



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

<b>Processo nº</b>	16682.721123/2013-19
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-002.111 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	15 de março de 2015
<b>Matéria</b>	IPI
<b>Recorrente</b>	IPIRANGA PRODUTOS E PETRÓLEO S/A (SUCESSORA DA COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.**

A decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 173, I, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte não realiza o pagamento parcial antecipado.

**IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.**

Não podem ser escriturados créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, inclusive quando se trate de produtos alcançados por imunidade objetiva. Aplicação da Súmula CARF n. 20.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza– Presidente

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Mercia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Winderley Moraes Pereira, Tatiana Josefovitz Belisario.

## Relatório

Refere-se o presente processo a auto de infração para a cobrança de crédito tributário de IPI, multa e consectários legais.

Para bem elucidar os fatos, transcrevem-se relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

*Em julgamento o auto de infração de fls. 10.994/11.002, lavrado para exigência do IPI no valor de R\$ 487.286,86, da multa de ofício [75%] da ordem de R\$365.465,14 e dos juros de mora de R\$ 229.992,22 [calculados até 09/2013], perfazendo o montante exigido R\$ 1.082.744,22.*

*Decorreu a autuação da constatação de recolhimento a menor de IPI lançado, em virtude da utilização de créditos básicos indevidos (créditos relativos a aquisições de insumos empregados na fabricação de lubrificantes, produtos não-tributados na TIPI).*

*A fiscalização entendeu que os óleos lubrificantes fabricados pela autuada não são abrangidos pela imunidade constitucional conferida aos derivados de petróleo pelo artigo 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988, e que a notação NT [não tributado], segundo consta da TIPI, decorreria de outras razões que não a mencionada imunidade.*

*O relato da infração pelo Auditor no Termo de Verificação Fiscal de fls. 10.959/10.990, parte integrante do Auto de Infração, pode ser assim resumido:*

*o procedimento fiscal foi iniciado para verificação da apuração dos créditos do IPI pelo estabelecimento detentor do crédito 33.069.766/000343 relativos ao período compreendido entre abril e dezembro/2008 utilizados pela matriz para compensação de débitos através de PER/DCOMPs transmitidos para tal fim;*

*- dos documentos apresentados no curso da ação fiscal constatou-se que em 29/09/2009 o referido estabelecimento foi incorporado pela Ipiranga Produtos de Petróleo – IPP, estabelecimento inscrito no CNPJ sob o número 33.337.122/014187, razão pela qual a inclusão do ilícito tributário a que se refere a presente verificação será formalizada no instrumento legal de exigência tributária contra o referido estabelecimento filial da IPP, conforme indicado pelo sujeito passivo no Protocolo e Justificação de Incorporação da CBPI [fls.83/221];*

*depois de historiar todo o procedimento de auditoria realizado e de tratar da responsabilidade por sucessão, passa a tratar da decadência, para concluir que, em face da inexistência de pagamento antecipado em nenhum*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/5/2001  
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 23/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*todo o período sob fiscalização], acompanhando a jurisprudência do STJ e do CARF, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 01/01/2009 e se encerra em 31/12/2013 [cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra geral estampada no art. 173, I, do CTN];*

*- cuidou-se, na sequência, da análise dos créditos básicos, decorrentes da aquisição de matérias-primas, tendo sido constatado que “o fiscalizado aproveitou créditos de IPI relativos a aquisições para comercialização e relativos a insumos utilizados em produtos classificados na TIPI como tributado e não tributado NT”*

*- “justificando o creditamento de IPI sobre insumos adquiridos, classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como não-tributados (NT) esclareceu [o contribuinte] “que os produtos que industrializa [óleos lubrificantes] classificados na TIPI como não tributados, têm esta classificação em razão de serem produtos sujeitos à imunidade objetiva, seja por força de eventuais exportações, seja nos exatos termos do art. 155, §3º, da CF/88”, e que a legislação aplicada foram “osartigos: 11, da Lei nº 9.779/99, 195 do RIPI, do IN 33/99, bem como as Soluções de Consulta emitidas pela própria RFB [a 248/2000]”*

*- destacou-se ainda, na Informação Fiscal, item atinente às glosas decorrentes da aquisição de MP aplicadas em produtos NT:*

*i) as regras gerais para apropriação de créditos do IPI;*

*ii) os fundamentos jurídicos utilizados pelo fiscalizado para o creditamento do IPI [art. 155, §3º, da CF/88; art. 11 da Lei nº 9.779/99; art. 195 do RIPI/2002; art. 4º da IN 33/99; Soluções de Consultas Diversas, inclusive a DISIT/SRRF/7ª RF nº 248/2000];*

*iii) a impossibilidade de se caracterizar como imune objetivo o produto do fiscalizado [os óleos lubrificantes produzidos pela empresa sucedida não podem ser considerados derivados de petróleo para fins de imunidade constitucional por não se enquadarem no conceito estabelecido no art. 18, §3º, do RIPI/2002 segundo o qual só se consideram derivados de petróleo as substâncias que decorrem do refino direto do petróleo, afastando, portanto, aquelas obtidas em fases subseqüentes, como os óleos lubrificantes obtidos a partir da adição de aditivos químicos ao óleo base] e, daí, a inaplicabilidade da Solução de Consulta nº 248/00 aos produtos saídos do fiscalizado com a notação NT*

*iv) a publicação do ADI nº 5/2006 em 17/04/2006 [que afasta os produtos com a notação NT e os amparados por imunidade – exceto em razão da destinação à exportação – do disposto no art. 11 da Lei nº 9.779/99], afasta, a partir daí, a aplicação da Solução de Consulta 248/2000 [caso se entenda que a mesma ampara o direito de crédito], por força do §12 do art. 48 da Lei Nº 9.430/96];*

*v) o Mandado de Segurança Coletivo Preventivo impetrado pelo SINDICOM, onde foi requerida a concessão de liminar determinando a imediata suspensão da eficácia do ADI SRF Nº 05/2006, teve a segurança denegada em 26/07/2011, decisão contra a qual foi interposto agravo regimental julgado prejudicado por perda de objeto em razão de sentença de primeira instância, tendo sido apresentada, em 22/09/2011, pelo*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
de primeira instância, tendo sido apresentada, em 22/09/2011, pelo  
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente  
nte em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por  
CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 23/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Sindicom, a apelação pertinente, a qual, até 11/09/2012, não havia sido julgada. Assim, os efeitos do ADI SRF 05/2006 estão plenamente eficazes;*

*-partiu-se, assim, a seguir, para a Apuração do Fator de Proporcionalidade [em razão do uso de insumos tanto em produtos tributados, garantidores do direito de crédito, quanto em produtos não tributados, que não possibilitam o creditamento do IPI pago na aquisição de insumos] a ser utilizado para determinação da Glosa dos Créditos Indevidos [itens 102/108], resultando na planilha resumo reproduzida no item 113, indicativa dos créditos glosados e mantidos no período de 04/2008 a 12/2008;*

*-e prossegue no item 119: "tudo acima exposto, e confrontados os créditos e débitos escriturados ajustados com os débitos aqui apurados, resultou no "Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal", onde se constatou a inexistência de saldo credor para os períodos compreendidos entre abril e dezembro/2008, conforme pode ser visto a seguir":*

*[...]*

*-como resultado da constatação das infrações apontadas, foram apurados os créditos tributários indicados no auto de infração, devendo os PER/DCOMP ser integralmente indeferidos e não homologados.*

*Em 27/09/2013 o contribuinte foi cientificado pessoalmente do referido Termo de Verificação Fiscal [fl. 10.990] e do auto de Infração e seus anexos [fl. 10.995].*

*Contra o lançamento o contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 11.316/11.347, na qual, em síntese:*

*1-inicialmente, sintetiza os fatos que originaram o presente litígio, nos seguintes termos:*

*1.1 industrializa e comercializa combustíveis e derivados de petróleo, como óleos lubrificantes, imunes por força do art. 153, §3º, da CRFB/88;*

*1.2 em virtude da resposta favorável obtida através da decisão nº SRRF/7ª RF/DISIT 248/2000 em consulta formulada através do processo nº 13710.001070/9970, lançou em sua escrita fiscal créditos do IPI originados da aquisição de insumos tributados aplicados inclusive na industrialização de combustíveis, cuja saída é imune;*

*1.3 concluiu a fiscalização que houve a utilização de crédito indevido de IPI decorrente da aquisição de insumos utilizados no processo produtivo de óleos lubrificantes, com o que, após a reconstituição da escrita fiscal após a glosa de créditos, exsurgiu saldo devedor do imposto no período;*

*1.4 o cálculo dos valores objeto de glosa tomou por base a "proporcionalidade entre o total da base de cálculo (valor contábil) dos produtos saídos no período e aquela (valor contábil) sujeita a tributação pelo IPI", segundo alega a Fiscalização, em razão de não ter sido disponibilizada pelo contribuinte a discriminação dos insumos aplicados em produtos tributados e não-tributados (NT);*

*2 sintetiza as razões da improcedência do auto de infração, nos seguintes pontos:*

*i) é inconteste que a produção de óleo combustível da Impugnante é abrangida pela imunidade do art. 155, §3º da Constituição Federal;*

ii) os valores referentes aos fatos geradores ocorridos em abril, maio, junho, julho e agosto de 2008, não deveriam ter sido glosados, uma vez que se encontraram em período abrangido pela decadência, por força do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, não se aplicando, no caso, o art. 173, I, uma vez que a ausência de pagamento de IPI ocorre, não por inadimplência do contribuinte, mas, justamente, pelo fato de que suas operações de industrialização do IPI são imunes.

3 na sequência passa a discorrer sobre a decadência de parte dos valores abrangidos pelo auto de infração entre o período abril a agosto/2008, uma vez que a ciência do AI ocorreu em 27/09/2013, portanto, mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, §4º, do CTN;

4-argumenta que a aplicação do art. 150, §4º, só é excetuada em caso de dolo, fraude ou simulação, o que não ocorre no presente caso, não se justificando, portanto, o deslocamento da contagem decadencial para o art. 173, I, do CTN indicada pela Fiscalização;

5-traz as razões de mérito sintetizadas nos seguintes pontos:

5.1 – da inequívoca classificação dos óleos lubrificantes produzidos pela impugnante como derivados de petróleo e da consequente fruição à imunidade constitucional;

\* Se apenas os óleos lubrificantes básicos fossem imunes, estaríamos diante de um verdadeiro privilégio odioso, na medida em que a PETROBRÁS é a única empresa que os comercializa;

\* Por sua vez, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº. 4.542/2002, inclui os óleos lubrificantes “sem aditivos” (2710.19.31) e “com aditivos” (2710.19.32) dentro da classificação do item 2710.1 que assim dispõe:

“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”.

\* Como se vê, a definição apresentada pela autoridade fiscal para “óleo lubrificante” não encontra amparo sequer na TIPI, a qual exige apenas que os mesmos tenham 70% ou mais de óleos de petróleo em sua composição, não fazendo distinção entre o óleo lubrificante obtido imediatamente após o refino (sem aditivos) ou em etapas subsequentes (com aditivos);

\* Para que não restem dúvidas, os óleos lubrificantes produzidos pela Impugnante são compostos com mais de 70% de óleos de petróleo, conforme também comprovam as mencionadas Fichas de Informação de Segurança do Produto Químico de alguns dos produtos da Impugnante (Doc. 05);

\* O Relatório Técnico (Doc. 06) expedido em 26.04.2013, pelo Instituto Nacional de Tecnologia, assinado por profissional habilitado e elaborado após procedimento de ensaio químico de decomposição do óleo lubrificante fabricado pela Impugnante, atesta que “a compilação dos resultados aqui apresentados fornece os elementos suficientes que apontam para a seguinte

*conclusão”: os óleos lubrificantes são derivados de petróleo, com mais de 70% em peso de óleos de petróleo;*

*\* Não é verdade que os produtos em questão não são objeto de pagamento do IPI por serem objeto de não incidência em sentido estrito. O fenômeno em questão é a imunidade. Descaracterizá-la seria reconhecer a isenção ou alíquota zero, sem comprometer o direito ao crédito, o que acarreta o acolhimento da compensação pretendida;*

*\* restando comprovado que os produtos industrializados pela Impugnante são efetivamente derivados de petróleo, não podem as autoridades fiscais recusar o seu caráter imune, nos termos do art. 155, §3º, da CRFB/1988 e, com isso, negar a compensação dos créditos de IPI decorrentes da entrada de insumos tributários.*

*5.2 da existência de consulta fiscal favorável à impugnante e da proteção à confiança legítima do contribuinte;*

*\* a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/ DISIT nº. 248, de 17/10/2000, entendeu pela viabilidade do aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados, com base no art. 11 da Lei nº. 9.779/99, ainda que a saída dos produtos fosse imune, permitindo a sua compensação ou resarcimento;*

*\* na petição inicial da consulta, a Impugnada informou que a consulta referia-se às saídas por ela praticadas de lubrificantes, produtos derivados de petróleo, e a Solução de Consulta, que analisa a questão a partir da premissa fática de que a consulente comercializa lubrificantes, foi pela viabilidade do aproveitamento dos créditos, nos seguintes termos: “19. Portanto, a consulente encontra-se contemplada pela possibilidade do creditamento em apreço.”*

*\* em nenhum momento, a ora Impugnante foi citada da revogação da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/ DISIT nº. 248/2000, logo, a mudança repentina e injustificada do entendimento fazendário violou frontalmente a segurança jurídica das relações entre Estado e Contribuinte, notadamente em sua dimensão subjetiva que é o Princípio da Proteção da Confiança Legítima;*

*\* restando comprovado que os produtos industrializados pela Impugnante são efetivamente derivados de petróleo, não podem as autoridades fiscais recusar o seu caráter imune e, com isso, negar a compensação dos créditos de IPI decorrentes da entrada de insumos tributários, nos termos da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/ DISIT nº. 248, de 17/10/2000;*

*5.3 da interpretação restritiva aplicada pelas autoridades fazendárias;*

*\* a Instrução Normativa SRF nº 33/99, em seu art. 4º, menciona expressamente que inclusive os produtos imunes teriam direito ao aproveitamento dos créditos do IPI;*

*\* o entendimento firmado no art. 4º, da Instrução Normativa SRF nº. 33/1999, foi integralmente absorvido pelo § 2º, do art. 195, do Decreto nº. 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento do IPI –, que permite expressamente o aproveitamento dos créditos decorrentes de insumos tributados aplicados em produtos imunes;*

*a restrição ao aproveitamento de créditos oriundos da aquisição de insumos tributados aos produtos imunes, destinados exclusivamente à*  
Documento assinado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 23/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*exportação, amesquinha também o princípio da não cumulatividade deste imposto;*

*\* um ato infralegal, como o ADI nº. 05/2006, jamais poderá se sobrepor a uma disposição expressa de uma norma hierarquicamente superior, a exemplo do Decreto nº. 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento do IPI;*

*\* Ato Declaratório Interpretativo nº. 5, de 17/04/2006, poderia escolher uma das interpretações possíveis dentre aquelas oferecidas pelas normas hierarquicamente superiores, mas não inovar no ordenamento jurídico, criando uma distinção artifiosa entre saídas imunes destinadas à exportação e saídas imunes voltadas para o mercado interno;*

*\* não pode a Receita Federal do Brasil, com esteio num duvidoso ato declaratório interpretativo, negar o direito a créditos de IPI decorrentes de insumos tributados aplicados a produtos imunes, quando a Constituição da República, a Lei nº. 9.779/99 e o Regulamento de IPI permitem o seu aproveitamento;*

*5.4 da notação de não tributados (NT) aplicada aos produtos da impugnante;*

*\* Os combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo, como aqueles fabricados pela Impugnante e conceituados como produtos industrializados, são produtos imunes ao IPI, de acordo com o art. 155, § 3º, da CF, e disciplinado pelo art. 18, do Decreto nº. 4.544/2002 (Regulamento do IPI à época);*

*\* embora todas as hipóteses de não incidência em sentido estrito sejam classificadas como NT pela TIPI, nem todo produto NT corresponde a uma hipótese de não incidência em sentido estrito. É o caso das imunidades, por exemplo;*

*\* É incontestável, pois, que os óleos lubrificantes produzidos pela Impugnante não recebem a denominação NT pelo mesmo motivo do primeiro item da tabela exemplificativa, vez que os mesmos são resultantes de operação que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, sendo a Impugnante, notoriamente, companhia industrial contribuinte de IPI, condição essa reconhecida pela própria fiscalização ao afirmar que os óleos lubrificantes sofrem a incorporação de aditivos em etapas posteriores da cadeia produtiva;*

*\* A vedação ao aproveitamento de créditos do IPI em relação às aquisições de insumos aplicados em produtos classificados na TIPI como NT é cabível tão somente nos casos de não incidência em sentido estrito, onde, por óbvio, não há processo de industrialização;*

*5.5 da inaplicabilidade da súmula 20 do CARF;*

*\* nenhum dos precedentes que embasou a Súmula 20 do CARF não decorre de hipóteses de imunidade ou isenção, mas tão somente de não incidência em sentido estrito, sendo totalmente inaplicável ao presente caso;*

*\* em que pese o fato de a Súmula 20 do CARF ter efeitos vinculantes, é inconcebível sua aplicação ao caso em tela. Frise-se que nem mesmo ante em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA*

Impresso em 23/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*súmulas vinculantes, aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, podem ser aplicadas a situações distintas de seus precedentes;*

*\* mesmo a pretexto de garantir a estabilidade da jurisprudência, não se pode aplicar uma mesma súmula à hipótese diferente daquela que lhe deu causa, mas apenas à hipótese idêntica;*

*\* A função de uma súmula é examinar a questão sobre a interpretação ou aplicação de uma lei, não impedindo o reconhecimento de circunstâncias uma consulta em sentido contrário no caso concreto;*

*\* ainda que assim não fosse, a aplicação da súmula ao presente caso, evolveria a alteração do critério jurídico adotado pela administração, pois ao vedar o aproveitamento de créditos do imposto quando a saída é imune, só poderia ser aplicado em relação aos fatos geradores ocorridos após a revogação da Solução de Consulta SRRF/7<sup>a</sup> RF/ DISIT nº. 248/2000, mediante intimação do contribuinte, que jamais ocorreu;*

*5.6 das decisões favoráveis proferidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) (DRJ/JFA);*

*\* Tal posicionamento foi, inclusive, aceito pela própria Delegacia da Receita Federal, nos recentes julgamentos dos processos nº 12897.000444/200923, 12897.000226/200999 e 12897.000058/201075, em que figurava no pólo passivo a Impugnante, posicionando-se pelo reconhecimento da imunidade de seus produtos e pela manutenção dos efeitos da Solução de Consulta SRRF/7<sup>a</sup> RF/ DISIT nº 248/2000;*

*\* Tratam-se das decisões irrecorríveis da 3<sup>a</sup> Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) (DRJ/JFA), nos acórdãos nº 0937.697, 0937.698 e 0937.699 (Doc. 08), que demonstraram a acertada posição de proteger o contribuinte cujos atos se respaldaram em ato administrativo que lhe assegurou o direito de creditamento, qual seja a Solução de Consulta SRRF/7<sup>a</sup> RF/ DISIT nº 248/2000;*

*\* Por último, a DRJ/JFA, nos referidos acórdãos, posicionou-se ainda no sentido de reconhecer a imunidade dos derivados de petróleo, ainda que os mesmos possuam a notação NT (não tributados) na TIPI;*

*6 pede, ao final, o cancelamento do auto de infração, considerando, em sede de preliminar, sua decadência parcial e, na análise de mérito, a sua total improcedência, uma vez que a Impugnante tem o direito de aproveitar os créditos do IPI decorrentes de insumos tributados aplicados na industrialização de produtos imunes, notadamente derivados de petróleo.*

*Em síntese, é o relatório.*

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

**Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2008**

**I IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. LUBRIFICANTES.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 23/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 classificados nos códigos 2710.1931 e 2710.1932, possuem a notação de não tributados (NT) na TIPI em vigor, aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002.*

**II SOLUÇÃO DE CONSULTA. MUDANÇA DE ORIENTAÇÃO. ADI SRF Nº 05/2006.**

*Se após a resposta da consulta a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá os fatos geradores que ocorram após a ciência ao conselente ou após a publicação do ato pela imprensa oficial, ocorrida em 18/04/2006.*

**III CREDITAMENTO DO IPI. SAÍDAS IMUNES. AÇÃO JUDICIAL. PEDIDO IMPROCEDENTE.**

*Com a denegação da segurança [pedido julgado improcedente] restou mantida a aplicação do ADI SRF nº 05/2006, que afasta o direito de crédito nas saídas de produtos imunes, resultando, portanto, na procedência da glosa dos referidos créditos, a partir da publicação do referido ato, em 04/2006, e, consequentemente, da exigência do IPI consignado no auto de infração.*

**IV LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.**

*A decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 173, I, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte não realiza, em espécie, o respectivo pagamento parcial antecipado.*

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reitera os argumentos de impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora:

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, decorre a autuação da apuração de saldos devedores no período entre abril e dezembro/2008 após a reconstituição da escrita fiscal, em decorrência da glosa de créditos considerados indevidos, derivados de insumos tributados utilizados em produtos com notação “NT” na TIPI.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 23/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Anteriormente à discussão preliminar, a decadência do direito de constituir o crédito tributário relativamente aos meses de abril a agosto/2008 e, quanto a esse específico ponto, observe-se que a decisão recorrida não foi unânime, divergindo-se sobre a regra de decadência a ser aplicada, isto é, a do art.150, §4º ou a do art. 173, I do CTN.

Com efeito, a controvérsia pode se resumir à existência ou não de recolhimento em espécie do IPI do período de apuração.

No voto vencedor entendeu-se que somente haveria homologação, por conseguinte, a aplicabilidade do §4º do art.150 do CTN, quando houvesse pagamento em espécie; caso contrário, a decadência seria estabelecida na regra construída no texto do inciso I do art.173.

O voto vencido entendeu pela aplicação da regra do art. 150, §4º, considerando-se a natureza de tributo sujeito por homologação, bem como a sistemática própria de apuração do IPI.

Nesse último sentido, entendeu-se que com fulcro no CTN, o Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (RIP/2002) definiria, no art. 124 e seu parágrafo único, o que seria pagamento dentro da sistemática específica de tal imposto

Assim, na sistemática da não-cumulatividade, confrontam-se débitos e créditos registrados na escrita fiscal no período mensal, implementando-se o pagamento antecipado pela modalidade prevista no inciso III do parágrafo único do art. 124 do RIP/2002, ou determinando-se o montante do saldo devedor do imposto a ser, mediante DARF, recolhido pelo sujeito passivo aos cofres públicos, nos termos do inciso I do aludido artigo.

É de se observar que, de acordo com a vasta jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o argumento da necessidade de existência de pagamento para que se aplique a regra do art. 150, §4º, do CTN, vai no sentido de que a homologação visa ao pagamento de sorte que sendo este inexistente, não havendo o que se homologar, parte-se para a regra do art.173, I do mesmo diploma.

Nesse contexto, a estrutura a estrutura própria do IPI de não-cumulatividade, de créditos escriturais, não pode ser considerada pagamento, para efeitos de aplicação da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada aquela do art.173, I .

Com relação aos períodos remanescentes, os créditos glosados referem-se a insumos utilizados na fabricação de óleos lubrificantes acabados, derivados de petróleo, apresentados na TIPI com a notação NT, que seriam imunes por força do art. 155, §3º, da CF.

Essa matéria foi apreciada por esse Turma de Julgamento, e naquela ocasião entendeu-se que referidos produtos são acobertados pela imunidade veiculada artigo 155, XII, §3º do Texto Constitucional, que assim dispõe:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

[...]

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, **derivados de petróleo**, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

A Lei nº 9.478, de 06.08.1997, que dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, define em seu art. 6º, III, como derivados do petróleo, os produtos decorrentes da transformação do petróleo:

*Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:*

*I - Petróleo: todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;*

*II - Gás Natural ou Gás: todo hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gaseíferos, incluindo gases úmidos, secos, residuais e gases raros;*

*III - **Derivados de Petróleo: produtos decorrentes da transformação do petróleo;***

*IV - Derivados Básicos: principais derivados de petróleo, referidos no art. 177 da Constituição Federal, a serem classificados pela Agência Nacional do Petróleo;*

*V - Refino ou Refinação: conjunto de processos destinados a transformar o petróleo em derivados de petróleo;*

Ademais, a Portaria ANP Nº 129/1999, que "Estabelece o Regulamento Técnico ANP nº 04/99, que especifica os óleos lubrificantes básicos de origem nacional ou importado para comercialização em território nacional", em seu item 3 do Anexo I estabelece:

*"3. Conceito Básico/Aplicação.*

*Os óleos lubrificantes básicos especificados no presente Regulamento são óleos lubrificantes obtidos do refino de determinados tipos de petróleo.*

*A principal função de um óleo lubrificante é a redução do atrito e do desgaste entre superfícies metálicas ou plásticas que se movem uma contra a outra.*

*Somente em algumas aplicações menos severas é possível utilizar o óleo lubrificante básico sem aditivos.*

Normalmente, são adicionados ao óleo lubrificante básico diversos tipos de aditivos químicos de modo a atender a os Documento assinado digitalmente conforme a legislação. Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 23/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*requisitos necessários às diferentes aplicações a que se destina.*

*As características contempladas por esta especificação são aquelas de maior importância para a caracterização do óleo básico.*

A leitura conjunta dos dispositivos referidos levam ao entendimento de que não seriam apenas alcançados pela imunidade os produtos em que a atividade de industrialização é exercida diretamente do petróleo, de forma “direta” e “imediata”, pois esses termos não são expressos e nem subentendidos da legislação de regência. Não há no direito positivo qualquer dispositivo que trace a distinção não sendo possível, portanto, amesquinar o direito à imunidade em questão.

Por óbvio que não se pode dar extensão à expressão “derivados de petróleo” de tal envergadura, que incluísse quaisquer produtos que possuem elementos derivados do petróleo em sua composição, como o caso das matérias plásticas; como já se manifestou o Supremo Tribunal Federal no AI 199516 AgR / BA, na ocasião entendeu, inclusive, que os lubrificantes estão subsumidos à categoria, como se depreende da transcrição da ementa:

*EMENTA: Agravo regimental. - A imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição diz respeito às operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, **lubrificantes** e minerais, o que não ocorre no caso, em que as operações sobre sacos de matéria plástica, pela única circunstância de o polietileno ser derivado do petróleo e elemento para a fabricação deles, não são, evidentemente, operações referentes a combustível líquido como é o petróleo. Agravo a que se nega provimento*

Superada essa premissa, outras questões são postas para a solução da controvérsia, originadas da possibilidade da tomada de créditos no caso de produtos imunes, pois a Lei nº 9.779/99, em seu art. 11, trata do direito ao creditamento do IPI para o produto isento ou tributado à alíquota zero:

*"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 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda."*

A Recorrente defende a tese de que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 deve ser interpretado de forma extensiva, para abranger produtos imunes, pois o critério relevante seria a desoneração do IPI na operação, independentemente pela forma que se dê - isenção, alíquota zero, não incidência e imunidade

Documento assinado digitalmente. Nesse contexto, a Instrução Normativa SRF nº 33/99 estabeleceu que:

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 23/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IP I 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.*

O Decreto nº 4.544/02, o RIPI vigente à época, em seu art. 195 §2º definiu de forma expressa a abrangência aos produtos imunes:

*Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).*

*§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11). § 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou **imunes**, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*

Posteriormente, veio o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05/06, que estabeleceu que a única possibilidade de tomada de créditos no caso de produtos imunes, seria quando esta fosse decorrente de operações de exportação:

*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*

É de se observar que quanto a esse específico ponto, a Recorrente possuía ao seu favor, solução em processo de consulta, que lhe reconhecia o direito aos créditos, que, contudo, com a edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05/06, em sentido contrário, foi revogado.

Outra questão posta é sobre a existência de mandado de segurança coletivo 2007.34.00.0311011-8 impetrado pelo Sindicato Nacional de Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (Sindicom), do qual a Recorrente é afiliada, que, contudo, não lhe socorre, pois, embora não transitada em julgado, segundo consta dos autos, em sede de decisão de segunda instância, foi julgado improcedente o pedido.

Assim, chega-se à questão da apreciação do direito creditório relativo a produtos imunes, sujeitos à notação “NT”, na Tabela do IPI.

E nesse ponto, a questão acaba por esbarrar na Súmula CARF nº 20 que estabelece que *não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT*, não se fazendo quaisquer ressalvas quanto aos produtos imunes, e que é de aplicação obrigatória, nos termos regimentais.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo

(assinado digitalmente)