



Processo nº 16682.721152/2018-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3201-008.863 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 29 de julho de 2021
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

DECADÊNCIA. Não se sustenta a alegação de decadência ou prescrição da glosa do saldocredor, pois ela é simples decorrência de débitos definitivamente constituídos anteriormente, que consumiram o suposto saldo. Neste caso, era obrigação da contribuinte estornar o referido crédito.

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. A legislação tributária adota como critério para interpretação do alcance da imunidade constitucional conferida a derivados de petróleo ou da imediatidate, pelo qual somente são imunes os produtos obtidos diretamente do refino do petróleo. O óleo lubrificante é derivado imediato do petróleo conforme literatura técnica.

IPI. CRÉDITOS. MP, PI E ME EMPREGADOS EM PRODUTOS NT. Não podem ser escriturados créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que se destinem à emprego na industrialização de produtos não tributados, inclusive quando se trate de produtos alcançados por imunidade objetiva. Súmula nº 20 CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência e de diligência e perícia e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade votou pelas conclusões, quanto ao mérito.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes,

Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório que consta no Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (fls. 274/286), no valor de R\$ 15.102.572,12 (incluído principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2018), lavrado em 03/11/2018, com ciência em 26/11/2018 (vide fl. 295), referente ao período de apuração de 01/01/2014 a 31/12/2014.

O auto de infração é decorrente da escrituração e utilização de créditos indevidos apurados sobre a aquisição de insumos empregados na produção de produtos classificados como não tributados. O sujeito passivo foi intimado ainda, a promover o estorno do crédito no valor R\$ 87.296.638,18, mediante lançamento no Livro Registro de Apuração do IPI no período de apuração correspondente à data de ciência do presente Auto de Infração.

Além disso, foi anulado o saldo anterior da escrita fiscal (31/12/2013) no valor de R\$ 61.759.039,00.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 261/273, em síntese, que:

- o fiscalizado foi intimado a apresentar descrição do processo de industrialização dos produtos NT fabricados pelo estabelecimento no período sob fiscalização e por ele classificados nos códigos 2710.19.31 (óleos lubrificantes sem aditivos) e 2710.19.32 (óleos lubrificantes com aditivos) da TIPI, Decreto nº 7.660/2011, bem como a informar se, no período sob fiscalização o estabelecimento havia industrializado/fabricado algum produto por intermédio das operações de refino ou refinação, definidas no inciso V do art. 6º da Lei nº 9.478/97, justificando a escrituração e manutenção dos créditos do IPI na aquisição de insumos aplicados em produtos industrializados/fabricados e classificados como não tributado;

- na ocasião foi informado ao fiscalizado que a descrição do processo produtivo e a justificativa para a manutenção dos créditos relativos a insumos aplicados em produtos NT já haviam sido por ele apresentadas junto à ação fiscal objeto dos TDPF 0718500-2017-00043-7 ([Processo Administrativo 16682.722018/2017-21](#)), relativa à mesma matéria de que ora se trata, facultando-lhe de toda a forma a reapresentação de tais documentos acaso houvesse modificações em relação às informações já prestadas; em resposta (resposta ao Termo de Intimação 01), o fiscalizado ratificou se tratarem os documentos solicitados dos documentos já apresentados a esta Delegacia por ocasião da ação fiscal anterior e optou então pela não reapresentação dos mesmos;

- restou constatado que o fiscalizado escriturou e manteve em seus registros fiscais créditos apurados sobre insumos empregados na industrialização de produtos não tributados, dando origem assim a sucessivos e indevidos saldos credores mensais do imposto, em completa afronta à legislação de regência da matéria que é clara e expressa no sentido da inexistência de direito à apuração, manutenção e utilização de tal espécie de creditamento;

- não existe na legislação de regência do IPI dispositivo que permita a escrituração e utilização de créditos em relação aos insumos aplicados na produção de produtos

classificados como não tributados - NT (classificação adotada pelo fiscalizado para parte dos lubrificantes por ele industrializados e comercializados), tampouco em relação aos insumos aplicados na produção de produtos imunes, como alega o fiscalizado, exceção feita aos imunes em decorrência de sua exportação para o exterior;

- no que tange aos produtos não tributados em geral, o que sempre existiu e ainda existe é disposição expressa proibindo a apuração e utilização de créditos relativos aos insumos neles aplicados (arts. 171, §1º, e 174, I, a, do RIPI 1998, Decreto 2.637/1998; arts. 190, §1º, e art. 193, I, a, e §2º, Decreto 4.544/2002; e arts. 251, §1º, e 254, I, a, do RIPI 2010, Decreto 7.212/2010) e, no que tange aos não tributados porque imunes, a lei garante a possibilidade de creditamento sobre seus respectivos insumos somente em relação àqueles produtos que adquirem essa qualidade - de imune - em virtude de sua exportação para o exterior; e, mesmo neste caso, dos imunes em virtude de exportação, o creditamento é permitido apenas em relação aos insumos aplicados no produto exportado que no mercado interno seria tributado (vide o citado §2º do art. 254, do Decreto 7.212/2010);

- o que determina o direito à apuração e utilização de créditos sobre os valores dos insumos é o fato de o insumo, em relação ao qual se apura o crédito, ter sido aplicado num produto tributado pelo IPI ou, em caso contrário, se aplicado num produto cuja saída é não tributada, o fato de existir expressa previsão em lei permitindo o creditamento. De se lembrar que a imunidade constitucional garante que não será exigido o imposto relativo à venda do produto imune, mas não que há direito à escrituração e utilização de créditos apurados sobre os valores dos insumos empregados em sua produção;

- o fiscalizado tenta amparar seu suposto direito ao creditamento nos dispositivos da Lei 9.779/99 e da Instrução Normativa SRF 33/1999, afirmando que tais dispositivos teriam permitido a escrituração e utilização de créditos relativos aos insumos aplicados na produção dos derivados de petróleo referidos no §3º do art. 155 da Constituição Federal, isto por conta da existência da expressão “imunes”, constante da Instrução Normativa;

Em nada socorrem o fiscalizado as justificativas apresentadas para o creditamento relativo aos insumos aplicados na fabricação dos lubrificantes por ele industrializados e comercializados sob a notação NT (não tributados); por um lado, os atos legais por ele apontados não permitem o creditamento pretendido e, por outro, os lubrificantes por ele industrializados e comercializados sob a aludida notação NT não se tratam dos derivados de petróleo imunes em função do disposto no §3º do art. 155 da Constituição Federal;

- o dispositivo da Instrução Normativa diz respeito, e de outra forma não poderia ser, especificamente à hipótese legal de creditamento em relação aos insumos empregados na fabricação dos produtos imunes em função de sua exportação para o exterior, garantida pelo art. 5º do Decreto-Lei 491/69, restabelecido pelo art. 1º, II, da Lei 8.402/92;

observe-se que do preâmbulo da IN consta que a edição da mesma se deu tendo em vista o que dispunha, entre outros, o art. 179 do Decreto 2.637/98, regulamento do IPI à época, que era justamente o dispositivo legal que tratava das normas de utilização dos créditos incentivados e, em específico, do crédito relativo aos insumos empregados em produtos imunes em função de sua destinação ao exterior;

- por conta dessas equivocadas interpretações do art. 4º da IN SRF 33/99 por parte dos contribuintes é que se fez a necessária a publicação pela Receita Federal do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05/2006, que veio assim a afastar quaisquer dúvidas ainda existentes acerca do assunto;

- tem-se portanto, por um lado, a impossibilidade de apuração e utilização de créditos do IPI em relação aos produtos não tributados pelo imposto, isto por conta da expressa vedação nesse sentido contida nos arts. 251, §1º, e 254, I, a, §2º, do Decreto 7.212/2010 (RIPI), e, por outro, que, ainda que os lubrificantes produzidos e comercializados pelo fiscalizado, e por ele classificados nas Notas Fiscais emitidas com a notação NT para o IPI (não tributados), fossem os derivados de petróleo imunes referidos no §3º do art. 155 da Constituição Federal, também não haveria direito à escrituração ou à utilização dos créditos relativos aos insumos aplicados em sua produção, aí em virtude da inexistência de previsão em lei para tal, mas o fato é que não o são;

- o que define um produto como derivado de petróleo imune ao IPI, não é o fato de em sua composição existir matéria-prima oriunda do refino do petróleo, mas sim o fato de o produto ter sido obtido mediante o processo de refino ou refinação do próprio petróleo;

- os produtos fabricados e vendidos pelo fiscalizado (óleo lubrificantes código NCM 2710.1931 e 2710.1932), que geraram o indevido creditamento do IPI, não foram obtidos a partir dos processos de refino ou refinação do petróleo, mas sim a partir da mistura simples de diferentes óleos básicos de petróleo ou da mistura desses óleos básicos com aditivos, conforme informa o próprio fiscalizado (Doc – Resposta aos TI 01 e 02 TDPF 2017 00043), e, portanto, não se tratam dos derivados de petróleo imunes ao IPI, mas tão somente de produtos não tributados pelo imposto em função de sua classificação nas posições 2710.1931 e 2710.1932 da TIPI;

- não é da simples notação NT utilizada na TIPI que se poderá concluir, a priori, qual a natureza de um bem ou produto, se ele é ou não imune, por exemplo, posto que referida notação não se encontra reservada exclusivamente aos produtos imunes;

- um exame mais atento da TIPI mostra que a notação NT é utilizada, por exemplo, também para produtos não imunes, tais como a farinha de trigo (posição 1101.0010), a farinha de milho (posição 1102.2000), as moedas (posição 7118), bem como para outros produtos naturais (animais, vegetais e minerais) ou em estado bruto, sem que isso venha a significar que tais produtos são imunes; por outro lado, tal notação não é utilizada, por exemplo, para os produtos que gozam da chamada imunidade condicionada, tais como os produtos destinados à exportação e o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

- o fiscalizado, conforme informado (resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal), possui em andamento um Mandado de Segurança Coletivo, ajuizado pelo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (Sindicom), em nome de suas afiliadas, perante a Justiça Federal do Distrito Federal, e autuado sob o no. 0064322-92.2013.4.01.3400 (7a Vara Federal/DF).

- nesse MS no 0064322-92.2013.4.01.3400, o impetrante, em nome de suas afiliadas, busca afastar a vedação contida no art. 251, §1º, do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), para garantir o direito à escrituração dos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos amparados pela imunidade de que trata o art. 155, §3º, da Constituição Federal;

- em setembro/2017, foi proferida sentença de 1a instância nos autos da ação principal, tendo decidido a Justiça Federal pela extinção do processo sem resolução do mérito em virtude do entendimento pela ilegitimidade ativa do autor da ação, bem como pela ilegitimidade passiva da autoridade indicada como coatora; em face da decisão de 1a instância foram apresentados pela impetrante Embargos de Declaração e Recurso de Apelação; os primeiros – Embargos – foram rejeitados e o segundo – Apelação – encontra-se pendente de julgamento (Doc Decisões Proferidas e Histórico de Movimentação do MS 0064322-92.2013.4.01.3400);

- embora não informado pelo fiscalizado por ocasião da presente ação fiscal, em ações fiscalizatórias anteriores a esta (Processos Administrativos Fiscal 16682.720342/2011-

19, 16682.721220/2012-21 e 16539.720007/2014-17) e relativas ao mesmo assunto aqui tratado, informou possuir ainda um outro Mandado de Segurança (MS nº 2007.34.00.031011-8, 8^a Vara Federal/ DF), também ajuizado pelo citado SINDICOM em nome de suas afiliadas, no qual busca assegurar o direito de utilizar créditos de IPI, nos termos do art. 11 da Lei 9.779/99, “compensando com débitos de outros tributos federais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 73 e 74 da Lei 9.430/96, os créditos correspondentes à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tributados, acumulados em virtude de sua aplicação em produtos sujeitos a saídas imunes nos termos do art. 155, § 3º, da CF , com a consequente declaração de invalidade do ADI/SRF 05/2006”; nsse outro Mandado de Segurança ((MS nº 2007.34.00.031011-8, 8^a Vara Federal/DF), a decisão liminar proferida, datada de 10/10/2007, também foi desfavorável ao impetrante e assim também a decisão definitiva de primeira instância, publicada em 09/09/2011, que considerou o pedido improcedente; em sede de Agravo de Instrumento (nº 2007.01.00.049200-1/DF) foi inicialmente concedida “a antecipação de tutela recursal pleiteada para afastar os efeitos do ADI SRF no 05/2006, em relação às empresas filiadas do sindicato impetrante beneficiadas pela imunidade, para utilização do saldo credor do IPI na forma prevista no art. 11 da Lei 9.779/99, até julgamento final do agravo” e após foi negado seguimento ao Agravo de Instrumento em razão da sentença proferida nos autos originários; em 17/09/2013, foi negado provimento à apelação do impetrante perante o Tribunal Regional Federal da 1a Região; em 04/10/2013 foram opostos Embargos de Declaração, aos quais foi também negado provimento.

A seguir, em 28/07/2014, foram interpostos os Recursos Extraordinário e Especial, estes ainda pendentes de julgamento;

- não alcança esses produtos NT saídos do estabelecimento fiscalizado a Solução de Consulta 394/2003 (Processo Administrativo 13707.002630/2003-64), da lavra da 7^a Região Fiscal, por ele apontada, a qual conferiu direito ao crédito de IPI incidente na aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes;

- de qualquer forma, tal Solução de Consulta teve seu entendimento revogado em virtude do posicionamento expresso da Receita Federal através do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05/2006, o qual deixou patente que não existe direito ao creditamento do IPI sobre insumos utilizados na produção de produto amparados pela imunidade, à exceção do que diz respeito aos “produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior” (ex vi do §2º do art. 254 do RIPI/2010).

- considerando-se então todo o exposto, procedeu-se à apuração dos valores devidos exigidos de ofício; para tanto efetuou-se a reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento fiscalizado, considerando aptas a gerar créditos tão somente as aquisições relativas a insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) empregados na industrialização dos produtos efetivamente tributados na saída e dos produtos que não o foram em virtude de sua exportação para o exterior, bem como considerando os créditos relativos às outras entradas permitidos pela lei e expurgando da escrita o crédito escriturado pelo fiscalizado relativamente à parcela dos insumos aplicada na industrialização de produtos não tributados (notação NT na TIPI);

- o montante do crédito glosado no período de apuração de Janeiro/2014 é composto pelo somatório do valor indevidamente escriturado a título de saldo credor do período anterior (Dezembro/2013 – R\$61.759.039,00) com o valor do crédito indevidamente escriturado relativo ao próprio período de apuração (Janeiro/2014 – R\$2.234.206,77); essa glosa referente ao saldo credor do período anterior a Janeiro/2014 se deu com fundamento no disposto no parágrafo único do art. 49 do Código Tributário Nacional c/c o §1º do art. 256 do Decreto 7.212/2010 (RIPI), haja vista que, conforme constatado por ocasião da realização de ação fiscal anterior (Processo Administrativo Fiscal 16682.722018/2017-21), o saldo apurado ao final de Dezembro/2013 foi devedor, e não credor.

Regularmente científica, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 300/325, alegando, em síntese, que:

- produz e comercializa óleo lubrificante derivado de petróleo. Assim, nos termos do artigo 155, parágrafo 3º, da Constituição Federal, as vendas desses produtos são imunes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), de forma que a Autuada acumula créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos, e compensa tais créditos com débitos de outros tributos federais, conforme autorizado pela legislação;
- o saldo credor glosado referente a janeiro/2014 (R\$ 61.759.039,00) é composto de créditos de IPI escriturados em períodos anteriores, e, em sua maioria, já atingidos pela decadência; tomou ciência do Auto de Infração, ora impugnado, no dia 26/11/2018, de modo que, com exceção do crédito escriturado em dezembro de 2013, todo o saldo credor em Janeiro/2014 glosado no presente auto de infração já foi atingido pela decadência, uma vez que decorridos mais de 05 (cinco) anos de sua escrituração, não havendo que se falar em estorno;
- ainda que não se reconheça a decadência no presente caso, considerando a transmissão de obrigação acessória com saldo credor, a presente situação seria passível de configuração de prescrição, que seria o lapso temporal para cobrança de dívida existente e devidamente lançada;
- existem duas espécies de produtos classificados como NT na TIPI: (i) aqueles decorrentes da falta de hipótese de incidência, como, por exemplo, o ovo de uma galinha, e (ii) aqueles que estão abrangidos por imunidade constitucional, ou seja, que sofreriam a incidência do IPI, mas que, por alguma razão, o legislador constituinte optou por proibir a incidência desse imposto; nessa segunda espécie que se enquadram os produtos derivados de petróleo, como os lubrificantes classificados na TIPI nas posições 2710.19.31 (óleos lubrificantes sem aditivos) e 2710.19.32 (óleos lubrificantes com aditivos).
- no caso do óleo lubrificante sem aditivo, classificado sob o código 2710.19.31, pode-se afirmar que é um genuíno derivado de petróleo, eis que deriva 100% do mesmo. Quanto ao óleo lubrificante com aditivo, classificado sob o código 2710.19.32, a única modificação em relação ao “sem aditivo” é que esse é aditivado, ou seja, mistura-se algo em torno de 10% a 15% de aditivo e, portanto, o aludido produto não perde sua especificação de derivado de petróleo, uma vez que continua a conter mais de 70%, em peso, de óleo de petróleo em sua composição;
- a Constituição Federal, por meio de seu artigo 155, § 3º, expressamente proíbe a incidência de IPI sobre os produtos derivados do petróleo, deixando claro que tais produtos estão abrangidos pela imunidade constitucional;
- o artigo 18 do Regulamento do IPI definiu que, entende-se por derivado de petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo: “entende-se como derivados do petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos”
- com base no artigo 6º da Lei nº 9.478/96, a ANP, por meio da Portaria ANP nº 129/99, que estabelece o Regulamento Técnico ANP nº 04/99, especificou que os óleos lubrificantes são derivados básicos do petróleo;
- requer a juntada nestes autos do Parecer do Ministério da Infra-estrutura (Doc.07), que possui como orientação a classificação dos lubrificantes como derivados básicos de petróleo;
- foi reconhecido em perícia técnica, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 0015069-78.2015.4.02.5101 (Doc. 08), que os óleos lubrificantes fabricados pela

Impugnante são derivados do petróleo, sendo o percentual encontrado no produto da Impugnante superior à 70% de óleo de petróleo;

- o autuante insiste, sem base legal, que apenas os produtos resultantes diretamente do processo de refino - o que não abrange a lubrificante, a seu ver – estariam abrangidos pela imunidade do IPI, nos termos do artigo 155, § 3º, da Constituição Federal; ora, se o órgão regulador considera os lubrificantes em questão como produtos derivados do petróleo, não pode a União pretender estabelecer como verdade justamente o contrário;

- não se pretende, com o presente caso, admitir a imunização para bolsas, calçados, cosméticos, sacolas plásticas e demais produtos que utilizam, em sua composição, derivados de petróleo. Isso porque, diferentemente dos exemplos mencionados, o óleo lubrificante da Impugnante possui em sua composição, repita-se, mais de 70% de óleos de petróleo, de maneira a classificar-se no código 2710 da TIPI;

- para que não restem dúvidas de que os óleos lubrificantes produzidos pela Impugnante e questionados pela d. Autoridade Fiscal são derivados de petróleo, a Impugnante, desde já, requer a produção de prova pericial técnica, a ser realizada por engenheiro com conhecimentos em indústria petroquímica;

- é inquestionável o direito da Impugnante ao aproveitamento dos créditos de IPI no período de 01/2014 a 12/2014, objeto da exigência, uma vez que amparada pelo artigo 11 da Lei nº 9.779/99, regulamentado pela Instrução Normativa nº 33/99, artigo 4º, artigo 195 do Decreto nº 4.544/02, artigo 256 do Decreto nº 7.212/2010 e Solução de Consulta SRRF nº 394/2003;

- o ADI nº 05/2006 é ilegal e inconstitucional; note que referido ADI, que é composto de apenas dois artigos, simplesmente alterou toda a lógica e filosofia do legislador federal, dando, na verdade, nova redação ao artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e aos atos regulamentadores dessa lei, em particular a IN SRF nº 33/99 e os Decretos nºs 4.544/02 e 7.212/2010, na medida em que decidiu que a manutenção do crédito de IPI nas aquisições MP, PI e ME agregados a produtos imune aplica-se apenas à imunidade decorrente de exportação, não se aplicando à imunidade constitucional prevista no artigo no artigo 155, § 3º, da Constituição Federal – ou seja, criou restrição onde a lei não restringe;

- a norma constitucional da não-cumulatividade do IPI, prevista no artigo 153, parágrafo 3º, da Constituição Federal, diferentemente da norma existente para o ICMS, não impõe qualquer restrição a utilização do crédito;

- vale elencar que o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (Sindicom), em nome da Impugnante, impetrou Mandado de Segurança Coletivo perante a Justiça Federal do Distrito Federal, buscando garantir o direito à escrituração dos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos amparados pela imunidade de que trata o artigo 155, §3º da Constituição Federal; a Sindicom obteve a segurança por meio de medida liminar, a qual foi concedida por Agravo de Instrumento em fevereiro de 2014; posteriormente, a medida liminar foi caçada diante da prolação da sentença em setembro de 2017; assim, durante o período de autuação destes autos, qual seja o ano de 2014, a Impugnante estava amparada por decisão judicial;

- mesmo que caçada a medida liminar, o Mandado de Segurança Coletivo ainda está pendente de julgamento final, conforme extrato judicial anexo (Doc. 13);

- requer que seja afastada a cobrança de juros de mora e multa sobre os créditos apropriados, uma vez que, repise-se, o creditamento foi efetuado com amparo no entendimento da própria administração, mas especificamente com base no § 2º do artigo 195 do Regulamento de IPI (Decreto 4.544/02), vigente no período objeto dos autos, na IN nº 33/99 e na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DIST nº 394/2003;

- pretende comprovar nos presentes autos que o óleo lubrificante por ela produzido é derivado de petróleo, bem como que o valor dos créditos que apurou está correto;

sendo assim, a solução da questão depende de prova técnica de engenharia, que analisará o óleo lubrificante produzido pela Impugnante e definirá se ele deve ser tratado como derivado de petróleo, bem como de prova pericial contábil-fiscal, que atestará se o valor dos créditos apurados pela Requerente está correto; nomeou peritos e apresentou os quesitos.

Por fim, requereu:

- que seja processada a presente Impugnação, porquanto tempestiva e cabível, com a consequente e imediata suspensão da exigibilidade dos supostos créditos tributários ora em discussão, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, mantendo-se a sua situação regular perante a Receita Federal do Brasil, na forma do artigo 206, do CTN;

- a prova do alegado por todos os meios em Direito admitidos, principalmente de prova pericial técnica de engenharia e contábil, assim como documental suplementar, em estrita obediência aos Princípios do Informalismo e da Verdade Material, consubstanciados no seu direito de apresentar oportunamente documentos, argumentos e outros elementos complementares que possam corroborar a descaracterização da imposição fiscal, caso se façam necessários;

- o direito de promover a sustentação oral da presente Impugnação perante esta Ilustre Delegacia da Receita Federal do Brasil.

- que seja julgada improcedente a autuação, com o seu cancelamento integral, ou, ao menos, parcial (reconhecimento da decadência e cancelamento de multa e juros), em razão da insubsistência da infração contida no Auto de Infração que deu origem ao Processo Administrativo nº 16682.721152/2018-95, conforme exposto acima.

A impugnação foi julgada pela DRJ Ribeirão Preto, acórdão nº14-95.825, de 17/06/2019, improcedente por unanimidade de votos.

Regularmente científica a empresa apresentou Recurso Voluntário, onde alega, resumidamente:

- decadência da glosa de crédito relativo ao saldo credor de período anterior x existência de Bis in idem;

- imunidade sobre os óleos lubrificantes derivados do petróleo;

- direito ao aproveitamento de crédito do IPI;

- inaplicabilidade da súmula carf nº 20;

- indevida exigência de juros e multa;

- necessidade de produção de prova pericial de engenharia e contábil-fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes , Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

A empresa tem como atividades principais o recebimento e o armazenamento de óleos básicos e aditivos e a produção e distribuição de óleo lubrificante acabado, contando a sua estrutura fabril com tanques, misturadores, plataformas de carga e descarga, linhas de envase automáticas, armazéns de produtos embalados acabados, píer de carga e descarga de óleos básicos e reatores de produção de graxa (Doc – Resposta ao TI 01 TDPF 2017 00043).

O lançamento de ofício de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI foi no valor de R\$ 15.102.572,12 (incluído principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2018), pela escrituração e utilização de créditos indevidos apurados sobre a aquisição de insumos empregados na produção de produtos classificados como não tributados. O sujeito passivo também foi intimado a promover o estorno do crédito no valor R\$ 87.296.638,18, mediante lançamento no Livro Registro de Apuração do IPI no período de apuração correspondente à data de ciência do presente Auto de Infração. Além disso, foi anulado o saldo anterior da escrita fiscal (31/12/2013) no valor de R\$ 61.759.039,00.

A recorrente alega que produz e comercializa óleo lubrificante derivado de petróleo, que nos termos do art. 155, parágrafo 3º, da Constituição da República, seriam imunes.

Segundo a recorrente a autuação baseia-se em duas premissas: **(i)** o óleo lubrificante produzido pela Recorrente não pode ser caracterizado como derivado de petróleo para fins da imunidade; e, ainda que abrangido pela imunidade, **(ii)** o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não permitiria o direito creditório quando da saída de bens imunes.

O acórdão da DRJ manteve o auto de infração e glosas sob os fundamentos de que **(i)** não haveria ocorrido decadência ou prescrição da glosa de saldo credor de R\$ 61.759.039,00; **(ii)** os produtos fabricados pela Recorrente não estariam abrangidos pela imunidade constitucional; **(iii)** não haveria autorização normativa para o aproveitamento de créditos decorrentes da não-cumulatividade de IPI quando se trate da industrialização de produtos não-tributáveis; **(iv)** a Solução de Consulta nº 394/2003 não poderia servir de suporte à pretensão da Recorrente, bem como tornou-se ineficaz com a edição do ADI SRF nº 5/2006; **(v)** os atos administrativos aos quais a Recorrente teria se balizado já eram ineficazes muito antes dos fatos tributários objeto da presente autuação fiscal, e que a responsabilidade por infrações tributárias independe de boa-fé, bastando o potencial de lesão resultante da conduta do agente, não afastando, portanto, a aplicação de juros e multa.

Da decadência.

A recorrente alega a decadência dos créditos de IPI glosados, art. 150 do CTN, e escriturados em períodos anteriores a janeiro/2014, e que haveria *bis in idem* pela lavratura do auto de infração no processo nº 16682.722018/2017-21.

A fiscalização reconstitui a escrita fiscal do período 01/2014 a 12/2014, sendo que para isso partiu do saldo de créditos glosados, indevidamente escriturado, em dezembro/2013 no valor de R\$61.759.039,00. Esse saldo foi apurado no processo nº 16682.722018/2017-21.

Reconstituição da Escrita Fiscal do IPI – Período Janeiro/2014 a Dezembro/2014						
Período de Apuração	Saldo Credor do PA Anterior	Créditos Escriturados pelo Fiscalizado	Débitos Escriturados pelo Fiscalizado	Créditos Glosados pela Fiscalização	Saldo no Mês*	D/C
01/2014	61.759.039,00	2.923.234,43	1.302.459,12	63.993.245,77	-613.431,46	D
02/2014	0,00	2.266.890,66	1.275.837,98	2.049.661,14	-1.058.608,46	D
03/2014	0,00	2.400.201,14	1.054.573,05	1.962.764,89	-617.136,80	D
04/2014	0,00	2.796.043,86	1.220.551,69	2.241.367,71	-665.875,54	D
05/2014	0,00	3.406.545,20	1.567.630,34	2.270.155,02	-431.240,16	D
06/2014	0,00	2.455.358,77	1.210.552,87	1.909.679,05	-664.873,15	D
07/2014	0,00	2.997.292,71	1.492.807,37	2.096.670,26	-592.184,92	D
08/2014	0,00	2.742.260,24	1.095.309,96	2.025.303,57	-378.353,29	D
09/2014	0,00	3.440.305,55	1.500.655,04	2.462.013,91	-522.363,40	D
10/2014	0,00	3.764.129,09	1.405.329,74	2.831.152,32	-472.352,97	D
11/2014	0,00	2.608.728,24	1.009.827,41	1.793.052,99	-194.152,16	D
12/2014	0,00	2.234.665,14	1.190.253,56	1.661.571,55	-617.159,97	D

*O sinal negativo indica saldo devedor.

O processo nº 16682.722018/2017-21 já foi julgado pelo CARF, acórdão nº 3402-006.025, em 12/12/2018, estando no momento aguardando julgamento de Recurso Especial do Contribuinte:

Acordam os membros do Colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, para não reconhecer a decadência. Vencida a Conselheira Relatora, que dava provimento parcial para reconhecer a decadência da competência de novembro/2011. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Renato Vieira de Avila (suplente convocado), que reconheciam a decadência até a competência de outubro/2012, com fulcro no art. 150, §4º do CTN. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; (ii) por maioria de votos, para negar provimento ao recurso no mérito. Os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra acompanharam a relatora pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Renato Vieira de Avila (suplente convocado), que davam provimento ao recurso no mérito. (grifos nossos)

No processo citado foi autuado e reconstituída a escrita fiscal do período de fiscalização de 01/12/2011 a 31/12/2013.

O que se tem como glosado são créditos escriturados indevidamente e que pela recomposição dos saldos foi transferido o valor de R\$61.759.039,00, dezembro/2013, para janeiro/2014.

Não se trata de *bis in idem* como alega a recorrente. O saldo credor, como já esclarecido, são créditos que foram contabilizados ao longo dos meses relativos a insumos aplicados na produção de produto não tributado (NT) e que por isso não dariam direito a contabilização desses créditos.

Como o saldo de créditos não utilizados é repassado para o mês seguinte, pela não possibilidade de computo desses valores, conforme consta da autuação fiscal e mantido pelo acórdão DRJ e acórdão CARF, é necessário que seja refeita toda a escrita fiscal, que foi impactada por esses valores considerados mas não existentes. É claro que se a recorrente demonstrasse que não considerou esses valores nos períodos posteriores a 2013 não seria

necessário ser refeita a escrituração fiscal. Mas não foi isso que aconteceu. A fiscalização apurou o erro na escrituração, por isso identificou a necessidade de refazimento da mesma.

Art.256. 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,eLei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§1ºQuando, 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 nº5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único, eLei nº9.779, de 1999, art. 11).

§2ºO saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nosarts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil(Lei nº 9.779, de 1999, art. 11). (RIP/2010, grifos nossos)

A ciência do auto de infração em análise ocorreu em 26/11/2018 (vide fl. 295), referente ao período de apuração de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Entendo ser correta a glosa de créditos indevidos há qualquer tempo. Além de inadmissível a apropriação de créditos indevidos, o uso indevido do crédito é que gera consequências tributárias, pois, ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo prazo de decadência apenas para lançamento de débitos do contribuinte (créditos tributários) decorrentes desta glosa.

Nesse sentido, reproduzo as ementas e fragmentos dos votos condutores, dos precedentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ART. 150, §4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos art. 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado. (Acórdão nº 3301-003.626. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Decidido por maioria.)

Fragmento do voto:

"Difere-se a glosa de crédito escritural e reescrita fiscal, de constituição do crédito tributário pelo lançamento.

A glosa decorre de créditos escriturais não admitidos pelo RIPI, mas que foram utilizados pelo contribuinte na sua escrita fiscal atinente à apuração do IPI sob a égide da não-cumulatividade.

Já a constituição do crédito tributário refere-se à exigibilidade do pagamento do saldo devedor do IPI, o qual foi apurado na escrita fiscal do RAIFI, mas não espontaneamente pago ou compensado (DCOMP) ou confessado (mediante DCTF). A constituição do crédito tributário pelo lançamento é que deve se dar no prazo de 5 anos.

Se da glosa dos créditos escriturados resultar a apuração de saldos devedores, estes serão passíveis de exigência mediante lançamento de ofício se relativos aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, § 4º do CTN ou do art. 173, I, do CTN." (grifei)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008, 01/06/2008 a 30/06/2008, 01/09/2008 a 30/09/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão do colegiado em ponto sobre o qual deveria pronunciar.

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 150, §4º E 173 DO CTN.

Os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado. (Acórdão nº 3302-003.346 .Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède. Decidido por unanimidade.)

Fragmento do voto:

"Embora correta, esta tese defendida pela recorrente não se aplica ao caso presente, pois os prazos decadenciais previstos nos artigos 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito escriturado. A glosa repercute na apuração do IPI quando o contribuinte o utiliza para dedução de débitos, gerando saldos devedores de IPI, estes sim sujeitos ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário." (grifei)

Nego provimento

Pedido de diligência e perícia

A recorrente reitera o pedido de perícias contábil e técnica, para que seja confirmada por engenheiro com conhecimento da indústria petroquímica, as características do produto.

O Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado também o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

Reitero a conclusão do acórdão recorrido quanto à desnecessidade de perícia nos autos. Como informado a realização de perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, não se prestando a suprimir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

Também não se justifica o pedido de perícia técnica. O conceito de “*derivados de petróleo*” contido no §3º do art. 155 da CF/88, é um conceito jurídico, e não técnico, já que, como é entendimento pacífico, não são todos os produtos derivados do petróleo, tais como, plásticos e produtos têxteis, que são abrangidos pela imunidade constitucional.

Portanto, por considerar desnecessária a realização das perícias, indefere-se o requerimento formulado.

Da imunidade dos derivados do petróleo

Inicialmente é preciso afastar a alegação da recorrente de que a autuação baseia-se em duas premissas: (i) o óleo lubrificante produzido pela Recorrente não pode ser caracterizado como derivado de petróleo para fins da imunidade; e, ainda que abrangido pela imunidade, (ii) o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não permitiria o direito creditório quando da saída de bens imunes.

Conforme pode ser verificado no Relatório Fiscal a autuação foi efetuada com base na vedação legal ao creditamento do IPI no caso produtos não tributados NT.

Assim é que na apuração do IPI é permitido deduzir, do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos insumos entrados no estabelecimento industrial e utilizados na produção desse produto cuja saída será tributada. Daí firma-se que a regra, no que tange ao IPI, é a da impossibilidade de creditamento em relação aos insumos aplicados na produção de produtos não tributados na saída.

...

De fato, no que tange aos produtos não tributados em geral, o que sempre existiu e ainda existe é disposição expressa proibindo a apuração e utilização de créditos relativos aos insumos neles aplicados (arts. 171, §1º, e 174, I, a, do RIPI 1998, Decreto 2.637/1998; arts. 190, §1º, e art. 193, I, a, e §2º, Decreto 4.544/2002; e arts. 251, §1º, e 254, I, a, do RIPI 2010, Decreto 7.212/2010) e, no que tange aos não tributados porque imunes, a lei garante a possibilidade de creditamento sobre seus respectivos insumos somente em relação àqueles produtos que adquirem essa qualidade - de imune - em virtude de sua exportação para o exterior.

A menção e argumentação que é efetuada sobre a imunidade no relatório é para rebater a afirmação da recorrente, não sendo a base da autuação:

O fiscalizado afirma (Doc – Resposta ao TI 01 TDPPF 2017 00043) que industrializa e comercializa “lubrificantes derivados de petróleo”, imunes ao IPI em função do disposto no §3º do art. 155 da Constituição Federal, segundo seu entendimento, e que, a partir do advento da Lei 9.779/99 e da Instrução Normativa SRF 33/99, “ficou ratificada a manutenção de crédito fiscal do IPI incidente sobre a aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos imunes” (sic). Esses lubrificantes a que alude o sujeito passivo são aqueles por ele classificados nas Notas Fiscais emitidas com a notação NT (não tributados pelo IPI) e códigos NCM 2710.1931 e 2710.1932.

A recorrente argumenta que os produtos derivados de petróleo, como os lubrificantes classificados na TIPI nas posições 2710.19.31 (óleos lubrificantes sem aditivos) e 2710.19.32 (óleos lubrificantes com aditivos), são aqueles abrangidos pela imunidade constitucional, ou seja, que sofreriam a incidência do IPI, mas que, por alguma razão, o legislador constituinte optou por proibir a incidência desse imposto.

No caso do óleo lubrificante sem aditivo, classificado sob o código 2710.19.31, pode-se afirmar que é um genuíno derivado de petróleo, eis que deriva 100% do mesmo. Quanto ao óleo lubrificante com aditivo, classificado sob o código 2710.19.32, a única modificação em relação ao “sem aditivo” é que esse é aditivado, ou seja, mistura-se algo em torno de 10% a 15% de aditivo e, portanto, o aludido produto não perde sua especificação de derivado de petróleo, uma vez que continua a conter mais de 70%, em peso, de óleo de petróleo em sua composição.

A Constituição Federal no art. 155, 3º dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

...

X - não incidirá:

...

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

...

§ 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

(grifos nossos).

Continua afirmando que a Constituição apenas delimita o âmbito de abrangência da incidência tributária, não trazendo a definição do conceito de “derivado de petróleo”. E coube ao RIPI, art. 18, definir o conceito:

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

(...)IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (Constituição Federal, art. 155, § 3º)

(...)§ 3º Para fins do disposto no inciso IV, entende-se como derivados do petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos. (grifos nossos)

O que está de acordo com o artigo 6º da Lei nº 9.478/97, que instituiu o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional de Petróleo (“ANP”):

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

II - 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;

Consequentemente, conclui que o óleo lubrificante é um genuíno derivado do petróleo, pois o óleo lubrificante fabricado pela recorrente é composto de 85% a 90% de óleo derivado de petróleo, e o restante de aditivo. Já o óleo lubrificante revendido é derivado 100% de petróleo.

Com base no artigo 6º da Lei nº 9.478/97, a ANP, por meio da Portaria ANP nº 129/99, que “Estabelece o Regulamento Técnico ANP nº 04/99, especificou que os óleos lubrificantes são derivados básicos do petróleo. Nesse sentido, confira-se o Item 3 do Anexo I da referida norma:

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 aos 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 Recorrente juntou, nestes autos, Parecer do Ministério da Infraestrutura (Doc. 07 da Impugnação), que possui como orientação a classificação dos lubrificantes como derivados básicos de petróleo:

“(...) os derivados básicos resultantes do refino do petróleo são aqueles, e somente aqueles, que são obtidos na refinaria, conforme abaixo: (...) p) óleo e graxas lubrificantes”.

Na perícia técnica, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 0015069-78.2015.4.02.5101 (Doc. 08 da Impugnação), foi reconhecido que os óleos lubrificantes fabricados pela Recorrente são derivados do petróleo, sendo o percentual encontrado no produto da Recorrente superior à 70% de óleo de petróleo:

“Logo, à luz da definição da ANP, os produtos, classificados pela Embargante sob o NCM 2710.19.31 e 2710.19.32, indicados nas listagens de fls. 1.193/1.203 e 1.305/1.400 são derivados do petróleo”.

Registre-se que inexiste controvérsia quanto à classificação fiscal dos produtos, apontados como das nomenclaturas 2710.19.31 (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.19.32 (óleo lubrificante com aditivo) da TIPI.

A fiscalização afirma que os lubrificantes, industrializados e comercializados pela empresa, sob a notação NT não se tratam dos derivados de petróleo imunes. Fundamenta-se no art. 155, § 3º, da CF, art. 18 § 3º do RIPI/2010, e art. 6º da Lei nº 9.478/97, os mesmos utilizados pela recorrente mas com outra interpretação.

o que define um produto como derivado de petróleo imune ao IPI, não é o fato de em sua composição existir matéria-prima oriunda do refino do petróleo, mas sim o fato de o produto ter sido obtido mediante o processo de refino ou refinação do próprio petróleo.

E os produtos fabricados e vendidos pelo fiscalizado (óleo lubrificantes código NCM 2710.1931 e 2710.1932), que geraram o indevido creditamento do IPI, não foram obtidos a partir dos processos de refino ou refinação do petróleo, mas sim a partir da mistura simples de diferentes óleos básicos de petróleo ou da mistura desses óleos básicos com aditivos, conforme informa o próprio fiscalizado (Doc – Resposta aos TI 01 e 02 TDPF 2017 00043), e, portanto, não se tratam dos derivados de petróleo imunes ao IPI, mas tão somente de produtos não tributados pelo imposto em função de sua classificação nas posições 2710.1931 e 2710.1932 da TIPI. E, como já relatado, ainda que se tratasse dos derivados de petróleo imunes, fato é que não existe no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que autorize o creditamento sobre os valores dos insumos empregados na fabricação de produtos imunes, excetuado o caso daqueles que no mercado interno seriam tributados e que vêm a se tornar imunes em virtude de sua exportação para o exterior.

Continua expondo que a notação NT (não tributado) utilizada na TIPI não é exclusiva de produtos imunes, sendo usada para outros produtos que desejou-se deixar fora do campo de incidência do tributo, por qualquer tipo de desoneração, imunidade, isenção, alíquota zero, dentre outras.

O acórdão de piso concluiu que somente são imunes os produtos obtidos diretamente do refino do petróleo, no mesmo sentido adotado pela fiscalização. Parte da análise da Lei nº 4.502/1964, em seu art. 1º, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 34/1966, a a Lei nº 9.493/1997, quando dispôs sobre o campo de incidência do IPI, excluindo aqueles a que corresponde a notação “NT” (não-tributado).

Continua com a análise da legislação aplicável à espécie, notadamente da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011, e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, aprovada pela IN RFB nº 807/2008, localiza quatro “espécies” de bens que se encontram fora do campo de incidência do IPI:

- a) Produtos naturais ou em bruto que, em razão de sua própria natureza, encontram-se fora do campo de incidência do imposto, já que não sofreram qualquer processo de industrialização, tais como os animais vivos classificados no Capítulo 1 da TIPI. Tais produtos possuem notação NT.
- b) Produtos abrangidos pela imunidade. Aqui, encontram-se produtos alcançados por:
b.1) imunidade objetiva, tais quais os livros, classificados na posição 49.01 da TIPI e com notação NT; e b.2) imunidade condicionada, relacionada a duas hipóteses: produtos industrializados destinados à exportação e papel para impressão de livro, jornais e periódicos, os quais não possuem notação NT na TIPI.

c) Produtos retirados do conceito de industrialização sob determinadas condições, os quais não possuem a notação NT na TIPI.

d) Produtos que poderiam ser tributados pelo imposto, mas aos quais o legislador ordinário, por razões de ordem extrafiscal, optou por não tributar. Tais produtos também possuem a notação NT na TIPI.

Apresenta a doutrina de Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas, em sua obra “Tudo sobre IPI”, vol. 1, 3^a edição, págs. 18 e 19, que também conclui:

.. não é da simples notação utilizada pelo legislador ordinário que se poderá concluir, a priori, qual a natureza do bem ou produto, posto que, reafirme-se, a referida notação não se encontra reservada exclusivamente a “produtos da natureza” ou “produtos imunes”.

Fundamenta no Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010) para concluir que:

Resulta do art. 18, § 3º, do RIPI/2010, acima transscrito, que a legislação tributária adota como critério para interpretação do alcance da imunidade constitucional conferida a derivados de petróleo o da imediatidate, pelo qual somente são imunes os produtos obtidos diretamente do refino (decomposição do petróleo bruto por intermédio de destilação fracionada), excluindo-se, por decorrência, os produtos ulteriormente colocados em circulação mercantil e aqueles que venham a ser obtidos por qualquer processo de industrialização subsequente (transformação ou beneficiamento ulteriores). Trata-se de interpretação restritivo-teleológica, veiculada diretamente pelo referido § 3º (o qual constitui e incorpora o dispositivo normativo que explicita o critério adotado para o tratamento conferido a derivados de petróleo), que reduz o campo aparente de ação da norma com o objetivo de assegurar que prevaleça o alcance e a finalidade da regra de imunidade prevista na Constituição Federal.

E por fim o acórdão recorrido acrescenta fundamentação na interpretação da TIPI, da NESH, e na classificação fiscal de mercadorias.

A questão posta nesses autos já foi objeto de discussão em diversas autuações da mesma empresa submetida a julgamento nesse Conselho¹. Não se chegou a um consenso sobre o enquadramento dos produtos da recorrente, 2710.19.31 (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.19.32 (óleo lubrificante com aditivo), serem imunes ou não. Todas as interpretações partem dos mesmos dispositivos legais, art. 155, § 3º, da CF, art. 18 § 3º do RIPI/2010, e art. 6º da Lei nº 9.478/97, esbarrando a análise final na definição do que seja “derivados do petróleo”.

Da leitura do art. 18, § 3º, do RIPI/2010 conclui-se que a legislação tributária adota como critério para interpretação do alcance da imunidade constitucional conferida a derivados de petróleo o da imediatidate, pelo qual somente são imunes os produtos obtidos diretamente do refino (decomposição do petróleo bruto por intermédio de destilação fracionada), excluindo-se aqueles que venham a ser obtidos por qualquer processo de industrialização subsequente (transformação ou beneficiamento ulteriores).

¹ Créditos concedidos pela aplicação da Solução de Consulta SRRF/7^aRF/DISIT nº 394/2003. Acórdãos nºs: 3101-001.575, 3301-01.429, 3301-001.430, 3402-007.008, 3402-002.719, 3402-002.718, 3402-002.717, 3402-002.716, 3402-002.715, 3101-001.575, Decisões após o ADI SRF nº 05/2006. Acórdãos nºs: 3402-006.030, 3402-006.029, 3402-006.024, 3402-006.032, 3402-006.031, 3402-006.025, 9303-007.368, 9303-004.581, 3402-002.931, 3402-002.930, 3201-001.866, 3202-001.195,

Concordo com a afirmação da DRJ: “*o que define um produto como derivado de petróleo imune ao IPI, não é o fato de em sua composição existir matéria-prima oriunda do refino do petróleo, mas sim o fato de o produto ter sido obtido mediante o processo de refino ou refinação do próprio petróleo.*”, o que está de acordo com as normas já citadas.

Trago também a definição de refino de petróleo, dada pelo grupo de estudos do Petróleo da Universidade de São Paulo – USP:

O refino é constituído por uma série de operações de beneficiamento, às quais o petróleo bruto é submetido para a obtenção de produtos específicos. Refinar petróleo, portanto, é separar do mesmo as frações desejadas, processá-las e industrializá-las em produtos vendáveis.

A primeira etapa do processo de refino de petróleo é a destilação primária, através da qual são extraídas do petróleo as principais frações que dão origem à gasolina e ao óleo diesel, toda a nafta, os solventes e querossenos (de iluminação e aviação), além de parte do GLP (gás de cozinha). Em seguida, o resíduo da destilação primária é processado na destilação a vácuo, onde é extraída do petróleo mais uma parcela de diesel, além de frações de um produto pesado chamado de gasóleo, que pode ser destinado à produção de lubrificantes ou a processo mais sofisticados, como o craqueamento catalítico, onde é transformado em GLP, gasolina e óleo diesel; o resíduo da destilação a vácuo pode ser usado como asfalto ou destinado à produção de óleo combustível. Uma série de outras unidades de processo destina-se a transformar frações pesadas do petróleo em produtos mais leves e ao tratamento de todas as frações destiladas, de forma a colocar os produtos nas especificações para o consumo.²

E também a definição sobre os derivados constante no sítio eletrônico da Petrobrás:

A produção de derivados³ a partir do petróleo envolve, basicamente, três processos principais:

Destilação – é o processo de separação dos derivados: o petróleo é aquecido em altas temperaturas até evaporar. Esse vapor volta ao estado líquido conforme resfria em diferentes níveis dentro da torre de destilação. Em cada nível há um recipiente que coleta um determinado subproduto do petróleo.

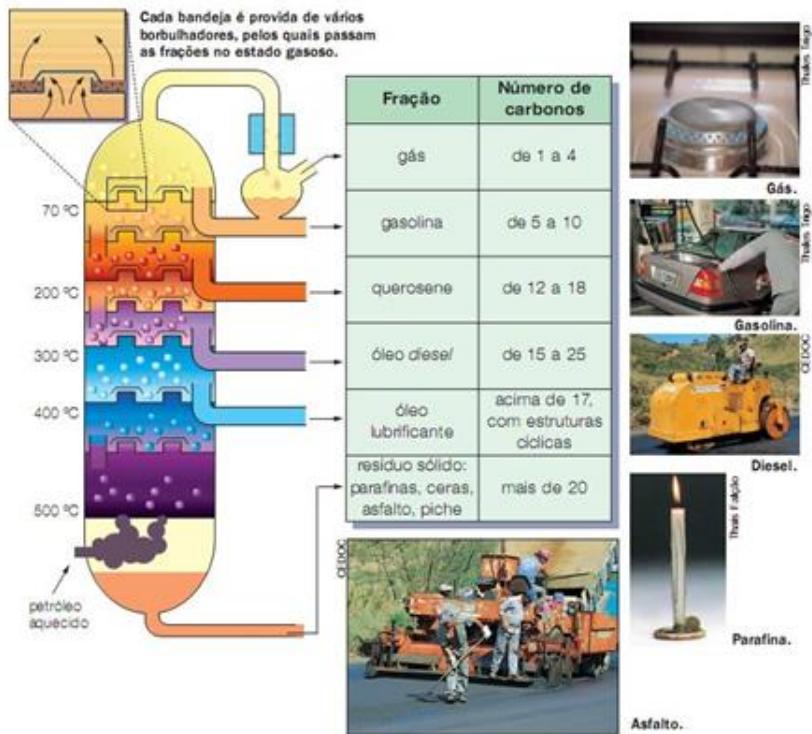
Conversão – é o processo que transforma as partes mais pesadas e de menor valor do petróleo em moléculas menores, dando origem a derivados mais nobres. Isso aumenta o aproveitamento do petróleo.

Tratamentos – são os processos voltados para adequar os derivados à qualidade exigida pelo mercado. Em um desses processos, por exemplo, é feita a remoção do enxofre.

O que pode ser melhor visualizado no seguinte esquema, para efeitos didáticos:

² <http://cepa.if.usp.br/energia/energia1999/Grupo1A/refino.html>

³ <https://petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/areas-de-atuacao/refino/>



Assim é que podemos afirmar que os produtos fabricados e vendidos pela fiscalizada (óleo lubrificantes código NCM 2710.1931 e 2710.1932), que geraram o indevido creditamento do IPI, foram obtidos a partir dos processos de refino ou refinação do petróleo, a partir da mistura simples de diferentes óleos básicos de petróleo ou da mistura desses óleos básicos com aditivos, conforme informa o próprio fiscalizado, e, portanto, se tratam dos derivados de petróleo que gozam da imunidade, e por isso são produtos não tributados (NT) pelo IPI em função de sua classificação nas posições 2710.1931 e 2710.1932 da TIPI.

Aplicação da Súmula CARF nº 20

A recorrente traz em recurso voluntário alegações sobre a inaplicabilidade da Súmula Carf nº 20, que assim dispõe:

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

A discussão é consequência da glosa mantida pela DRJ sobre os produtos NT da TIPI, que foi justificada, entre outros argumentos, pela aplicação da Súmula CARF nº 20.

Inicialmente é preciso esclarecer que o Regimento Interno do CARF – RICARF determina a observância obrigatória pelos seus membros das decisões consubstanciadas em Súmulas:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

§ 1º Compete ao Pleno da CSRF a edição (apreciar proposta) de enunciado de súmula quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a duas ou mais turmas da CSRF.

§ 2º As turmas da CSRF poderão aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua atribuição.

§ 3º As súmulas serão aprovadas por 2/3 (dois terços) da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado.

§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

E já na época do Segundo Conselho de Contribuintes, já existia a Súmula nº 13, de mesmo teor:

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

Destarte, indubioso que os produtos fabricados pela empresa postulante são classificados na TIPI como NT (assim ela mesmo o reconhece) não importa se tal circunstância decorre de imunidade: não há direito de crédito de IPI na aquisição de insumos aplicados nessa produção, consoante o teor da Súmula transcrita, que é, como já dito, de observância obrigatória pelos Conselheiros membros do CARF.

Nesse sentido, o Ato Declaratório Interpretativo SRF Nº 5, DE 17 DE ABRIL DE 2006:

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 a 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.

Por isso é vedado o aproveitamento de créditos de IPI referentes aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos não tributados (NT na TIPI). Com a entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 1999, somente foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto 2.637/1998, é compensar, do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, a não-cumulatividade aplica-se, tão-somente, a produtos incluídos no campo de incidência desse imposto, não alcançando os produtos não tributados, pois estes não estando sujeitos ao IPI, não há falar-se em compensação do imposto devido se sequer o produto está na esfera desse tributo.

Vale reproduzir a ementa do decidido no Agravo em REsp 230.906/AL:

"EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS TRIBUTADOS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS, ISENTAS, SUJEITAS A ALÍQUOTA ZERO OU IMUNES. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO DE N. 860369/PE. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS E ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO DE N. 1134903/SP.

Constatado que o acórdão recorrido decidiu a controvérsia de forma clara e fundamentada, não há falar em vícios de integração, devendo ser afastada a alegação de ofensa ao artigo 535 do CPC.

A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do recurso especial repetitivo de n. REsp 860369/PE, DJe 18/12/2009, decidiu, seguindo a orientação do STF (RE 562980), que o creditamento do IPI incidente sobre matérias primas, produtos intermediários e embalagens utilizados na produção de mercadorias isentas e sujeitas à alíquota zero surgiu tão somente com o advento da Lei 9.779/99 e não se estende às mercadorias imunes ou não tributadas.

Foi pacificado por esta Corte que não se pode efetuar o creditamento de IPI relativo a insumos ou matérias primas sujeitos à alíquota zero ou não tributados utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI (REsp 1134903/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 24/06/2010).

Agravo regimental não provido." (grifei/sublinhei)

Ao caso, portanto, resta aplicar as razões do REsp 860.369/PE, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, do art. 543-C, do CPC/1973 (art. 1036, do CPC/2015), de reprodução obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do §2º, do art. 62, do RICARF/2015.

RECURSO ESPECIAL N° 860.369 - PE (2006/0125805-3)

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS OU SUJEITOS AO REGIME DE ALÍQUOTA ZERO. LEI 9.779/99. NOVEL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99, cujo artigo 11 estabeleceu que:

"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."

2. "A ficção jurídica prevista no artigo 11, da Lei nº 9.779/99, não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI que a antecedeu" (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE 562.980/SC, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Rel. p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-167 DIVULG 03.09.2009 PUBLIC 04.09.2009; e RE 460.785/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 06.05.2009, DJe-171 DIVULG 10.09.2009 PUBLIC 11.09.2009).

Sendo assim, concluo pela negativa de provimento.

Exigência de juros e multa

A empresa requer a exclusão da multa e juros exigidos, pois sua conduta teria se fundamentado em atos normativos da própria administração pública, mas especificamente com base no § 2º do artigo 195 do Regulamento de IPI, na IN nº 33/99 e na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DIST nº 394/2003.

Expõe que se o ADI SRF nº 5/2006 é ilegal e inconstitucional não há que se falar em ineficácia da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DIST nº 394/2003, sendo que agiu conforme disposto nesses atos normativos.

A Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 394/2003, a qual lhe daria respaldo para a manutenção do crédito de IPI ora em discussão, elucida, de forma explícita, que:

"não se destina à discussão sobre a existência ou não da imunidade em relação aos produtos industrializados pela conselente. Não foi essa a indagação posta e nem foram trazidos elementos para que a questão fosse dirimida".

Com a edição do ADI SRF nº 5/2006, a referida Solução de Consulta tornou-se ineficaz. E os fatos tributários objeto dos autos referem-se ao ano de 2014, e o ADI SRF nº 5/2006 foi publicado no DOU de 18/04/2006, muito antes, portanto não há lugar para a solicitação formulada pelo interessado.

Ademais, o Código Tributário Nacional, em matéria de infrações à legislação tributária, adota como regra geral a responsabilidade objetiva, que não pode ser afastada sob eventual argumento de boa-fé.

A multa lançada, tem previsão legal, fixada no percentual exigido (75%), no antigo, inciso I, atual, *caput*, do art. 80, da Lei nº 4.502/64, e trata-se de norma impositiva que não pode ser afastada pela autoridade administrativa:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

Logo, deve ser mantida a multa de ofício vinculada proporcional (75%), lançada no percentual previsto no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45, da Lei nº 9.430/96, não havendo porque afastar-se a aplicação ou deixar de observar leis válidas, estando, mesmo, vedado aos Conselheiros do CARF fazê-lo, sob fundamento de constitucionalidade (art. 62, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 RICARF/ 15).

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e no mérito nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes