



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

Processo n° 16682.720545/2011-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.820 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2018
Matéria Classificação Fiscal
Recorrente IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2005, 2006

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO PERICIAL. INFIRMAÇÃO DAS ASSERTIVAS FISCAIS. IMPROCEDÊNCIA.

É improcedente a reclassificação fiscal de mercadoria efetuada pela autoridade fiscal quando o laudo pericial apresentado infirma as assertivas fiscais relativas às características físico-químicas da mercadoria em análise.

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS.

É de se cancelar o lançamento de ofício em relação a períodos de apuração nos quais a contribuinte agiu seguindo orientação dada em solução de consulta eficaz, apresentada pela própria contribuinte.

Cessam os efeitos da solução de consulta favorável ao contribuinte a partir da publicação pela imprensa oficial ou da ciência ao consulente de novo entendimento da Administração Tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para afastar a reclassificação fiscal do produto IPIRANGA SP PREMIUM e para reverter a glosa de créditos vinculados a produtos imunes (lubrificantes), tomados até 17/04/2006, devendo serem refeitos os demonstrativos do TVF relativos aos créditos remanescentes ressarcíveis e não ressarcíveis e reconstituída a escrita fiscal.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Vinícius Guimaraes (Suplente Convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração para constituição de crédito tributário de IPI, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2006, cientificado em 30/06/2011 à IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A., CNPJ 33.337.122/0141-87, na condição de sucessora por incorporação da contribuinte COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA - CBPI, CNPJ 33.069.766/0001-81.

O procedimento fiscal resultou no Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.093 a 4.141, parte integrante do Auto de Infração, do qual constam, resumidamente, as seguintes informações e imputações:

1. O procedimento fiscal teve como escopo a verificação dos créditos de IPI, referentes a pedidos de ressarcimento e declarações de compensações apresentados pela Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga - CBPI, CNPJ 33.069.766/0001-81, cujos créditos se referem ao ano-calendário de 2006.

2. O Auto de Infração foi lavrado contra o estabelecimento IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A, CNPJ 33.337.122/0141-87, doravante denominada IPP, pois que sucedeu a CBPI por incorporação efetivada pela IPP, CNPJ 33.337.122/0001-27, conforme resposta da própria empresa, conforme itens 11 e 12 do TVF;

3. Não houve decadência do direito de lançar, em razão de não ter havido recolhimentos antecipados a serem homologados, devendo ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do CTN, conforme jurisprudência do STJ e do CARF;

4. Reclassificação fiscal dos produtos IPIRANGA SP PREMIUM, resultando na infração de falta de imposto não lançado, conforme tabela do item 83, do código 2710.19.32 para o código 3902.20.00;

5. Reclassificação fiscal do produto IPIVOLT, resultando na infração de falta de imposto lançado, conforme tabela do item 99, do código 2710.19.82 para 2710.19.93;

6. A consolidação das reclassificações fiscais resultou na apuração final de IPI não lançado, conforme tabela do item 100;

7. Glosa dos créditos sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, utilizados em produtos NT, conforme itens 108 a 166;

8. Que a Solução de Consulta nº 248, de 2000, não versa sobre a classificação fiscal de produtos, não certificando que os óleos com notação NT possuem imunidade objetiva

e que, em razão disso, possuem direito ao crédito de IPI; que a Solução de Consulta ao deferir genericamente o direito de crédito de IPI às empresas que fabricam produtos imunes, estar-se-ia referindo à imunidade relativa à exportação;

9. A partir das infrações apuradas, a fiscalização reconstituiu a escrita fiscal, resultando na tabela do item 184.

Em impugnação, a recorrente contribuinte alegou em síntese:

1. Que a Solução de Consulta nº 248, de 2000, elaborada pela COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA - CBPI, CNPJ 33.069.766/0001-81, ampara o direito ao creditamento de IPI sobre os produtos com notação NT, considerados imunes em razão da imunidade objetiva dos derivados de petróleo;

2. Direito ao creditamento do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na industrialização de produtos com notação NT, mas amparados com imunidade objetiva, com fundamento na aplicação do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999 e da IN SRF nº 33, de 1999; aduziu, ainda, que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 2006, não é interpretativo e representa mudança de critério jurídico e não pode ser aplicado retroativamente;

3. Que a correta classificação fiscal do produto IPIRANGA SP PREMIUM ocorre no código 2710.19.32 e não no código 3902.20.00, tendo concordado com a reclassificação do produto IPIVOLT;

A Quarta Turma da DRJ em Salvador proferiu o Acórdão nº 15-33.763, nos termos da ementa que abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006 IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O óleo lubrificante constituído de poliisobutileno, óleo básico e aditivo, sendo que o poliisobutileno, um polímero sintético, perfaz 58,00% em peso do óleo lubrificante, classifica-se no código NCM 3902.20.00.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006 IPI. CRÉDITO. PRODUTOS COM NOTAÇÃO NT.

O princípio da não cumulatividade aplica-se apenas aos produtos incluídos no campo de incidência do IPI, inexistindo direito ao crédito do imposto nas aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como não tributado NT.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a recorrente interpôs, tempestivamente, alegando, em síntese:

1. Que a classificação correta do produto IPIRANGA SP PREMIUM é no código 2710.19.32 e não no código 3902.20.00;

2. Que o produto IPIRANGA SP PREMIUM é derivado de petróleo e goza da imunidade tributária concedida pelo artigo 155, §3º da Constituição Federal;

3. Que a Solução de Consulta nº 248, de 2000, elaborada pela COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA - CBPI, CNPJ 33.069.766/0001-81, ampara o direito ao creditamento de IPI sobre os produtos com imunidade objetiva dos derivados de petróleo;

4. Direito ao creditamento do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na industrialização de produtos com notação NT, mas amparados com imunidade objetiva, com fundamento na aplicação do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999 e da IN SRF nº 33, de 1999; aduziu, ainda, que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 2006, não é interpretativo e representa mudança de critério jurídico e não pode ser aplicado retroativamente;

5. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 20;

Ao final pede a improcedência da autuação, ou, alternativamente, a realização de perícia para a correta classificação do produto IPIRANGA SP PREMIUM, anexando quesitos.

Na sessão de 19/08/2014, esta turma, em outra composição, converteu o julgamento em diligência para que fosse realizada perícia técnica conforme Resolução nº 3302-000.426.

Em cumprimento da diligência, a recorrente apresentou quesitos adicionais e indicou dois peritos assistentes e respondeu às questões formuladas na resolução (e-fls. 4554/4555), bem como providenciou o Relatório Técnico nº 000.313/15 produzido pelo LANOI - Laboratório de Análise Orgânica Instrumental do INT - Instituto Nacional de Tecnologia de e-fls. 4588/4595.

O processo foi encaminhado ao CECLAM que declinou da possibilidade de emitir parecer sobre a classificação fiscal do produto.

O relatório fiscal de cumprimento da diligência apenas discriminou os documentos produzidos, tendo sido notificado à recorrente que se manifestou, ao final, no sentido de que o produto SP PREMIUM é um óleo lubrificante derivado de petróleo, classificado no código 2710.19.32, cuja notação é NT, com o consequente direito de aproveitar os créditos de IPI decorrentes de insumos tributados na industrialização de produtos imunes.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A primeira matéria recursal diz respeito à classificação fiscal do produto IPIRANGA SP PREMIUM. A recorrente defende que se trata de um derivado de petróleo, cuja composição tem mais de 70% de óleo básico, devendo ser classificado no código 2710.19.32 de notação NT.

Já a fiscalização entendeu que o produto possui um constituinte básico o polímero sintético denominado poliisobuteno e que constitui 58% em peso da preparação, polímero este que possui um grau de polimerização médio de 23,17, na forma líquida, em forma primária, devendo ser classificado no código 3902.20.00.

A classificação de mercadorias é efetuada pela aplicação das Regras Gerais Interpretativas para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI-SH), constantes do Anexo à Convenção Internacional de mesmo nome, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409/1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto nº 766/1993, bem assim como das Regras Gerais Complementares (RGC) à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC) e da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), abaixo transcritas, conforme artigo 16¹ do Decreto nº 4.544/2002:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

1 Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

¹ Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), integrantes do seu texto (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

3 Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-"b" ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se referirem, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3-"a" e 3-"b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4 As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5 Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para

os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)

1 (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

1 (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

Destacam-se, ainda, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – que representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435, de 1992 dispôs que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

O texto das posições envolvidas, bem como as notas de Seção, Capítulo e Explicativas do Sistema Harmonizado estão abaixo transcritas:

SEÇÃO V PRODUTOS MINERAIS

[...]

CAPÍTULO 27 COMBUSTÍVEIS MINERAIS, ÓLEOS MINERAIS E PRODUTOS DA SUA DESTILAÇÃO; MATÉRIAS BETUMINOSAS; CERAS MINERAIS

27.10	ÓLEOS DE PETRÓLEO OU DE MINERAIS BETUMINOSOS, EXCETO ÓLEOS BRUTOS; PREPARAÇÕES NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS EM OUTRAS POSIÇÕES, CONTENDO, COMO CONSTITUINTES BÁSICOS, 70% OU MAIS, EM PESO, DE ÓLEOS DE PETRÓLEO OU DE MINERAIS BETUMINOSOS; DESPERDÍCIOS DE ÓLEOS	
2710.1	-Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios	
2710.11	--Óleos leves e preparações	
2710.11.10	Hexano comercial	8
2710.11.2	Misturas de alquilidenos	
2710.11.21	Diisobutileno	8
2710.11.29	Outras	8
2710.11.30	Aguarrás mineral ("white spirit")	NT
2710.11.4	Naftas	
2710.11.41	Para petroquímica	NT
2710.11.49	Outras	NT
2710.11.5	Gasolinas	
2710.11.51	De aviação	NT

2710.11.59	Outras	NT
2710.11.90	Outros	8
	Ex 01 - Óleos parcialmente refinados	NT
	Ex 02 - Óleos para lamparina de mecha ("signal-oil")	NT
2710.19	--Outros	
2710.19.1	Querosenes	
2710.19.11	De aviação	NT
2710.19.19	Outros	NT
2710.19.2	Outros óleos combustíveis	
2710.19.21	"Gasóleo" (óleo diesel)	NT
2710.19.22	"Fuel-oil"	NT
2710.19.29	Outros	NT
2710.19.3	Óleos lubrificantes	
2710.19.31	Sem aditivos	NT
2710.19.32	Com aditivos	NT
2710.19.9	Outros	
2710.19.91	Óleos minerais brancos (óleos de vaselina ou de parafina)	0
2710.19.92	Líquidos para transmissões hidráulicas	8
2710.19.93	Óleos para isolamento elétrico	8
2710.19.99	Outros	8
	Ex 01 - Óleos parcialmente refinados	NT
	Ex 02 - Óleos para lamparina de mecha ("signal-oil")	NT

Nota 2 do Capítulo 27:

*2. A expressão **óleos de petróleo ou de minerais betuminosos**, empregada no texto da posição 27.10, aplica-se não só aos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, mas também aos óleos análogos, bem como aos constituídos principalmente por misturas de hidrocarbonetos não saturados nos quais os constituintes não aromáticos predominem, em peso, relativamente aos constituintes aromáticos, seja qual for o processo de obtenção.*

Todavia, a expressão não se aplica às poliolefinas sintéticas líquidas que destilem uma fração inferior a 60%, em volume, a 300°C e à pressão de 1.013 milibares, por aplicação de um método de destilação a baixa pressão (Capítulo 39).

...

Considerações Gerais do Capítulo 27 – NESH:

Este Capítulo compreende, de um modo geral, os carvões e outros combustíveis minerais naturais, os óleos de petróleo e de minerais betuminosos e ainda os produtos resultantes da destilação dessas matérias e os produtos semelhantes obtidos por qualquer outro processo. Também compreende as ceras minerais e as substâncias betuminosas naturais.

[...]

Convém salientar que a expressão "constituintes aromáticos", constante da Nota 2 do Capítulo 27 e do texto da posição 27.07, deve ser interpretada como englobando as moléculas inteiras

constituídas por uma parte aromática, qualquer que seja o número e o comprimento das cadeias laterais, e não somente as partes aromáticas dessas moléculas.

...

Posição 27.10

I.- PRODUTOS PRIMÁRIOS A primeira parte da presente posição abrange os produtos que tenham sofrido tratamentos diferentes dos mencionados na Nota Explicativa da posição 27.09.

Esta posição compreende:

A)Os óleos de petróleo ou de minerais betuminosos de que se eliminaram, por destilação primária mais ou menos prolongada (topping), certas frações leves, bem como os óleos leves, médios e pesados, provenientes da destilação em frações mais ou menos largas ou da refinação dos óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos. Estes óleos mais ou menos líquidos ou semi-sólidos, conforme o caso, são essencialmente constituídos por hidrocarbonetos não aromáticos, tais como os parafínicos, ciclânicos (naftênicos).

Entre os óleos resultantes de destilação fracionada, citam-se:

- 1)O éteres e as gasolinas de petróleo.*
- 2)O white spirit.*
- 3)O petróleo para iluminação (querosene).*
- 4)Os gasóleos (óleos diesel).*
- 5)Os óleos combustíveis (fuel-oils).*
- 6)O spindle oil e os óleos de lubrificação.*
- 7) Os óleos brancos denominados “vaselina” ou “parafina”.*

*Todos estes óleos permanecem aqui compreendidos seja qual for o processo de depuração a que tenham sido submetidos (pela ação de soluções básicas ou ácidas, pela ação de solventes seletivos, pelo processo de cloreto de zinco ou pelos processos das terras absorventes, por redestilação, etc.), **contanto que** não sejam transformados em produtos de composição química definida, isolados no estado puro ou comercialmente puro, do **Capítulo 29.***

B)Os óleos, análogos aos precedentes, nos quais os constituintes não aromáticos predominem, em peso, em relação aos constituintes aromáticos, e que se obtêm por destilação da hulha a baixa temperatura, por hidrogenação ou por qualquer outro processo (craqueamento (cracking), refinação catalítica (reforming), etc.).

Incluem-se especialmente neste grupo as **misturas de alquilenos**, denominadas **tripropileno**, **tetrapropileno**, **diisobutileno** e **triisobutileno**, etc. Consistem em misturas de hidrocarbonetos acíclicos não saturados (especialmente octilenos, nonilenos, seus homólogos e seus isômeros) com hidrocarbonetos acíclicos saturados.

Obtêm-se quer por polimerização, em grau muito baixo, do propileno, do isobutileno ou de outros hidrocarbonetos etilênicos, quer por separação (especialmente por destilação fracionada), a partir de alguns produtos provenientes do craqueamento (cracking) dos óleos minerais.

...

Todavia, esta posição **não compreende** as poliolefinas sintéticas líquidas que destilem uma fração inferior a 60%, em volume, a 300°C e à pressão de 1.013 milibares (101,3 kPa) de mercúrio, por aplicação de um método de destilação a baixa pressão (**Capítulo 39**).

...

C) Os óleos referidos nos parágrafos A) e B) anteriores, melhorados pela adição de pequeníssimas quantidades de diversas substâncias, bem como as preparações constituídas por misturas que contenham, em peso, 70% ou mais de óleos dos parágrafos A) ou B) e nas quais estes óleos constituam o elemento de base; tais preparações só se encontram aqui compreendidas quando não estiverem incluídas em outras posições mais específicas da Nomenclatura.

...

Seção V

27.10

A esta categoria de produtos pertencem, entre outros:

1) As **gasolinas** adicionadas de pequenas quantidades de produtos antidetonantes (tetraetilo de chumbo e dibromoetano, principalmente) e de antioxidantes (parabutyl-aminofenol, por exemplo).

2) Os **lubrificantes** constituídos pela mistura de óleos de lubrificação com quantidades muito variáveis de outros produtos (produtos para melhorar a sua untuosidade, tais como os óleos ou gorduras vegetais, antioxidantes, antiferruginosos, antiespumantes, tais como os silicones, etc.). Estes lubrificantes compreendem os óleos compostos, os óleos para trabalhos pesados, os óleos grafitados (grafita em suspensão nos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos), os lubrificantes para cilindros, os óleos para lubrificação de fibras têxteis, bem como os lubrificantes consistentes (graxas) constituídos por óleos de lubrificação e sabão de cálcio, de alumínio, de lítio, etc. (estes últimos numa proporção da ordem, por exemplo, de 10 a 15%).

3) *Os óleos para transformadores e disjuntores, em que as propriedades lubrificantes não exercem qualquer função e que são óleos estáveis, especialmente refinados, aos quais se adicionaram inibidores antioxidantes, tais como o p-cresoldibutil-terciário.*

4) *Os óleos de corte (cuja função principal é resfriar, durante o trabalho, a ferramenta e a peça usinada (trabalhada*)), que são óleos pesados adicionados, por exemplo, de 10 a 15% de um produto emulsionante (sulforricinato alcalino, etc.), e que se destinam a ser empregados em emulsão aquosa.*

5) *Os óleos de lavagem (que servem, especialmente, para limpeza de motores e de outros aparelhos). São óleos pesados adicionados, normalmente, de pequenas quantidades de produtos peptizantes que permitem eliminar as lamas, as gomas, os depósitos de carvão, etc., que se formam durante o funcionamento.*

6) *Os óleos desmoldantes (antiaderentes) (que servem para desmoldar artigos cerâmicos, pilares e vigas de concreto (betão), etc.). Podem citar-se entre eles os óleos pesados adicionados de gorduras vegetais, numa proporção de 10%, por exemplo.*

7) *Os líquidos para transmissões hidráulicas (para freios (travões) hidráulicos etc.), que se obtêm adicionando aos óleos pesados produtos que melhorem a sua untuosidade, antioxidantes, antiferruginosos, antiespumantes, principalmente.*

Notas explicativas da posição 3403

Com exclusão dos produtos contendo, em peso, enquanto constituintes de base, 70% ou mais de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (ver **posição 27.10**), a presente posição compreende, entre outros, as misturas preparadas dos seguintes tipos:

A)As preparações lubrificantes para reduzir a fricção entre as partes ou peças móveis de máquinas, veículos, veículos aéreos ou outros dispositivos, aparelhos ou instrumentos. Em geral, estes lubrificantes são misturas de óleos ou gorduras animais, vegetais ou minerais ou têm por base estes produtos, e, frequentemente, contêm aditivos, tais como grafita, bissulfeto de molibdênio, talco, negros de carbono, sabões calcários ou metálicos, breu (pez), produtos antiferrugem ou antioxidantes. Todavia, a presente posição também compreende as preparações lubrificantes sintéticas à base, por exemplo, de sebaçato de dioctila ou de dinonila, de ésteres fosfóricos, de policlorobifenilas, de poli(oxietileno) (polietileno glicol) ou de poli(oxipropileno) (polipropileno glicol). Os lubrificantes sintéticos, em particular os que tenham por base silicone, e as preparações denominadas jet lube oils (ou synthetic ester lubes), são próprias para utilização em condições específicas

(lubrificantes ignífugos, lubrificantes para rolamentos de instrumentos de precisão, para motores de reação (propulsão a jato), etc).

...

SEÇÃO VII
PLÁSTICOS E SUAS OBRAS; BORRACHA E SUAS OBRAS

[...]

CAPÍTULO 39
PLÁSTICOS E SUAS OBRAS

39.02	POLÍMEROS DE PROPILENO OU DE OUTRAS OLEFINAS, EM FORMAS PRIMÁRIAS	
3902.10	-Polipropileno	
3902.10.10	Com carga	5
3902.10.20	Sem carga	5
3902.20.00	-Poliisobutileno	5
3902.30.00	-Copolímeros de propileno	5
3902.90.00	-Outros	5

Notas do Capítulo 39

*1.-Na Nomenclatura, consideram-se **plásticos** as matérias das posições 39.01 a 39.14 que, submetidas a uma influência exterior (em geral o calor e a pressão com, eventualmente, a intervenção de um solvente ou de um plastificante), são suscetíveis ou foram suscetíveis, no momento da polimerização ou numa fase posterior, de adquirir por moldagem, vazamento, perfilagem, laminagem ou por qualquer outro processo, uma forma que conservam quando essa influência deixa de se exercer.*

...

3.-Apenas se classificam nas posições 39.01 a 39.11 os produtos obtidos mediante síntese química e que se incluem nas seguintes categorias:

a)as poliolefinas sintéticas líquidas que destilem uma fração inferior a 60% em volume, a 300°C e à pressão de 1.013 milibares, por aplicação de um método de destilação a baixa pressão (posições 39.01 e 39.02);

b)as resinas fracamente polimerizadas do tipo cumarona-indeno (posição 39.11);

c)os outros polímeros sintéticos contendo pelo menos 5 motivos monoméricos, em média;

d)os silicones (posição 39.10);

e)os resóis (posição 39.09) e os outros pré-polímeros

...

6.- Na aceção das posições 39.01 a 39.14, a expressão **formas primárias** aplica-se unicamente às seguintes formas:

- a) líquidos e pastas, incluídas as dispersões (emulsões e suspensões) e as soluções;
- b) blocos irregulares, pedaços, grumos, pós (incluídos os pós para moldagem), grânulos, flocos e massas não coerentes semelhantes.

...

Considerações Gerais

De uma maneira geral, o presente Capítulo compreende as substâncias denominadas polímeros, os produtos semi-acabados e as obras dessas matérias, **desde que não sejam excluídos pela Nota 2 do Capítulo.**

...

Os polímeros são constituídos por moléculas que se caracterizam pela repetição de um ou vários tipos de motivos monoméricos.

...

O termo “polimerização” é empregado nesta definição em sentido amplo e abrange qualquer processo de obtenção de polímeros, compreendendo a polimerização de adição, de reorganização (poliadição) e de condensação (policondensação).

...

Alcance das posições 39.01 a 39.11

O alcance destas posições é definido pela Nota 3 do presente Capítulo. Estas posições apenas se aplicam aos produtos do tipo dos obtidos por síntese química que se incluam nas seguintes categorias:

- a) As **poliolefinas sintéticas líquidas**, que são polímeros obtidos a partir do etileno, do propeno, dos butenos ou de outras olefinas. Classificam-se nas posições 39.01 ou 39.02 **desde que** menos de 60%, em volume, destes polímeros, destilem a 300°C e à pressão de 1.013 milibares, por aplicação de um método de destilação a baixa pressão;
- b) As **resinas**, levemente polimerizadas do **tipo cumarona-indeno**, obtidas por copolimerização de mistura de monômeros (incluídos a cumarona ou o indeno) derivados do alcatrão da hulha (posição 39.11);
- c) Os **outros polímeros sintéticos contendo em média pelo menos 5 motivos monoméricos** formando uma seqüência ininterrupta.

Pertencem a esta categoria os plásticos definidos na Nota 1 do presente Capítulo.

Para fins do cálculo do número médio de motivos monoméricos no sentido da Nota 3 c) do Capítulo 39, os polímeros de condensação e certos polímeros de reorganização podem comportar vários motivos monoméricos possuindo cada um deles uma estrutura química diferente. Um motivo monomérico é o maior motivo constitucional proveniente de uma única molécula de um monômero num processo de polimerização. Não se deve confundir o motivo monomérico com a unidade constitucional repetitiva que é a menor unidade constitucional cuja repetição dá a fórmula do polímero, nem com um monômero que é uma molécula única a partir da qual os polímeros podem ser formados.

...

Formas primárias

As posições 39.01 a 39.14 abrangem unicamente os produtos em formas primárias. A expressão “formas primárias” encontra-se definida na Nota 6 do presente capítulo e apenas se aplica às matérias apresentadas sob as seguintes formas:

*1) **Líquida ou pastosa.** Trata-se, geralmente, quer de polímeros de base que devem ainda ser submetidos a um tratamento, térmico ou outro, para formar a matéria acabada, quer de dispersões (emulsões e suspensões) ou de soluções de matérias não tratadas ou parcialmente tratadas. Além das substâncias necessárias ao tratamento (tais como endurecedores (agentes de reticulação) ou outros correagentes e aceleradores), estes líquidos ou pastas podem conter outras matérias tais como plastificantes, estabilizantes, cargas e corantes que se destinam, principalmente, a conferir ao produto acabado propriedades físicas especiais ou outras características desejáveis. Estes líquidos ou pastas devem ser trabalhados por vazamento, perfilação (extrusão), etc., e são igualmente utilizados como produtos de impregnação, como indutos, bases de vernizes ou de tintas, como colas, como espessantes, como agentes de floculação, etc.*

Quando, por adição de certas substâncias, os produtos obtidos correspondam à descrição dada numa posição mais específica da Nomenclatura, excluem-se do Capítulo 39. Tal é o caso de, por exemplo:

a) das colas preparadas - ver exclusão b) no fim destas Considerações Gerais;

b) dos aditivos preparados para óleos minerais da posição 38.11.

*Convém também sublinhar que as soluções (exceto as coloidais) de produtos das posições 39.01 a 39.13 em solventes orgânicos voláteis estão **excluídos** do presente Capítulo e classificam-se na*

posição 32.08 (ver a Nota 2 d) do presente Capítulo) quando a proporção desses solventes excede 50% do peso dessas soluções.

Os polímeros líquidos sem solventes, claramente reconhecíveis como próprios a serem utilizados apenas como vernizes (nos quais a formação da película depende do calor, da umidade atmosférica ou de oxigênio, e não da adição de um endurecedor), classificam-se na **posição 32.10**. Quando esta condição não for observada, classificam-se no presente Capítulo.

Notas da posição 3902

Esta posição abrange os polímeros de todas as olefinas (isto é, os hidrocarbonetos acíclicos com uma ou várias ligações duplas), com exclusão do etileno. Entre os polímeros desta posição os mais importantes são o polipropileno, o poliisobutileno e os copolímeros de propileno. No que respeita à classificação dos polímeros (incluídos os copolímeros), dos polímeros modificados quimicamente e das misturas de polímeros, ver as Considerações Gerais do presente Capítulo.

...

Quando suficientemente polimerizado, o poliisobutileno assemelha-se à borracha, mas não se inclui no Capítulo 40 por não corresponder à definição de borracha sintética. Emprega-se na fabricação de revestimentos impermeáveis ou para modificar outros plásticos.

O poliisobutileno ligeiramente polimerizado que satisfaça as disposições da Nota 3 a) do presente Capítulo inclui-se também aqui. É um líquido viscoso, que se utiliza para modificar as propriedades dos óleos lubrificantes.

O poliisobutileno sintético líquido ou as outras poliolefinas sintéticas líquidas que não satisfaçam as disposições da Nota 3 a) do presente Capítulo são excluídos (posição 27.10).

Devido à aprofundação de termos técnicos da área química, o julgamento foi convertido em diligência para a elaboração de laudo técnico, mediante a Resolução nº 3302-000.426, cujo resultado culminou no Relatório Técnico nº 000.313/15 do Laboratório de Análise Orgânica Instrumental - LANOI - do Instituto Nacional de Tecnologia - INT, com as respostas aos quesitos elaborados, conforme e-fls. 4588 a 4595.

As respostas do LANOI-INT foram no sentido de que o produto IPIRANGA SP PREMIUM é um óleo lubrificante com composição percentual em massa de:

COMPONENTE	MASSA PERCENTUAL (%/m/m)
Óleo mineral	82
Ácido 2-etil-hexanóico	14,8
Butilhidroxitolueno (BHT)	1,6

1-metil-dodecil-benzeno	1
-------------------------	---

O BHT e o 1-metil-dodecil-benzeno foram os constituintes aromáticos, não constituído por misturas de hidrocarbonetos não saturados, mas de hidrocarbonetos saturados, típica de óleos lubrificantes, derivados do processo de destilação de petróleo, com predominância em peso sobre os constituintes aromáticos. Em resposta ao quesito 4, negou que o produto IPIRANGA SP PREMIUM seja uma poliolefina sintética líquida que destila uma fração inferior a 60%, em volume, a 300°C e à pressão de 1.013 milibares, por aplicação de um método de destilação a baixa pressão.

Afirma que o óleo mineral que representa mais de 80% em massa percentual do produto é obtido do refino do petróleo, é predominantemente constituído de hidrocarbonetos não aromáticos saturados, dentre os quais parafínicos e naftênicos, não consiste em mistura de hidrocarbonetos acíclicos não saturados, não são obtidos por polimerização, em grau muito baixo, do propileno, do isobutileno ou de outros hidrocarbonetos etilênicos, contém antioxidante BHT, não se trata de preparações lubrificantes sintéticas à base, por exemplo, de sebaçato de dioctila ou de dinonila, de ésteres fosfóricos, de policlorobifenilas, de poli(oxietileno) (polietileno glicol) ou de poli(oxipropileno) (polipropileno glicol).

Em relação às características de plásticos e suas formas primárias, o laudo informou que o produto não é suscetível, quando submetido a uma influência exterior (em geral o calor e a pressão com, eventualmente, a intervenção de um solvente ou de um plastificante), no momento da polimerização ou numa fase posterior, de adquirir por moldagem, vazamento, perfilagem, laminagem ou por qualquer outro processo, uma forma que conservam quando essa influência deixa de se exercer. Também informou que o produto não é uma forma primária que deve ainda ser submetida a um tratamento térmico ou outro, para formar a matéria acabada, não é dispersão nem solução de matéria não tratada, não contém outras matérias tais como plastificantes, estabilizantes, cargas e corantes que se destinam, principalmente, a conferir ao produto acabado propriedades físicas especiais ou outras características desejáveis e tampouco deve ser trabalhado por vazamento, perfilagem (extrusão), etc e que não é utilizado como de impregnação, como induto. de vernizes ou de tintas, como cola, como espessante, como agente de floculação, etc.

Porém, os quesitos 3, 5 e 6 relativos à natureza do poliisobutileno não foram respondidos, pois não foi possível identificá-lo no produto em razão da técnica de análise empregada.

Deflui-se das informações contidas no laudo pericial do INT que o produto em questão trata-se de óleo lubrificante contendo 82% em massa de óleo mineral, se enquadrando no texto da posição 2710 - ÓLEOS DE PETRÓLEO OU DE MINERAIS BETUMINOSOS, EXCETO ÓLEOS BRUTOS; PREPARAÇÕES NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS EM OUTRAS POSIÇÕES, CONTENDO, COMO CONSTITUINTES BÁSICOS, 70% OU MAIS, EM PESO, DE ÓLEOS DE PETRÓLEO OU DE MINERAIS BETUMINOSOS; DESPÉRDÍCIOS DE ÓLEOS, no subitem 2710.19.32 - Óleos lubrificantes com aditivos, de notação NT.

Além disso, o laudo indicou que o produto não se conforma à definição de plásticos contida na Nota 1 do Capítulo 39, nem de formas primárias de poliisobutileno de que tratam as considerações gerais do Capítulo 39, que, de fato, foi o produto efetivamente

classificado pela fiscalização no código 3902.20.00, este sim um insumo do produto IPIRANGA SP PREMIUM.

Destarte, afasto a reclassificação empreendida pela autoridade fiscal.

A segunda matéria diz respeito à possibilidade de tomada de créditos vinculados aos derivados de petróleo ao abrigo da imunidade constitucional de que trata o artigo 155, §3º da Constituição Federal. Os produtos em questão estão classificados com notação NT da TIPI.

Assim, nos termos do parágrafo único do artigo 2º dos Decretos nº 2.637/1998 (RIPI/98) e nº 4.544/2002 (RIPI/2002)², os produtos com notação "NT" estão fora do campo de incidência do IPI, ainda que, sujeitos aos processos de industrialização descritos no artigo 4º dos referidos decretos.

Por outro lado, o artigo 3º da Lei nº 4.502/64, matriz legal do artigo 8º³ dos decretos, dispõe que estabelecimento industrial é aquele que industrializa produtos sujeitos ao imposto, o que afasta da definição o estabelecimento recorrente, em relação a estes produtos. De fato, o crédito básico decorrente de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem somente é possível aos estabelecimentos industriais ou equiparados, conforme preconizam os artigos 164 e 190 do Decreto nº 4.544/2002, correspondentes aos artigos 147 e 171 do Decreto nº 2.637/98:

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;

[...]

² Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13).

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).

³ Lei nº 4.502/64

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto. Decreto nº 2.637/98 e nº 4.544/2002

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Art. 190. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

II - no caso de entrada simbólica de produtos, no recebimento da respectiva nota fiscal, ressalvado o disposto no § 2º;

III - nos casos de produtos adquiridos para utilização ou consumo próprio ou para comércio, e eventualmente destinados a emprego como MP, PI ou ME, na industrialização de produtos para os quais o crédito seja assegurado, na data da sua redestinação; e

IV - nos casos de produtos importados adquiridos para utilização ou consumo próprio, dentro do estabelecimento importador, eventualmente destinado a revenda ou saída a qualquer outro título, no momento da efetiva saída do estabelecimento.

§ 1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal .

Deflui-se que a recorrente, para estes produtos, não se sujeita à incidência do IPI, e, portanto, não apura créditos vinculados à fabricação de produtos NT, ainda que imunes ao artigo 155, §3º da Constituição Federal e, conseqüentemente, não se enquadra na faculdade do artigo 11 da Lei nº 9.779/1999:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Impende esclarecer que esta matéria está pacificada no âmbito do CARF, a teor da Súmula CARF nº 20, de observância obrigatória pelos membros deste conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, cujo enunciado transcreve-se:

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

Neste ponto, a recorrente pede para afastar a aplicação da referida súmula pelo fato de os paradigmas que a fundamentaram terem tratado de hipótese distinta da tratada neste processo, o que afasto, pois o fundamento da súmula é de que os produtos com notação NT não estão incluídos no campo de incidência do IPI e com isso, não é possível a tomada de créditos a eles vinculados, não importando o motivo pelo qual o Poder Executivo considerou tais produtos com notação NT.

O último ponto se refere à Solução de Consulta SRRF/7º DISIT nº 248/2000 (e-fls. 4334/4344). Transcrevo os principais excertos da solução em questão:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados -

IPI

Ementa: PRODUTO FINAL IMUNE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no art. 11 da Lei 9.779/99 defere genericamente ao industria) de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos e o respectivo aproveitamento para, sucessivamente, compensar com IPI porventura devido, compensar com outro tributo ou obter ressarcimento em espécie, obedecidas as formalidades pertinentes

Dispositivos Legais: CF, art. 150, VI. "d", art. 153, §3º, II e III, art. 155, §3º; Lei 9.779/99, art. 11: IN 33/99; ADN COSIT.17/00.

RELATÓRIO

1. A interessada, em epígrafe, relata que é empresa dedicada à industrialização de alguns produtos imunes ao IPI. em virtude da natureza do produto (lubrificantes) e em virtude da destinação (produtos destinados à exportação).

2. Formula consulta para que seja esclarecido se há permissivo para a manutenção dos créditos relativos aos insumos empregados nos produtos imunes que industrializa, nos termos do art. 11 da Lei 9.779/99, que, segundo entende, revogou os dispositivos constantes no Regulamento do IPI. que prevêem o estorno dos créditos referentes a insumos empregados na industrialização de produtos não sujeitos ao pagamento do imposto.

3. Em favor de sua tese, argumenta que deve ser assegurado o direito do crédito quanto aos insumos empregados em produtos imunes, por prestígio ao princípio da não-cumulatividade, eis que. em não havendo o creditamento, estar-se-ia tributando uma parte de produto imune, relativamente aos insumos empregados

FUNDAMENTOS LEGAIS

4. Inicialmente, cabe ressaltar que a legislação já contempla, desde há muito, o creditamento quanto aos insumos referentes a produtos exportados. Mesmo imunes, a legislação consagra

proteção ao setor exportador, outorgando-lhe o direito de crédito dos insumos. É o que nos mostra o art. 158 do atual Regulamento do IPI - RIPI/98.

[...]

5. Cabe ainda ressaltar, de plano, que também não procede a argumentação da consulente de que a manutenção do crédito é um imperativo derivado do princípio da não-cumulatividade. Tal afirmativa acaba por desconsiderar integralmente o significado do princípio Não-cumulatividade significa uma técnica empregada aos impostos plurifásicos, para evitar a sobreposição de incidências. Vale dizer, levando-se em conta a incidência do imposto em múltiplas oportunidades, ao longo do ciclo produtivo ou de circulação, tem o contribuinte o direito (público subjetivo de abater, em cada operação em que o imposto for devido, aquilo que já "foi pago anteriormente, pelos antecessores na cadeia econômica. Citemos o dispositivo Constitucional (art. 153, §3º, II).

6. O fato de certo produto ser imune, não havendo imposto a pagar, justamente, desautoriza, a princípio, o creditamento quanto aos insumos. Nada há de contradição. O não creditamento no caso dos insumos de produto imune, em verdade, é justamente uma decorrência do princípio da não-cumulatividade. Ou seja. o creditamento é deferido pela Constituição Federal caso haja imposto a pagar; a contrario sensu, não havendo tributo a ser pago," o direito de crédito não é oferecido pela Carta.

7. Improcede o argumento de que o não creditamento referente aos insumos dos produtivo imunes fragiliza a regra da não-cumulatividade. Poder-se-ia argumentar, tão-somente, que haveria fragilidade da própria imunidade, eis que esta age apenas na operação final com o produto protegido pela Constituição (lubrificantes, minerais, exportados, e t c) . No entanto, foi dessa forma que a imunidade foi estipulada pelo texto constitucional, não abrangendo os respectivos insumos nas fases industriais anteriores. Na hipótese em que a Constituição pretendeu proteger também o insumo, o fez de maneira expressa. E o caso dos livros, jornais e periódicos (CF, art. 150, VI. "d"). Nessa situação, o Texto Maior deferiu também imunidade ao principal insumo (não todos, perceba-se), o papel.

[...]

14. A nosso ver. a Instrução Normativa 33/99, que regulamentou o art. 11 da Lei 9.779/99 também não elucidou a questão enfrentada.

15. No entanto, em 25.09.2000, foi expedido o Ato Declaratório Normativo COSIT 17/00 (DOU 26.09.2000), que, indiretamente, exterioriza o entendimento do órgão central sobre a questão. Ele cuida do regime de substituição tributária em matéria de IPI.

16. É que a legislação relativa ao lema assegura o regime de substituição mesmo naqueles casos em que o substituto (comprador dos insumos) promova a industrialização em que resulte produtos não sujeitos ao pagamento do imposto, **desde que se trate de caso em que seja assegurado o direito de crédito em favor do substituto**. Pois bem, com o propósito de esclarecer o tema da substituição, o referido ADN assinala que o disposto no art. 11 da Lei 9.779/99 autoriza genericamente o creditamento. Citemos o item I.

"1. O regime poderá se:: concedido quando os produtos, remetidos pelo contribuinte substituído ao contribuinte substituto, forem aplicados por este na industrialização de produtos imunes, isentos ou sujeitos à alíquota zero do imposto, tendo em vista que, nessas aquisições, sem a utilização do regime, **em observância ao previsto no art. 4o da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999 (art. 11 da Lei 9.779, de 19/01/1999) , admite-se o aproveitamento do crédito do IPI.**" (g/n)

17. De efeito, pensamos que a esperada manifestação formai da COSIT oconeu, ainda que de maneira indireta. Ou seja, de acordo com ela., o art. 11 da Lei 9.779/99. complementado pela IN 33/99 (especialmente pelo art. 2º, §3º, e arí. 4o) , possui caráter material, para outorgar às indústrias em geral o direito ao creditamento nas hipóteses que menciona.

18. Voltando para o caso dos autos, é de se ressaltar, para maior segurança da consulente, que, embora art. 11 da Lei 9.779/99 não mencione expressamente a questão dos produtos imunes (mencionando apenas os isentos e os de alíquota zero), tal circunstância é contemplada no texto da IN 33/99, mais precisamente no art. 4o . Citemos.

Art. 4o O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei No 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1o de janeiro de 1999.

19. Portanto, a consulente encontra-se contemplada pela possibilidade do creditamento em apreço.

20. Nesse sentido, em face do conteúdo imputado ao art. 11 da Lei 9.779/99, perderam vigência os dispositivos legais e regulamentares que impunham genericamente o estorno dos créditos relativos aos insumos aplicados na industrialização de produtos imunes.

21. O creditamento só poderá ser efetivado em relação aos insumos recebidos no estabelecimento industrial a partir de 1o de janeiro de 1999, ex vi do art. 4o , in fine, da IN 33/99 (citado acima).

CONCLUSÃO

22. ∴ Isto posto, soluciono a consulta de forme, favorável ao consulente para esclarecer que segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no art. '1 da Lei 9.779/99 defere genericamente ao industrial de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos e o respectivo aproveitamento para, sucessivamente, compensar com IPI porventura devido, compensar com outro tributo ou obter ressarcimento em espécie, obedecidas as formalidades pertinentes.

A consulta foi formulada pela Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, CNPJ 33.069.766/0001-81, se aplicando ao estabelecimento 0003-43 (artigo 10, §2º da IN SRF 2/1997), sucedido pela Ipiranga Produtos de Petróleo S/A, sujeito passivo responsável da autuação.

A autoridade fiscal afastou a aplicação da solução de consulta por entender que referida solução somente poderia ser aplicada aos produtos saídos da fiscalizada para exportação. Porém, não é o que se depreende do relatório. Em seu item 1, fica claro que a imunidade se refere à natureza do produto (lubrificantes) e à destinação (produtos destinados à exportação). Nos fundamentos, fica também evidente que a posição defendida pelo auditor responsável pela consulta era contrária ao creditamento, mas entendeu que o ADN Cosit 17/2000 confirmou a possibilidade de creditamento nos termos da IN SRF nº 33/1999, conferindo direito ao creditamento de produtos imunes, tanto em razão de serem lubrificantes quanto em razão de exportação.

Neste sentido, o Acórdão nº 09-38.045, proferido pela DRJ/JFA no processo 16682.720253/2010-91, da própria recorrente, que, analisando referida solução de consulta, assim decidiu:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS IPI*

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

*IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.
LUBRIFICANTES.*

São imunes da incidência do IPI os derivados de petróleo, assim entendidos os produtos decorrentes da transformação do petróleo por meio do conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação.

Tais produtos, dentre os quais os óleos lubrificantes derivados de petróleo, possuem a notação de não-tributados (NT) na TIPI em vigor, aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS.

É de se cancelar o lançamento de ofício em relação a períodos de apuração nos quais a contribuinte agiu seguindo orientação dada em solução de consulta eficaz, apresentada pela própria contribuinte.

[...]

VOTO VENCEDOR

Ao se esquadriñar a impugnação, uma informação deve ser destacada: a de que o aproveitamento dos créditos geradores de saídas não-tributadas funda-se na Decisão SRRF/7ª RF/DISIT nº 248/00, de 17/10/2000, proferida no processo de consulta formalizado sob o número 13710.001070/9970, pela matriz. A conclusão da autoridade administrativa foi a seguinte:

(...)

Isto posto, soluciono a consulta de forma favorável ao consulente para esclarecer que, segundo o entendimento administrativo dominante, o disposto no art. 11 da Lei 9.779/99 defere genericamente ao industrial de produtos imunes o direito de crédito quanto aos insumos e o respectivo aproveitamento para, sucessivamente, compensar com IPI porventura devido, compensar com outro tributo ou obter ressarcimento em espécie, obedecidas as formalidades pertinentes.

Como se vê, está de posse o contribuinte de um ato administrativo que lhe assegura o direito de creditamento, mesmo sendo não tributadas pelo IPI as saídas decorrentes das aquisições geradoras dos créditos.

Diga-se que o comportamento tributário correto a ser seguido pelo contribuinte por orientação da autoridade tributária constitui parâmetro de legalidade para juízo de ação: se o contribuinte age em sintonia com a orientação do Fisco, nenhuma punição há de haver; nenhum tributo há de ser cobrado. Contrário senso, se há comportamento em descompasso com o pronunciamento do Fisco via solução de consulta, que se cobre o que foi inadimplido e que sejam aplicadas as penalidades cabíveis.

Contudo a blindagem jurídica gerada pela consulta pode ser desfeita; ou seja, pode o Fisco, a partir de nova análise do caso concreto optar por alterar a orientação de ação tributária a ser seguida pelo contribuinte. Vale, a esse respeito, a reprodução do §12 do art. 48 da Lei nº 9.430/96, que assim diz:

“Se, após a resposta da consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.”

O texto é claro: pode, sim, haver alteração de entendimento, mas os efeitos estarão presentes somente a partir dos fatos geradores ocorridos após a ciência da nova orientação ou a sua publicação na imprensa oficial.

Saliente-se que as decisões administrativas constituem autêntico bem jurídico a quem as aproveita. O desfazimento de bem de tal natureza só pode se dar a partir de norma disciplinadora que defina momentos e temporalidade de efeitos. A norma, no caso de consulta, é justamente o citado § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430,

de 1996, que afasta fatos pretéritos do alcance de uma nova orientação que venha a ser desfavorável ao consulente possuidor de consulta já decidida pela administração.

Sendo assim, à luz dos elementos constantes do processo, tem-se que, para período a que versa o presente processo, a aludida Decisão SRRF/7ª RF/DISIT nº 248/00, de 17/10/2000, revestiu-se de validade, vigência e eficácia plenas.

Isso posto, tomo por juridicamente incabível o não reconhecimento dos efeitos de solução de consulta cuja validade, vigência e eficácia não tenham sido afastadas por ato de alteração de entendimento ou de declaração de nulidade emitido pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário.

Pelo exposto, VOTO pela IMPROCEDÊNCIA do auto de infração de fls. 264/266, e seus anexos.

Todavia, houve a edição do ADI nº 5/2006, publicado em 18/04/2006, o qual deu interpretação ao artigo 4º da IN SRF nº 33/1999, de forma contrária à solução de consulta, conforme abaixo:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o que consta do processo nº 10168.000853/2006-96, declara:

Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais ao legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) garante o direito à manutenção e utilização dos créditos.

Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, não se aplica aos produtos:

I - com a notação "NT" (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

II - amparados por imunidade;

III - excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI).

Parágrafo único. Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na TIPI que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID

Processo nº 16682.720545/2011-13
Acórdão n.º **3302-005.820**

S3-C3T2
Fl. 4.643

Assim, o ADI nº 5/2006 explicitou que o disposto no artigo 11 da Lei nº 9.779/1999 não se aplica aos produtos com notação NT ou amparados com imunidade, à exceção de exportação, reformando o entendimento da solução de consulta, cujos efeitos então se tornaram ineficazes, a partir da data de publicação do ato normativo, no caso a partir de 18/04/2006, nos termos do §5º do artigo 10 da IN SRF nº 2/1997 e §12 do artigo 48 da Lei nº 9.430/1997.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial para afastar a reclassificação fiscal do produto IPIRANGA SP PREMIUM e para reverter a glosa de créditos vinculados a produtos imunes (lubrificantes), tomados até 17/04/2006, devendo serem refeitos os demonstrativos do TVF relativos aos créditos remanescentes ressarcíveis e não ressarcíveis e reconstituída a escrita fiscal.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède