTRA, que alterou modificou a razão social para IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.

Em sendo assim, não há alegada versão de patrimônio em decorrência de cisão parcial capaz de dar azo a vinculação vista pelo Fisco.

De fato trata-se de erro de identificação do sujeito passivo na condição de cooresponsável solidário, pois a empresa CHEVRON BRASIL LUBRIFICANTES LTDA. é outra pessoa jurídica dedicada ao negócios de produção, comercialização e importação de lubrificantes e graxas, não mantendo nenhuma vinculação com a empresa CHEVRON BRASIL LTDA., atualmente denominada IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO SA., a principal atuada.

Com essas razões dou provimento apelo para afastar do pólo passivo a recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido dar provimento ao recurso para cancelar a glosa do crédito de IPI oriundo dos insumos recebidos em consignação, afastar a aplicação de multa isolada, bem como, afastar solidariedade passiva atribuída a empresa CHEVRON BRASIL LUBRIFICANTE LTDA.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à exclusão do sujeito passivo solidário e do creditamento em relação às operações de consignação.

A matéria tratada nestes autos foi analisada por esta turma ordinária, com outra composição, em 19/08/2014, quando foi proferido o Acórdão 3302-002.675 no processo 16682.720110/2012-41, com as seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*Ementa:*

*TRANSFERÊNCIA DE ATIVOS E PASSIVOS MEDIANTE INTEGRALIZAÇÃO DE QUOTAS. CISÃO PARCIAL.*

*A integralização de quotas em empresa pré-existente, mediante a versão de parcela do patrimônio, incluindo ativos e passivos, caracteriza a operação de cisão de que trata o artigo 229 e seu parágrafo terceiro da Lei nº 6.404, de 1976.*

*DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62A DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.*

*O prazo decadencial para constituição do crédito tributário rege-se pelo artigo 173, inciso I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo STJ, no REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543C do CPC, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF.*

*CRÉDITOS DE IPI UTILIZADOS EM PRODUTOS NT. SÚMULA CARF Nº 20.*

*Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.*

*CRÉDITOS DE IPI EM OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO INDUSTRIAL.*

*Os créditos de IPI em operações de consignação industrial podem ser escriturados quando da efetiva utilização no processo produtivo e não na entrada dos produtos recebidos por ocasião da remessa em consignação.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.*

Inicialmente, aborda-se a questão da sujeição passiva do responsável solidário. A descrição dos fatos quanto a este ponto é idêntica nos dois processos, embora este trate de 2008 e o já julgado, de 2007.

A autuação foi lavrada em face de dois sujeitos passivos, a IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A., CNPJ 33.337.122/0141-87, doravante denominada IPP, na condição de contribuinte, e CHEVRON BRASIL LUBRIFICANTES LTDA, CNPJ 05.524.572/0010-84, doravante denominada CBL, na condição de responsável solidária.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 7.900 a 7.945, está assentado que a antiga CBL, atual IPP e sujeito passivo na condição de contribuinte, após reorganização societária ocorrida em 2008, manteve-se com as atividades de distribuição de combustíveis no Brasil e transferiu os ativos e passivos decorrentes das operações com lubrificantes para a CBL. A autoridade fiscal entendeu que a operação correspondeu, efetivamente, a uma cisão parcial, nos termos dos artigos 229 e 233 da Lei nº 6.404, de 1976.

Decorrente da operação de cisão, entendeu a autoridade fiscal pela responsabilidade solidária entre a sociedade parcialmente cindida, no caso a CBL, atual IPP, e a sociedade que recebeu parcela de seu patrimônio, no caso a CBL, por aplicação do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Concluiu, então, a fiscalização que a CBL possui responsabilidade solidária quanto aos débitos de IPI aqui lançados, em razão de os fatos geradores terem ocorrido em data anterior ao evento.

Por sua vez, a CBL, cientificada como responsável solidária, afirma em sua peça recursal que não houve cisão parcial, mas reorganização societária do Grupo Chevron, em vista da qual a CBL, atual IPP, transferiu seu negócio de fabricação, comercialização e importação de lubrificantes à CBL, recebendo em contrapartida quotas representativas do capital social da CBL. A CBL passou de detentora de elementos (um conjunto de ativos e passivos) relacionados com a produção, comercialização e importação de graxas e lubrificantes a quotista majoritária da CBL. Posteriormente, a CBL retirou-se da sociedade em 30/12/2008, transferindo a totalidade de suas quotas à sócia remanescente.

O documento juntado aos autos nas e-fls. 7762 a 7775 contém resposta da IPP, extraída do processo 16682.720715/2011-51, informando que a CBL, atual IPP (e-fl. 7763) “*transferiu ao patrimônio da CHEVRON BRASIL LUBRIFICANTES LTDA (CBL), a totalidade de seus ativos e passivos relacionados às atividades de produção, comercialização e importação de lubrificantes e graxas. Tais elementos ativos e passivos relacionados à atividade de fabricação e importação de lubrificantes foram transferidos à CBL mediante a integralização de aumento de capital da CBL, totalmente subscrito pela CBL*”.

As operações informadas foram delineadas nos instrumentos de alteração contratual, conforme descrito a seguir, fls. 8.003 a 8.175.

A 11ª Alteração de Contrato Social da CBL, em 18/08/2008 (e-fls. 8004 doc.4) e retificada pela 12ª Alteração Contratual (doc. 5, e-fls. 8027), estipulou que a CBL e Chevron Latin América Marketing LLC – doravante denominada CLAM - aumentariam o capital social da CBL de R\$ 203.000,00 para R\$ 21.681.212,00, sendo as novas quotas totalmente subscritas e integralizadas pela CBL, mediante a conferência dos bens descritos e caracterizados no Laudo de Avaliação Patrimonial datado de 31/07/2008, a saber: um imóvel e todas as acessões, benfeitorias, acessórios, equipamentos e demais elementos ativos e passivos relacionados às atividades de fabricação de lubrificantes desenvolvidas no imóvel, cuja avaliação resultou em R\$ 21.478.317,22 (correspondente ao aumento de capital, com diferença de R\$ 105,22 levada à conta de adiantamento para futuro aumento de capital), com base em balanço patrimonial da CBL, levantado em 31/07/2008 (e-fls. 8008).

A 12ª Alteração de Contrato Social da CBL, em 17/10/2008, promoveu novo aumento, passando de R\$ 21.478.212,00 para R\$ 46.981.508,00, subscrito e integralizado pela CBL, com a conferência de outro imóvel e bens acessórios de acordo com Laudo Avaliação datado de 17/10/2008, conforme balanço levantado em 17/10/2008 (e-fls. 8030).

Por sua vez, a 13ª Alteração do Contrato Social da CBL, em 25/11/2008, promoveu novo aumento para R\$ 251.816.831,00 (e-fls. 8051), subscrito e integralizado pela CBL, mediante a conferência de imóvel e demais elementos de ativo e passivo, incluindo estoques de matérias-primas e lubrificantes, estoques em trânsito, disponibilidades em banco, conforme Laudo de Avaliação datado de 25/11/2008 (e-fls. 8070) e Balanço Patrimonial levantado em 25/11/2008.

Por outro lado, a 19ª Alteração de Contrato Social da CBL, atual IPP, em 09/12/2008, reduziu seu capital social em R\$ 494.623.062,98 (e-fls. 8103), sendo este restituído à Chevron Latin América na forma de quotas e ações de diversas empresas, dentre elas, da CBL correspondente ao valor contábil de R\$ 251.812.771,00, repercutindo na 14ª Alteração Contratual da CBL, em 30/12/2008, com a retirada da CBL da CBL, pela cessão e transferência da totalidade de suas quotas no valor de R\$ 251.812.771,00 para a Chevron Latin América (e-fls. 8082).

O Laudo de Avaliação datado de 25/11/2008 dispôs sobre a avaliação de bens, direitos e obrigações, incluindo caixa, inventário, equipamentos e imóveis a serem incorporados ao capital social da CBL, de acordo com os artigos 8º e 183 da Lei nº 6.404, de 1976.

Descritas as operações, passa-se à análise da ocorrência de cisão parcial. A Lei nº 6.404, de 1976, dispõe acerca da matéria em seus artigos 223 a 234, especialmente nos artigos 223, 227 e 229:

*Art. 223. A incorporação, fusão ou cisão podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.*

*§ 1º Nas operações em que houver criação de sociedade serão observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades do seu tipo.*

§ 2º *Os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão, diretamente da companhia emissora, as ações que lhes couberem.*

...

*Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.*

§ 1º *A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.*

§ 2º *A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.*

§ 3º *Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.*

...

***Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.***

§ 1º *Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.*

§ 2º *Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembleia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia.*

***§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).***

§ 4º *Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento*

*e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.*

~~§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus acionistas, em substituição às ações extintas, na proporção das que possuíam.~~

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

A operação realizada e descrita pelas recorrentes correspondeu, efetivamente, à transferência de parte de ativos e passivos da CBL para a CBLL, mediante a subscrição e integralização do aumento de capital ocorrido na CBLL, no montante correspondente ao valor obtido em Laudos de Avaliação. O Laudo de e-fls. 8071, elaborado por três peritos, dispôs em seu item III que tal laudo era resultado do trabalho de avaliação de bens a serem incorporados na CBLL.

A cisão parcial descrita na Lei da S/A corresponde à operação realizada, ou seja, versão de parcela do patrimônio (ativos e passivos) de uma empresa – CBL – para outra já existente – CBLL – a qual deve promover o aumento de capital a ser subscrito e integralizado pela cindida (no caso a CBL), mediante a versão deste patrimônio.

Observa-se que antes da operação, a CBL era “controladora” da CBLL e era “controlada” pela CLAM, a qual passou a controlar diretamente a CBLL, pela cessão de quotas de que trata sua 14ª Alteração Contratual (da CBLL). Assim, de fato, a CLAM que controlava a CBL diretamente e a CBLL indiretamente, passou a controlar ambas diretamente. A representante legal e diretora das empresas envolvidas na operação era a mesma pessoa Maria Helena Cavalcanti Martins.

Trata a operação de aquisição de negócio entre empresa sob controle comum, cujos ativos e passivos foram avaliados a saldos contábeis e não a valores de mercado.

O Manual de Contabilidade Societária<sup>1</sup> descreve a operação similar como cisão parcial, conforme transcrito abaixo:

*“Suponhamos uma empresa de tecnologia de informação (fabricação e venda de equipamentos de informática), que também presta serviços de desenvolvimento de sistemas de alta plataforma, deseje separar essas operações. Na data-base que foi decidida pelos acionistas para a operação de cisão, essa empresa tinha a seguinte posição patrimonial:*

...

*Com base nesse balanço, os acionistas decidiram alocar à nova empresa os ativos e passivos ligados à operação que está sendo*

<sup>1</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Elisete; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo do. Manual de Contabilidade Societária Aplicável a todas as sociedades. São Paulo, Editora Atlas, 2010. p. 414



***companhia em 2002, qual seja, o de concentrar as operações em uma só empresa.***

*Por outro lado, resta encontrar um fundamento que justifique a cisão da Klabin S.A - operação em sentido divergente com as políticas traçadas pela própria empresa, que não se relacione à mera economia de tributo posteriormente percebida.”*

Tanto na integralização de quotas como de ações deve ser realizada mediante dinheiro ou bens, suscetíveis de avaliação em dinheiro, sendo que a versão de ativos e passivos não se amolda à mera integralização de capital, mas a cisão parcial:

*Lei nº 6.404, de 1976:*

*Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro*

*Lei nº 10.406, de 2002*

*Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:*

*I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;*

*II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;*

*III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;*

Portanto, caracterizada a operação de cisão, a responsabilidade tributária resta configurada nos termos do artigo 5º, §1º, alínea “b” do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que assim dispõe:

*Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas: [\(Vide\)](#)*

*I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;*

*II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;*

*III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;*

*IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;*

*V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.*

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo e a nulidade da autuação alegada pela CBLL, mantendo a recorrente como sujeito passivo solidário.

### **Direito ao crédito de IPI no recebimento de produtos em consignação industrial**

A recorrente alega que a operação realizada foi consignação industrial, operação diversa da consignação mercantil, não se subsumindo às disposições do artigo 425, inciso II, alínea "b" do RIPI/2002.

Sobre a consignação industrial, dispõe o Protocolo ICMS CONFAZ nº 52, de 15/12/2000, que disciplina as operações relacionadas com as remessas de mercadorias remetidas em consignação industrial para estabelecimentos industriais:

#### *PROTOCOLO*

*Cláusula primeira Acordam os Estados da Bahia, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo em permitir que fornecedores estabelecidos nos seus territórios promovam a saída de mercadorias a título de "consignação industrial" com destino a estabelecimentos industriais localizados no território de qualquer dos Estados signatários, nos termos deste protocolo.*

**§ 1º Para efeito deste protocolo, entende-se por consignação industrial a operação na qual ocorre remessa, com preço fixado, de mercadoria com a finalidade de integração ou consumo em processo industrial, em que o faturamento dar-se-á quando da utilização dessa mercadoria pelo destinatário. (grifos não originais)**

§ 2º O disposto neste protocolo não se aplica às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

*Cláusula segunda Na saída de mercadoria a título de consignação industrial, observadas as legislações estaduais e federal, relativamente ao ICMS e IPI, respectivamente:*

*I - o consignante emitirá Nota Fiscal contendo, além dos demais requisitos, o seguinte:*

**a) natureza da operação: "Remessa em Consignação Industrial";**

*b) destaque do ICMS e do IPI, quando devidos;*

*c) a informação, no campo "Informações Complementares", de que será emitida uma Nota Fiscal para efeito de faturamento, englobando todas as remessas de mercadorias em consignação e utilizadas durante o período de apuração.*

*II - o consignatário lançará a Nota Fiscal no Livro Registro de Entradas, creditando-se do valor do imposto, quando permitido.*

*Cláusula terceira Havendo reajuste de preço contratado após a remessa em consignação de que trata este protocolo.*

*I - o consignante emitirá Nota Fiscal complementar, contendo, além dos demais requisitos, o seguinte:*

*a) natureza da operação: Reajuste de preço em consignação industrial;*

*b) base de cálculo: o valor do reajuste;*

*c) destaque do ICMS e do IPI, quando devidos;*

*d) a indicação da Nota Fiscal prevista na cláusula anterior com a expressão "Reajuste de Preço de Mercadoria em Consignação - NF nº ..., de .../.../...";*

*II - o consignatário lançará Nota Fiscal no Livro Registro de Entradas, creditando-se do valor do imposto, quando permitido, indicando os seus dados na coluna "Observações" da linha onde foi lançada a Nota Fiscal prevista na cláusula anterior.*

*Cláusula quarta No último dia de cada mês:*

*I - o consignatário deverá:*

*a) emitir Nota Fiscal globalizada com os mesmos valores atribuídos por ocasião do recebimento das mercadorias efetivamente utilizadas ou consumidas no seu processo produtivo sem destaque do valor do ICMS, contendo, além dos demais requisitos, como natureza da operação, a expressão "Devolução Simbólica - Mercadorias em Consignação Industrial";*

*b) registrar a Nota Fiscal de que trata o inciso seguinte, no Livro Registro de Entradas apenas nas colunas "Documento Fiscal" e "Observações", apondo nesta a expressão "Compra em Consignação - NF nº ... de .../.../...";*

*II - o consignante emitirá Nota Fiscal, sem destaque do ICMS, contendo, além dos demais requisitos, o seguinte:*

*a) natureza da operação: Venda;*

*b) valor da operação: o valor correspondente ao preço da mercadoria efetivamente vendida, neste incluído, quando for o caso, o valor relativo ao reajuste do preço;*

c) no campo "Informações Complementares", a expressão "Simple Faturamento de Mercadoria em Consignação Industrial - NF nº ..., de .../.../... (e, se for o caso) reajuste de preço - NF nº ..., de .../.../...".

§ 1º O consignante lançará a Nota Fiscal a que se refere o inciso II, no Livro Registro de Saídas, apenas nas colunas "Documento Fiscal", "Observações", apondo nesta a expressão, "Venda em consignação - NF nº ..., de .../.../...".

§ 2º As Notas Fiscais previstas nesta cláusula poderão ser emitidas em momento anterior ao previsto no "caput", inclusive diariamente.

Cláusula quinta Na devolução de mercadoria remetida em consignação industrial:

I - o consignatário emitirá Nota Fiscal, contendo, além dos demais requisitos, o seguinte:

a) natureza da operação: "Devolução de Mercadoria em Consignação Industrial";

b) valor : o valor da mercadoria efetivamente devolvida, sobre o qual foi pago o imposto;

c) destaque do ICMS e indicação do IPI os mesmos valores debitados, por ocasião da remessa em consignação;

d) no campo "Informações Complementares", a expressão "Devolução (parcial ou total, conforme o caso) de Mercadoria em Consignação - NF nº ..., de .../.../...";

II - o consignante lançará a Nota Fiscal, no livro Registro de Entradas, creditando-se do valor do imposto.

Cláusula sexta O consignante deverá entregar à repartição fiscal a que estiver vinculado, em meio magnético, até o dia 10 do mês subsequente ao da realização das operações, demonstrativo de todas as remessas efetuadas em consignação e das correspondentes devoluções, com a identificação das mercadorias.

Na operação de consignação industrial, quando da remessa, o consignante emite as notas de remessa sob códigos 5.917/6.917 e o consignatário registra a nota fiscal sob os códigos 1.917/2.917 - entrada de mercadorias recebidas a título de consignação mercantil ou industrial. Quando da efetiva utilização no processo produtivo, o consignante emite nota fiscal sob códigos 5.111/6.111 ou 5.112/6.112 com a informação de simples faturamento e o consignatário registra a nota fiscal como 1.111/2.111 – compras efetivas de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização, recebidas anteriormente a título de consignação industrial<sup>2</sup>.

Característica da operação de consignação industrial é a possibilidade de devolução do produto/mercadoria adquirida. Assim, a possibilidade do creditamento do IPI somente ocorre com a efetiva utilização no processo produtivo, que é o momento em que se efetiva a compra dos produtos. É o que se depreende do artigo 164, inciso do Decreto nº 4.544, de 2002, vigente à época dos fatos, o qual dispunha que geram créditos de IPI, os insumos efetivamente utilizados no processo produtivo:

*Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

Na operação de consignação industrial, a aquisição ocorre com o efetivo uso no processo produtivo, momento em que o crédito pode ser escriturado pela consignatária. Destarte, a autoridade fiscal intimou a recorrente a apresentar as notas fiscais emitidas pelas consignantes com e sem destaque do IPI, apontando a relação entre elas (item 136 do TVF).

Por sua vez, a recorrente defendeu que a consignação prevista no artigo 425, II, b, do RIPI/2002 é a mercantil e não se aplica à operação de consignação industrial. Informa a fiscalização que a recorrente não possui controles extra-fiscais específicos das operações de consignação, conforme item 139 do Termo de Verificação Fiscal.

Ora, a prova do direito ao creditamento perpassa, necessariamente, pela disponibilização das notas fiscais emitidas pela consignante e das notas de devolução simbólica, sem as quais não se comprova a efetiva utilização no processo produtivo.

Pontue-se que, em sua peça recursal, a recorrente apenas reafirmou tratar-se de operação de consignação industrial e que adquiria os insumos para aplicar no processo produtivo, mas não trouxe a prova da efetiva utilização, pela apresentação dos documentos anteriormente referidos.

Neste ponto, incumbe à recorrente o ônus de provar suas alegações, mormente quando se trata de pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, a teor do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972,:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*  
*(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação*

profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Conclui-se, assim, pela negativa de provimento aos recursos nesta parte.

(assinado digitalmente)

**Paulo Guilherme Déroulède**