



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 16682.900953/2011-49  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3402-007.009 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2019  
**Embargante** COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACLARAMENTO DA DECISÃO EMBARGADA. CABIMENTO.**

O artigo 65 do Regimento Interno do CARF estabelece que cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e seus fundamentos ou quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o Colegiado. Apontado o vício pela parte, deve ser recebido o recurso para esclarecimento daquilo que for necessário para sanar o vício apontado, sem alteração do resultado.

Embargos Acolhidos.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração para sanar o vício apontado sem efeitos infringentes.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-007.009 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.900953/2011-49

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração manejados pelo contribuinte em desfavor do Acórdão 3402-006.029, proferido em 12 de dezembro de 2018, cujos fundamentos que embasaram a referida decisão podem ser resumidos na Ementa a seguir transcrita:

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

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

### **IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. LUBRIFICANTES.**

*São imunes da incidência do IPI os derivados de petróleo, dentre os quais os óleos lubrificantes classificados nos códigos 2710.1931 e 2710.1932, com a notação de não tributados (NT) na TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.542/2002.*

### **IPI. MP, PI E ME EMPREGADOS EM PRODUTOS NT. AUSÊNCIA DE CRÉDITOS.**

*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. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para questionamento de eventual inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n.º 2).*

*Recurso Voluntário Negado.*

No julgamento em referência, este Colegiado decidiu, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, sendo que os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra acompanharam esta relatora pelas conclusões.

Assim alega a Embargante:

### **DOS VÍCIOS DO ACÓRDÃO EMBARGADO**

Apesar dos argumentos da Conselheira Relatora aduzidos ao longo de todo seu voto, inclusive sobre a impossibilidade de aplicação da Súmula CARF n.º 20 ao caso concreto, ao final a conclusão do acórdão foi no sentido de que é aplicável à presente hipótese a referida Súmula CARF n.º 20, em respeito ao que dispõe o art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF:

(...)

No entanto, a simples menção de que os Conselheiros negaram provimento ao Recurso Voluntário com base na Súmula CARF n.º 20, não implica em fundamentação do acórdão e não atende ao disposto no referido art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF, **tornando-o totalmente omissso e contraditório**, principalmente considerando que a fundamentação constante na decisão é de que não seria aplicável ao caso a referida Súmula CARF n.º 20, como a seguir destacado do voto da Conselheira Relatora:

(...)

Assim, se os precedentes da Câmara Superior deste Tribunal Administrativo são pelo afastamento da Súmula CARF n.º 20, diante da ausência de subsunção dos casos que versam sobre imunidade à fundamentação legal que embasa a referida Súmula, qual o fundamento para aplicá-la à presente hipótese?

Não há, no acórdão ora embargado, qualquer fundamentação para aplicação da Súmula CARF nº 20 à hipótese dos autos que, como salientado pela própria Relatora, é distinta dos fundamentos legais da Súmula em referência.

Verifica-se, portanto, a omissão e contradição do acórdão em relação à aplicação da Súmula CARF nº 20.

Omissão esta que pode ensejar a nulidade do v. Acórdão caso não seja sanada, tendo em vista que toda decisão deve ser fundamentada, em respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

### **PEDIDO**

Assim, diante do exposto, requer a ora Embargante que sejam sanadas a omissão e contradição apontadas no acórdão ora embargado para que seja fundamentada a aplicação da Súmula CARF nº 20 ao presente caso, uma vez que, nos termos do voto da Relatora, esta não seria aplicável tendo em vista serem distintos os fundamentos legais que a embasaram, conforme precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O recurso foi admitido através do despacho de fls. 521-527, pelo qual assim restou fundamentado:

*Ressalte-se que quanto ao vício de **contradição**, segundo as disposições regimentais retrodestacadas, este é verificado entre a decisão e seus próprios fundamentos.*

*Ocorre que como já demonstrado os fundamentos adotados que suportam as razões de decidir do acórdão, não são os fundamentos do voto embargado, nesse sentido, não há que se falar em contradição, visto que as razões de decidir têm por pressuposto a Súmula CARF nº 20 e não os fundamentos declinados pelo voto embargado.*

*Esclarecidas as questões trazidas em sede de embargos, conforme acima exposto verifica-se não assistir razão à Embargante quanto ao vício de **contradição suscitado**.*

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

#### **1. Dos pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do despacho de admissibilidade, a Recorrente foi intimada do Acórdão de Recurso Voluntário em data de 18/03/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 504 e interpôs os Embargos de Declaração de fls. 507-511 em data de 22/03/2019, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fls. 506.

Portanto, demonstrada a tempestividade do recurso apresentado no prazo previsto pelo § 1º do Artigo 65, Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, recebo e passo à análise das razões da defesa.

## 2. Da análise dos Embargos Declaratórios

**2.1.** Alega a Embargante que a simples menção de que os Conselheiros negaram provimento ao Recurso Voluntário com base na Súmula CARF n.º 20, não implica em fundamentação do acórdão e não atende ao disposto no referido art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF, **tornando-o totalmente omissso e contraditório**, principalmente considerando que a fundamentação constante na decisão é de que não seria aplicável ao caso a referida Súmula CARF n.º 20.

**2.2.** Inicialmente, impera reproduzir os fundamentos delineados no despacho de admissibilidade de fls. 521-527:

Antes de adentrar à verificação do vício apontado, faz-se importante pontuar as lições doutrinárias de <sup>3</sup>Humberto Theodoro Junior, que ressalta que o pressuposto de admissibilidade dessa espécie de recurso é a existência de obscuridade ou contradição na sentença ou no acórdão, ou omissão de algum ponto sobre que devia pronunciar-se o juiz ou tribunal, porém em qualquer caso, a substância do julgado será mantida, visto que os embargos de declaração não visam à reforma do acórdão.

Merece destaque, ainda as ponderações de Daniel Amorim:

O (...) CPC consagra três espécies de vícios passíveis de correção por meio de embargos de declaração: obscuridade, contradição (...) e omissão.

(...)

**A omissão refere-se à ausência de apreciação de questões relevantes sobre as quais o órgão jurisdicional deveria ter se manifestado**, inclusive as matérias que deva conhecer de ofício. Ao órgão jurisdicional é exigida a apreciação tanto dos pedidos como dos fundamentos de ambas as partes a respeito desses pedidos. Sempre que se mostre necessário, devem ser enfrentados os pedidos e os fundamentos jurídicos do pedido e da defesa, sendo que essa necessidade será verificada no caso concreto, em especial, na hipótese de cumulação de pedidos, de causas de pedir e de fundamento de defesa.

(...)

É importante a distinção entre enfrentamento suficiente e enfrentamento completo. O órgão jurisdicional será em regra obrigado a enfrentar os pedidos, causas de pedir e fundamentos da defesa, mas não há obrigatoriedade de enfrentar todas as alegações feitas pelas partes a respeito de sua pretensão. O órgão jurisdicional deve enfrentar e decidir a questão colocada à sua apreciação, não estando obrigado a enfrentar as alegações feitas pela parte a respeito dessa questão, bastando que contenha a decisão fundamentos suficientes para justificar a conclusão.(grifos não originais).

(...)

A função dos embargos de declaração não é modificar substancialmente o conteúdo das decisões impugnadas(...).

(...)

O terceiro vício que legitima a interposição dos embargos de declaração é a contradição, verificada sempre que existirem proposições inconciliáveis entre si, de

forma que a afirmação de uma logicamente significará a negação da outra. Essas contradições podem ocorrer na fundamentação, na solução das questões de fato e/ou de direito, bem como no dispositivo, não sendo excluída a contradição entre a fundamentação e o dispositivo, considerando-se que o dispositivo deve ser a conclusão lógica do raciocínio desenvolvido durante a fundamentação. O mesmo poderá ocorrer entre a ementa e o corpo do acórdão e o resultado do julgamento proclamado pelo presidente da sessão e constante da tira ou minuta e o acórdão lavrado.(grifo original).

Nesse sentido, analisa-se a seguir a omissão e contradição arguidas.

#### DA OMISSÃO

Esclarece a decisão embargada:

Em razão dos fundamentos acima, concluo pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos escriturados pela Contribuinte, estando correta a não homologação das compensações objeto deste litígio.

**Por fim, cabe registrar, nos termos do art. 63, § 8º do Anexo II do RICARF, que os Conselheiros que votaram pelas conclusões do voto desta Relatora fizeram-no sob o fundamento de que seria aplicável ao caso a Súmula CARF nº 20.** (grifos não acrescidos).

Destaca o dispositivo do acórdão:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. 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.

Os excertos acima permitem duas constatações:

1) Quanto aos fundamentos decisórios do acórdão:

Quanto aos fundamentos, verifica-se que as razões de decidir do acórdão, ou melhor a *ratio decidendi* que exterioriza o julgamento da lide, foram os fundamentos adotados pela maioria dos Conselheiros, os quais adotaram como fundamento decisório a Súmula CARF nº 20, visto que acompanharam a relatora pelas conclusões;

2) Quanto ao resultado do acórdão:

Verifica-se que a maioria dos Conselheiros acompanhou a Relatora tão somente quanto ao resultado, já que por maioria de votos, inclusive o voto da Relatora, foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

Tendo em vista a situação posta, cujos fundamentos declinados pelo relator do processo não são adotados pela maioria dos Conselheiros para a decisão da lide, visto que concordam com o relator somente quanto ao resultado do julgamento, determinou o regimento que o relator do processo consignasse no próprio voto os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros, conforme se verifica do texto regimental, (artigo 63, § 8º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015):

*Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.*

(...)

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, cabará ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros. (grifos acrescidos).

Constata-se que o voto da decisão embargada indicou que os fundamentos adotados pela maioria dos Conselheiros se traduzem na aplicação da Súmula CARF nº 20.

Estabelece o RICARF:

#### CAPÍTULO V

#### DAS SÚMULAS

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

Ocorre que o Código de Processo Civil de 2015, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, prescreve em seu artigo 15 que: " Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código **lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente**."(grifos acrescidos).

Com efeito, utilizando-se como fonte subsidiária do Decreto nº 70.235, de 1972 o Código de Processo Civil de 2015, verifica-se que dispõe o 489 do CPC:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

- o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

- os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

- o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; (grifos acrescidos).

(...)

Nesse sentido, verifica-se que assiste razão à embargante, visto que embora esteja indicado no acórdão embargado que o voto da maioria dos Conselheiros se fundamenta na aplicação da Súmula CARF nº 20, não há a reprodução no voto, dos fundamentos que amparam a aplicação da referida súmula ao caso concreto.

**2.3.** Considerando os fundamentos apontados no despacho que recebeu os Embargos de Declaração, passo aos esclarecimentos necessários para aclarar a decisão embargada sobre a aplicação da Súmula CARF nº 20, considerada pelos demais Conselheiros que acompanharam o voto desta Relatora quanto ao não provimento do recurso.

**2.4.** O Acórdão nº 3402-006.029, ora recorrido, analisou o Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-57.404, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a manifestação

de inconformidade interposta contra Despacho Decisório que não reconheceu o direito creditório.

O Recurso Voluntário de fls. 342 a 462 está fundamentado nos seguintes argumentos:

*i)* A compensação pretendida e declarada no PER/DCOMP n.º 01377.43776.190208.1.3.01-6059, bem como o Pedido de Restituição e Ressarcimento representado pelo PER/DOMP n.º 39162.26007.180208.1.1.01-9120 dizem respeito a créditos de IPI decorrente da aquisição de insumos (Matéria Prima, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagens) utilizados na fabricação de óleos lubrificantes constantes das NCM n.º 2710.1931 e 2710.1932 e, portanto, objeto da imunidade prevista no art. 155, § 3º da Constituição Federal;

*ii)* Os créditos de IPI objeto das compensações declaradas estão sendo discutidos no PAF 16682.720026/2012-28, que aguarda julgamento definitivo;

*iii)* Apesar da própria origem da notação dos referidos produtos, fato é que a Constituição Federal não estabelece nenhuma restrição ao direito de crédito, não havendo embasamento na legislação ordinária que determina a anulação dos créditos de IPI em diversas situações (RIPI/02, art. 193; e RIPI/2010, art. 254), como no caso de industrialização de produto não tributado (NT);

*iv)* O artigo 155, § 3º da Constituição Federal, cumulado com o artigo 11 da Lei n.º 9.779/99; artigo 4º da Instrução Normativa n.º 33/1999; e art. 195, do Decreto 4.544/2002 (RIPI/2002), são suficientes para que se dê o acúmulo e a utilização de créditos de IPI calculados sobre os valores de entrada no estabelecimento da Recorrente dos insumos aplicados nos produtos imunes por ela produzidos.

## **2.5. Por sua vez, o afastamento da Súmula CARF n.º 20 por esta Relatora foi embasado nos seguintes fundamentos:**

### **Da Súmula CARF n.º 20.**

Com relação ao mérito, inicialmente cabe observar que não se enquadra neste caso a Súmula CARF n.º 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.*

*Acórdãos Precedentes:*

*Acórdão n.º 202-15269, de 05/11/2003 Acórdão n.º 202-15366, de 03/12/2003 Acórdão n.º 202-15455, de 17/02/2004 Acórdão n.º 202-16141, de 28/01/2005 Acórdão n.º 204-00488, de 11/08/2005*

**Impera destacar que os Acórdãos precedentes<sup>1</sup> não versam especificamente sobre imunidade, motivo pelo qual não há subsunção do presente caso concreto à fundamentação legal que embasa a Súmula em referência.**

Neste sentido, a 3ª Turma da Câmara Superior deste Tribunal Administrativo já se pronunciou em processos da Recorrente, através do Acórdão n.º 9303004.581 (PAF: 16682.720026/201228) e Acórdão n.º 9303007.368 (PAF: 16682.721220/201221), com votos favoráveis ao afastamento desta Súmula, proferidos pelos Eminentes Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, vencidos por desempate por voto de qualidade.

<sup>1</sup> Acórdão n.º 202-15269, de 05/11/2003, Acórdão n.º 202-15366, de 03/12/2003, Acórdão n.º 202-15455, de 17/02/2004; Acórdão n.º 202-16141, de 28/01/2005 e Acórdão n.º 204-00488, de 11/08/2005.

**2.6.** Após, o voto tratou sobre as razões do não provimento do recurso, considerando o crédito de IPI sobre MP, PI e ME utilizados na fabricação de produtos derivados de petróleo, bem como o fato de os produtos objeto do lançamento impugnado serem classificados na posição NCM 2710.1931<sup>2</sup> (óleo lubrificante sem aditivo) e 2710.1932<sup>3</sup> (óleo lubrificante com aditivo), com a notação NT (não tributado) na Tabela da TIPI.

Foi argumentado na decisão embargada que o Artigo 2º, Parágrafo Único do Decreto n.º 4.544/2002 (RIPI/2002), aplicável aos fatos objeto desta autuação, tratou do campo de incidência do IPI e abrangência dos produtos dispostos na Tabela TIPI, tributados com alíquota zero ou maior, excluindo-se aqueles com a notação NT (não tributado). Igualmente restaram demonstrados os demais fundamentos da decisão embargada, concluindo que o impedimento ao direito creditório da Recorrente advém de tais legislações incidentes sobre a matéria.

**2.7.** Por sua vez, restou esclarecido que eventual imposição legal que a Contribuinte entenda como restrição ao instituto da imunidade, esbarra na Súmula CARF n.º 2, sendo vedado o questionamento sobre a inconstitucionalidade da legislação que rege a matéria, o que é de competência privativa do Poder Judiciário.

Diante do entendimento pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos escriturados pela Contribuinte, concluiu esta Relatora que está correta a não homologação das compensações objeto deste litígio, resultando na negativa de provimento do recurso por maioria dos votos. Os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida de Paula Martins, Waldir Bezerra Navarro e Pedro de Souza Bispo acompanharam esta Relatora pelas conclusões com base no artigo 63, § 8º do Anexo II do RICARF, uma vez que concluíram por não afastar a Súmula CARF n.º 20, como inicialmente tratado na decisão embargada.

E a conclusão dos Conselheiros em referência se deu ao ponderar que a Súmula invocada enuncia que não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT e, portanto, deve ser aplicada objetivamente no presente caso pelo fato de versar sobre produtos NT.

---

<sup>2</sup> 2710.19.31 - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - 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 resíduos de óleos: - Outros - Óleos lubrificantes - Sem aditivos

<sup>3</sup> 2710.19.32 - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - 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 resíduos de óleos: - Outros - Óleos lubrificantes - Com aditivos

**2.8.** Por fim, impera salientar que, uma vez enfrentada a matéria pelo Colegiado através do v. Acórdão recorrido, não cabe à parte rediscutir o litígio por esta via recursal.

### **3. Dispositivo**

Ante o exposto, para o fim de aclarar a decisão quanto à matéria apontada pela Recorrente, evitando dúvidas sobre os fundamentos que conduziram a decisão anteriormente proferida por este Colegiado através do Acórdão n.º 3402-006.029, voto por acolher os Embargos Declaratórios, sem atribuição de efeitos infringentes, para que os esclarecimentos sobre a Súmula CARF n.º 20, acima demonstrados, passe a integrar os fundamentos da decisão embargada.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos