



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.901267/2010-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.544 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrente COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A [ATUAL
DENOMINAÇÃO DA ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. LUBRIFICANTES.

São imunes da incidência do IPI os derivados de petróleo, assim entendidos os produtos decorrentes da transformação do petróleo por meio do conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação. Tais produtos, dentre os quais os óleos lubrificantes derivados de petróleo classificados nos códigos 2710.1931 e 2710.1932, possuem a notação de não-tributados (NT) na TIPI em vigor, aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso referente à multa e aos juros de mora. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Em exame a Declaração de Compensação a seguir discriminada, por intermédio da qual o estabelecimento matriz da pessoa jurídica retro identificada pretendeu a extinção de débitos de sua titularidade, no montante de R\$ 1.697.510,76, tendo por lastro crédito originário do saldo credor do IPI apurado no 3º trimestre de 2006, também no montante de R\$ 1.697.510,76, pelo estabelecimento filial detentor do crédito 33.000.092/0038-50, situado no município do Rio de Janeiro, com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99 [fls. 02/150].

PER/DCOMP	VALOR TOTAL CRÉDITO	TOTAL DÉBITO	CNPJ/CEI/NIT DET. CRÉD	SITUAÇÃO DA DECLARAÇÃO
07599.56892.111006.1.3.01-0747	1.697.510,76	1.697.510,76	33.000.092/0038-50	NÃO HOMOLOGADA
Fonte: Sief PER/DCOMP				

Da verificação da legitimidade e materialidade do crédito resultou o **Relatório de Informação Fiscal** de fls. 203/204, do qual se extrai, em síntese:

...constatamos os fatos descritos no Termo de Verificação anexo a este relatório, que configuram descumprimento à legislação que rege o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referente ao 3º trimestre de 2006.

Todos os documentos anexos a este relatório - Termo de Verificação, bem como os demonstrativos e demais documentos que o subsidiam constituem cópias de partes integrantes do processo administrativo nº 16682.720342/2011-19 que trata de ação fiscal destinada à verificação da apuração de créditos relativos ao IPI (período de janeiro a dezembro de 2006) para fins de ressarcimento e sua utilização para compensação de débitos por meio de DCOMP.

Como resultado do procedimento fiscal, em relação à apuração dos créditos devidos, passíveis de ressarcimento e não ressarcíveis, reproduz-se abaixo planilha constante do item 4 do demonstrativo sintético de glosas e de crédito remanescente (relativo ao 3º trimestre de 2006) anexo ao Termo de verificação:

Apuração dos créditos devidos	Julho	Agosto	Setembro	Total
1. Crédito total escriturado	1.072.453,29	1.248.797,43	1.087.524,18	3.408.774,90
2. Crédito do mês glosado: aquisição de insumos aplicados exclusivamente em produtos NT	499.840,57	535.496,45	456.266,24	1.491.603,26
3. Crédito do mês glosado: aquisição de insumos aplicados em produtos tributados e NT	306.369,23	337.311,73	260.801,54	904.482,50
4. Crédito total mantido [1 - (2 + 3)]	266.243,49	375.989,25	370.456,40	1.012.689,14
5. Crédito mantido não ressarcível	204.921,94	315.092,35	298.501,72	818.516,01
6. Crédito mantido ressarcível	61.321,55	60.896,90	71.954,68	194.173,13

Por fim, por força da recomposição da escrita fiscal no Livro de Apuração do IPI, pode-se constatar a inexistência de saldo credor ao final do 3º trimestre/2006, passível de utilização para compensação com demais tributos por meio de DCOMP, conforme demonstrativo a seguir (reprodução do item 5 do demonstrativo sintético acima mencionado):

[...]

Do mencionado **Termo de Verificação Fiscal** [fls. 153/172] e planilhas/demonstrativos que o acompanham [fls 173/202], se extrai, em síntese:

inicialmente esclareceu-se que por se tratar de matéria já auditada anteriormente no curso da ação fiscal que resultou nos processos n.º 12897.000186/2009-85 e 12897.000354/2009-32 foram colhidos elementos de prova apresentados durante aquela ação fiscal, a fim de servir como meio de prova emprestada, de forma a agilizar os procedimentos de auditoria e subsidiar a presente análise;

com a finalidade de examinar a natureza dos óleos lubrificantes produzidos [classificados nas posições 2710.19.31 - óleos lubrificantes sem aditivos e 2710.19.32 - óleos lubrificantes com aditivos, possuem na sua composição 70% ou mais de óleos básicos, matéria-prima oriunda de refino ou refinação], a empresa foi intimada a informar se industrializou algum produto através de operações de refino ou refinação, ao que a empresa respondeu informando que não realiza operações de refino ou refinação de petróleo, além de fazer constar a descrição sumária de seu processo de fabricação, nos seguintes termos:

O processo de fabricação dos lubrificantes classificados nos códigos da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) como 2710.19.31 e 2710.19.32 consiste nas seguintes etapas:

Mistura de óleos básicos minerais (derivados de destilação do petróleo e de outros processos de refino) por meio de misturadores ou tanques conforme formulações preestabelecidas em função da aplicação do produto final, podendo haver mistura simples de diferente óleos básicos (2710.19.31) e mistura de óleos básicos com aditivos (2710.19.32).

Envase dos produtos finais indicados acima em diversos tipos de embalagem.

de fato, óleos lubrificantes devem ser classificados nas posições 2710.19.31 e 2710.19.32 da TIPI, conforme Notas Explicativas do Sistema Harmonizado [vide IN RFB n.º 807, de 11/01/2008, que aprova o texto consolidado da NESH] da posição 2710.1: *“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”*;

como só podem ser enquadrados como derivados de petróleo para fins de reconhecimento da imunidade prevista no art. 155, § 3º, da CF os produtos originados da transformação do petróleo mediante as operações de refino, nos termos das disposições do art. 18, § 3º, do RIPI/2002 e conceitos dados pelo art. 6º da Lei 9.478/97, e como a empresa não atua no refino [operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição] de petróleo [ela apenas transforma derivados de petróleo em fases subsequentes ao refino], a fiscalização concluiu que os óleos lubrificantes produzidos pela interessada não estão alcançados pela imunidade citada;

os óleos lubrificantes produzidos pela autuada, classificados sob os códigos 2710.19.31 e 2710.19.32, apesar de possuírem a notação NT da TIPI, não são abrangidos pela imunidade constitucional em foco, sendo que a notação NT decorre de opção adotada pelo Estado para desonerar tais produtos da incidência do IPI, por motivos outros que não a imunidade, tratando-se, portanto, de não-incidência;

o que caracteriza a imunidade não é o fato de na composição do produto haver 70%, 80%, 90% ou 100% de óleos básicos, mas, sim, frise-se, se o produto industrializado

decorre da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição;

por não estarem alcançados pela imunidade os produtos por ela industrializados, a empresa não pode ser socorrida pela Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT N.º 394/2003 por ela formulada, que reconheceu, a partir da publicação do art. 11 da Lei 9.779/99, o direito ao creditamento e à utilização (para compensar com tributos administrados pela então SRF) dos créditos oriundos da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos imunes;

face à expressa exclusão do escopo da consulta da discussão sobre a existência ou não da imunidade em relação aos produtos industrializados pela consulente, entendeu a fiscalização que a consulta não se aperfeiçoou para a fiscalizada, pois ela não industrializa produtos imunes;

também a decisão judicial proferida no MS n.º 2007.34.00.031011-8 - impetrada pelo Sindicom, do qual a empresa é afiliada - que antecipou a tutela para afastar os efeitos do ADI/SRF n.º 05/2006 em relação às empresas filiadas do sindicato beneficiadas pela imunidade, não alcança os créditos decorrentes de insumos utilizados nos produtos da fiscalizada e classificados na TIPI como NT, em razão de esses produtos não serem imunes;

em face da conclusão de que os produtos industrializados pela Fiscalizada não são imunes [a uma, porque não são derivados básicos de petróleo, mas, sim produtos que utilizam como matéria-prima (70% ou mais da composição) derivados básicos de petróleo; a duas, porque não decorrem da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição, mas sim da transformação de derivados de petróleo realizada em fase subsequente; a três, porque embora estejam classificados como não tributados na TIPI, existem outros produtos com notação NT que sabidamente não são imunes] e, considerando que a Solução de Consulta n.º SRRF/7ª RF/DISIT N.º 394/03 não se aperfeiçoou para a Fiscalizada, pois conferiu-lhe tão-somente o direito ao creditamento de IPI na hipótese de industrialização de produtos imunes, concluiu a Fiscalização que os créditos decorrentes de insumos utilizados na industrialização de produtos classificados na TIPI como NT são indevidos, tornando-se necessária a reconstituição da escrita fiscal;

Os créditos glosados, relativos a aquisições de insumos aplicados na fabricação dos produtos NT (não-imunes), foram relacionados, nota a nota, às fls. 178/202 e consolidados nos demonstrativos de fls 173/177, sendo que, depois da reconstituição da escrita fiscal [Recomposição do Livro de Apuração do IPI, item 5, fl. 175] resultou a apuração dos saldos devedores, ao final dos meses de julho, agosto e setembro/2006, da ordem de R\$ 278.046.62, R\$ 180.332.78 e R\$ 240.195.59, respectivamente, exigidos mediante lavratura de auto de infração Processo n.º 16682.720342/2011-191.

Cuidou, ainda, a Fiscalização, de destacar no relatório fiscal que, “em relação aos créditos devidos, conclui-se que não são passíveis de ressarcimento os relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para comercialização (CFOP 1102, 1652, 2152, 2659, 3102, 3651 e 3652).”

Na sequência foi proferido o **Despacho Decisório** de fl. 207 que, adotando as conclusões do Parecer Fiscal de fls. 203/204 concluiu pelo não reconhecimento do direito creditório e pela não homologação da compensação.

Cientificada do despacho decisório pela via postal em 17/08/2011 [fls. 208/209] manifestou a interessada a sua **inconformidade** em 15/09/2011, por meio do arrazoado de fls. 232/252 - acompanhado dos anexos de fls. 253/271 - no qual, em síntese:

=> inicialmente circunstancia os fatos que originaram o presente litígio;

=> no mérito alega que a compensação do IPI com o PIS e a Cofins é legítima, uma vez que feita com amparo na CF, Lei Ordinária, em Instrução Normativa e em resposta da própria RFB;

=> destaca, em resumo, que comercializa lubrificantes derivados ou não do petróleo, sendo que os derivados do petróleo [posições 2710.19.31e 2010.19.32] são imunes ao IPI, na forma do art. 155, §3º da CF, estando, assim, indicados na TIPI com a notação NT; os não derivados do petróleo, por sua vez, têm a saída tributada normalmente pelo IPI;

=> informa que a comercialização do óleo lubrificante derivado do petróleo é superior ao do não derivado, acarretando o acúmulo de crédito do IPI na medida em que grande parte das operações de saída são, como dito, desoneradas do IPI em razão da imunidade;

=> argumenta que a redação do art. 11 da Lei 9.779/99 e do art. 4º da IN SRF n.º 33/99 permitiram a utilização do crédito do IPI decorrente das aquisições de insumos aplicados na fabricação dos produtos imunes, isentos, ou tributados à alíquota zero;

=> acrescenta que da mesma forma o art. 195, §§ 1º e 2º do Decreto 4.544/02 (RIPI/2002) garante a utilização dos referidos créditos (de insumos tributados utilizados na industrialização de produtos imunes);

=> pondera que apesar da clareza da redação dos dispositivos mencionados, a empresa formalizou, em 15/10/2003, processo de Consulta à Legislação Tributária perante a 7ª Região Fiscal (processo 13707.002630/2003-64), consulta essa que foi decidida favoravelmente à interessada em 10/12/2003, sendo-lhe afirmado o direito ao creditamento do IPI, a partir de 01/01/1999, nas aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos imunes;

=> discorre longamente acerca do ADI N.º 5, de 17/04/2006, da impossibilidade da sua aplicação retroativa, da sua inaplicabilidade ao caso por estar amparada por solução de consulta favorável no período a que se refere a autuação, da sua ilegalidade por criar restrição onde a Lei não restringe;

=> menciona que *“a mudança de critério ou orientação da autoridade fiscal não pode prejudicar o contribuinte que agiu de acordo com critério anterior, predominantemente ao tempo da tributação”*;

=> contesta a tese da Fiscalização no sentido de que o produto que industrializa é NT na TIPI mas não é imune;

=> insiste que os produtos que fabrica são derivados de petróleo, classificados como NT por serem imunes ao IPI;

=> requer, ao final, a procedência da manifestação de inconformidade, *“e conseqüentemente afastada a glosa de créditos imposta pelo fisco ao caso ora analisado”*.

Em síntese, é o relatório. Passo ao voto.

Em 28 de fevereiro de 2012, através do Acórdão n.º **09-39.197**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Juiz de Fora/MG, por UNANIMIDADE de votos, INDEFERIU a solicitação contida na manifestação de inconformidade da contribuinte, para INDEFERIR O DIREITO AO RESSARCIMENTO do saldo credor do IPI apurado no 3º trimestre/2006, no valor de R\$ 1.697.510,76, e NÃO HOMOLOGAR a compensação declarada por intermédio da DCOMP n.º 07599.56892.111006.1.3.01-0747.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, via Aviso de Recebimento, em 12 de setembro de 2012, às e-folhas 371.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de outubro de 2010, e-folhas 382, de e-folhas 383 à 403.

Foi alegado:

- Do inequívoco direito creditório;

- Do espúrio Ato Declaratório Interpretativo N.º 5/2006;
- Do Mandado de Segurança Coletivo n.º 2007.34.00.0311011-8;
- Da indevida exigência de juros e multa de mora.

- DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer que seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário, reformando o acórdão de fls. 277/294, com o consequente reconhecimento do saldo credor do IPI relativo ao 3º trimestre de 2006 e homologação das compensações declaradas.

Na remota hipótese de ser mantida a decisão recorrida, requer que seja afastada a incidência de penalidades, juros de mora e multa incidentes sobre os débitos compensados, com fundamento no artigo 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, bem como nos princípios da boa-fé e segurança jurídica, conforme demonstrado no presente recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, via Aviso de Recebimento, em 12 de setembro de 2012, às e-folhas 371.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de outubro de 2010, e-folhas 382.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Quanto à alegação de indevida exigência de juros e multa de mora, trata-se de argumento novo, não apresentado pela defesa em sede de manifestação de inconformidade, o que não é admissível no processo contencioso administrativo, implicando a ocorrência da preclusão consumativa.

Nos termos dos arts. 16, III e 17, ambos do Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo-fiscal, todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa deverão ser mencionados na impugnação, considerando-se não impugnadas as matérias não expressamente contestadas, *verbis*: (grifos não constam do original)

“Art. 16. A impugnação mencionará:

- a autoridade julgadora a quem é dirigida:

- a qualificação do impugnante;

- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

- as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

- se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

£ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência OU perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art.

16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

£ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

£ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

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

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

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

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

£ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).” (destacado)

A preclusão se verifica pela não dedução de todos os argumentos de defesa no recurso inaugural, isto é, as matérias de direito que pretendia questionar, decorrendo daí a perda da oportunidade processual de contestação, valendo acentuar que o recurso voluntário, como dito, é totalmente distinto da impugnação, chegando mesmo, em alguns pontos, a serem mutuamente contraditórios.

Na lição de Fredie Didier Júnior (Curso de Direito Processual Civil. Vol. I. 11ª edição, revista, ampliada e atualizada. Ed. JusPodium, Salvador: 2009. Pág. 283.), a preclusão consumativa consiste na perda da faculdade processual, por já haver sido exercida, pouco importando se bem ou mal. Uma vez praticado o ato processual, não mais é possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo, eis que já consumado.

No caso dos autos, a discussão administrativa foi delineada pela manifestação de inconformidade, restando rechaçadas quaisquer outras teses defensivas eventualmente não supervenientes, o que não é a hipótese.

Quanto à concessão do efeito suspensivo, trata-se de aplicação do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional.

Desta forma, sob pena de inovação recursal, entendo que não é mais possível conhecer destas alegações nesta fase processual.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Do inequívoco direito creditório;
- Do espúrio Ato Declaratório Interpretativo N.º 5/2006;
- Do Mandado de Segurança Coletivo n.º 2007.34.00.0311011-8;
- Da indevida exigência de juros e multa de mora.

Passa-se à análise.

- Da ação judicial

Conforme informado pela FISCALIZADA em resposta ao item 7 do TIAF “ a empresa não possui ação judicial relacionada a este procedimento fiscal”. Contudo, encontra-se em sede de agravo de instrumento, Mandado de Segurança, com efeito suspensivo, impetrado pelo Sindicato Nacional de Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (Sindicom) - do qual a empresa é afiliada -, no que tange à compensação de saldo credor de IPI na formas prevista no art. 11 da Lei 9.779/99.”

Trata-se do processo judicial n.º 2007.34.00.031011-8 (8ª Vara Federal/DF) cuja decisão em agravo de instrumento n.º 2007.01.00.049200-1/DF (em vigor) concede “a antecipação de tutela recursal pleiteada para afastar os efeitos do ADI/SRF n.º 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.”

Entende-se que a presente ação judicial não alcança os créditos decorrentes de produtos produzidos pela FISCALIZADA e classificados como NT em razão de esses produtos não serem imunes, conforme exposto no item 5 do presente Termo (“Dos Produtos Industrializados pela Fiscalizada”).

Ademais, ainda que a FISCALIZADA industrializasse produtos imunes, os efeitos materiais decorrentes da ação judicial surtiriam efeitos somente a partir da publicação do ADI SRF n.º 05, em 17 de abril de 2006, que teve o condão de revogar entendimento exposto na Solução de Consulta SRRF/73 RF/DISIT N.º 394/03 (vide item 6.2), razão por que não atinge o período coberto pelo presente procedimento fiscal.

Tais efeitos, entretanto, não ilidem a obrigatoriedade de se estornarem os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT), uma vez que o ADI SRF n.º 5/2006 não inovou o ordenamento jurídico, mas como mencionado no item 6.2 do Termo de Verificação Fiscal, repise-se, apenas declarou o alcance do art. 4º da IN SRF n.º 33/99 cujo sentido já era plenamente possível de ser extraído por meio da interpretação sistemática do conjunto de normas atinente ao tema (art. 11 da Lei n.º 9.779, de 11 de janeiro de 1999, c/c art. 5º do Decreto-lei n.º 491, de 5 de março de 1969).

Portanto, entende-se que os efeitos decorrentes do processo judicial n.º 2007.34.00.031011-8 não alcançam a presente ação fiscal.

- A ação fiscal.

A Recorrente manteve em sua escrita fiscal crédito de IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicado na

industrialização de produtos imunes, especificamente óleos lubrificantes classificados na TIPI sob a posição NCM n.º 2710.1931 e 27101932.

A Recorrente procurou utilizar o crédito acumulado ao final do 3º trimestre-calendário do ano de 2006 para compensação de débitos de PIS e COFINS.

Em virtude disso, foi determinado procedimento amparado pelo Mandado (MPF) de n.º 07.1.85.00-2010-001535 referente ao período de outubro/2005 a dezembro/2006, que teve por objetivo o exame dos créditos, a título de IPI, escriturados no período pelo estabelecimento fiscalizado.

Referidos créditos foram consignados nas Per/Dcomp relacionadas a seguir, apresentadas pelo estabelecimento matriz:

Trimestre de apuração	Data de Apresentação	Per/Dcomp
04/2005	10/02/2006	37511.89756.100206.1.3.01-9676
01/2006	12/04/2006	03983.55620.120406.1.3.01-5900
02/2006	14/08/2006	32224.50599.140806.1.3.01-4900
03/2006	11/10/2006	07599.56892.111006.1.3.01-0747

04/2006	11/01/2007	18172.76300.110107.1.3.01-3818
---------	------------	--------------------------------

O presente procedimento de fiscalização, entretanto, abrange tão somente os períodos correspondentes aos quatro trimestres de 2006, uma vez que o 4o trimestre de 2005 foi objeto de auditoria constante dos autos do processo n.º 16682.720.227/2010-63.

Em exames preliminares foi apurado que a FISCALIZADA aproveitou créditos de IPI relativos a aquisições de insumos em produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) como não tributados (NT). Em razão dessa constatação, intimamos a FISCALIZADA a justificar o procedimento adotado, conforme pode ser observado no Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF).

- Dos créditos básicos do período examinado

A solução do presente litígio passaria, inicialmente, pela discussão acerca de estarem ou não os óleos lubrificantes fabricados pela interessada abrangidos pela imunidade constitucional conferida aos derivados de petróleo; se são passíveis de ressarcimento, na forma do art. 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, os créditos decorrentes de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados na industrialização de produtos imunes.

Inicialmente, por meio de um exame dos códigos fiscais de operações e prestações (CFOP) relacionados na Per/Dcomps do ano de 2006, a fiscalização constatou a existência de créditos de IPI relativos a aquisições para comercialização (CFOP de n.º 1.102, 1652, 2152, 2652, 2659, 3102, 3651 e 3652), dos quais somente há previsão de manutenção na escrita para compensação com débitos de IPI, inexistindo normativo que autorize o ressarcimento ou a compensação com demais tributos.

Quanto aos créditos de código 1949, correspondentes ao 1o e 4o trimestres de 2006 (1o trim: R\$ 652,45 e 4o trim: R\$ 304,25), estes em verdade são decorrentes de estorno de operações, o que autoriza a manutenção do crédito na escrita fiscal, a exemplo dos créditos relacionados aos CFOP acima descritos, tão somente para dedução dos débitos de IPI das saídas futuras, mas não para fins de ressarcimento.

Por outro lado, no que concerne aos insumos utilizados na industrialização de produtos classificados como não tributados (NT) - relacionados na TIPI nos códigos 2710.19.31

e 2710.19.32, conforme relação de produtos fabricados pela FISCALIZADA-, não se toma possível o aproveitamento do crédito.

Em resposta ao item 1 do Termo de Intimação n.º 04/00153-5 - intimação para apresentação de planilha com discriminação da parcela do IPI creditado relativo a insumos (matérias primas, produtos intermediários, e material de embalagem) empregados na industrialização/fabricação de produtos classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) com notação "NT" -, esclareceu o contribuinte que "a intimada não dispõe desta informação, o que impossibilita o atendimento deste dado. Desta feita, ora disponibiliza o arquivo solicitado sem, contudo, conter o detalhamento em questão" (SIC).

Assim sendo, apoiando-se nos dados constantes dos arquivos digitais apresentados em 26/10/2010 e , foram realizadas consultas, por meio do programa ACCESS, com o objetivo de identificar os insumos que foram utilizados com exclusividade nos produtos não tributados (NT) industrializados pela FISCALIZADA, classificados na TIPI sob os códigos NCM 2710.19.31 e 2710.19.32.

2710.19.3	Óleos lubrificantes	
2710.19.31	Sem aditivos	NT
2710.19.32	Com aditivos	NT

- Da Classificação dos produtos na TIPI

Segundo resposta ao item 6 do TIAF, reforçada pela resposta à intimação n.º 05281/03 (colhida do proc. administrativo n.º 12897.000186/2009-85), os produtos fabricados pela FISCALIZADA, classificados nas posições 2710.19.31 e 2710.19.32, são óleos lubrificantes que têm em sua composição 70% ou mais de óleos básicos, sendo essa matéria prima oriunda de refino ou refinação conforme definido no inc. V, do art. 6o, da Lei 9.478/97:

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

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

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

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

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

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

Afirma ainda que "a empresa não industrializou produtos por intermédio de operações de refino ou refinação de petróleo".

Os produtos industrializados pela FISCALIZADA foram, em sua maioria, classificados nas posições 2710.19.31 (óleos lubrificantes sem aditivos) e 2710.19.32 (óleos lubrificantes com aditivos) da TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002 (revogado pelo Decreto 7.212/2010, atual Regulamento do IPI - RIPI), e portanto não tributados (NT), conforme pode ser observado na relação de produtos fabricados apresentada em resposta ao item 2 do TIAF.

De fato, óleos lubrificantes devem ser classificados nas posições 2710.19.31 e 2710.19.32 da TIPI, conforme Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 2710.1:

“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.”

Nessas posições, portanto, podem ser classificados vários tipos de óleos: derivados básicos de petróleo, demais derivados de petróleo, de minerais betuminosos, óleos análogos, compreendendo até as poliolefinas sintéticas líquidas que destilem uma fração não inferior a 60%, em volume, a 300°C e à pressão de 1.013 milibares (101,3 kPa) de mercúrio, por aplicação de um método de destilação a baixa pressão (v. Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - posição 2710 - Produtos primários - item B).

Diante das informações acima, e das demais informações constantes deste procedimento, não há elementos suficientes para certificar ou contestar a classificação fiscal efetuada pelo FISCALIZADA.

Contudo, informou também o FISCALIZADA, em resposta ao item 4 do TIAF, que “A Cosan atua no segmento de industrialização e comercialização de lubrificantes derivados ou não de petróleo. Por força do artigo 155, XII, § 3o, os derivados de petróleo gozam de imunidade, estando esses produtos classificados na TIPI como NT.”

- Da inexistência de produtos industrializados imunes.

Inicialmente, alega a recorrente a existência de legislação específica (art. 11, da Lei n.º 9.779/99; art. 195, §2º, do Decreto 4.544/02 - RIPI/02; e art. 4º, da IN SRF n.º 33/99):

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Art. 195. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49). [...]

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único, e Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).

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

De plano, cabe rechaçar a tese de que os produtos industrializados pelo FISCALIZADA são produtos imunes, cujo conceito abrange tão somente os derivados básicos de petróleo.

- Constituição Federal de 1988

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (...)

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;

(...)

§ 3º A 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.” (grifo nosso)

Ao discorrer sobre as imunidades constitucionais tributárias aplicáveis ao IPI, o Decreto n.º 4.544/02 (revogado pelo Decreto 7.212/2010, atual Regulamento do IPI - RIPI), dispôs:

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

(...)

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

(...)

§ 3- 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.**

Da leitura do dispositivo acima, pode-se concluir que a imunidade do derivado de petróleo deve atender a dois pressupostos cumulativos:

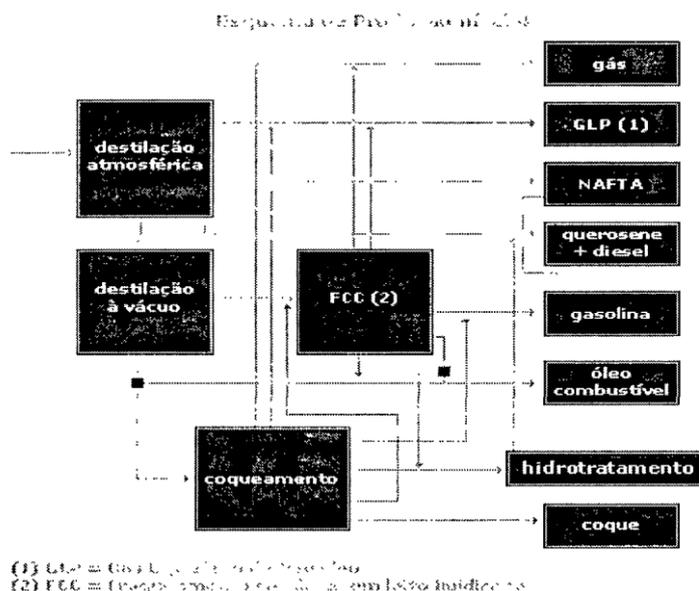
1. ser classificado quimicamente como hidrocarboneto;
2. produzido na etapa de refino do petróleo.

Logo, somente se toma admissível a interpretação de que os derivados acobertados pela definição do Decreto n.º 4.544/02 sejam os diretamente decorrentes da operação de refino (derivados básicos), sob risco de a imunidade se estender a todo e qualquer hidrocarboneto derivado de petróleo decorrente das demais fases seguintes de industrialização, tomando a ressalva “por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação” letra morta, o que juridicamente não se admite.

Do dispositivo, é possível extrair conclusões de duas ordens:

- a) só se consideram derivados de petróleo aquelas substâncias que decorrem do refino; vale dizer, que decorrem da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição. Com isso, ficam afastadas da imunidade as substâncias obtidas em fases subsequentes, como a que se cuida nos presentes autos, como a reunião de várias substâncias. Em outras palavras, a idéia de “derivado” está subordinada a uma relação de imediatidade com o petróleo;
- b) os derivados restringe-se aos hidrocarbonetos, ou seja, aos “compostos formados exclusivamente de hidrogênio e carbono em » suas milhares de formas” .

Adentrando na parte técnica, a fim de melhor entendermos a diversidade contida no petróleo bruto e o motivo pelo qual o seu refino é tão importante, segue uma ilustração gráfica de um processo de fracionamento que objetiva a transformação dessa matéria prima (óleo cru) em derivados:



Resta concluir, portanto, em função das informações prestadas pelo FISCALIZADA sobre a composição e industrialização de seus produtos, e do processo de refino acima exemplificado, que os óleos lubrificantes por ela fabricados com n4otação NT na TIPI não são imunes, uma vez que não decorrem da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a sua decomposição, **mas sim da transformação de derivados de petróleo realizada em fase subsequente, o que é bastante diferente.**

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

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

Art. 1º Os produtos a que se refere o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, são aqueles aos quais 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

Súmula CARF nº 20;

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

RIPI/2002

Anulação do Crédito

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto: (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11)

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados;

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.

O Princípio da não-cumulatividade aplica-se apenas aos produtos tributados incluídos no campo de incidência desse imposto. Não geram direito a créditos de IPI as aquisições de insumos aplicados em produtos que correspondem à notação NT (Não Tributados) da tabela de incidência TIPI.

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 AgRg no AgRg 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 Nº 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 n.º 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).

Portanto, entendido que o creditamento do IPI, incidente sobre MP, PI e ME, 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.

Quanto à ILEGALIDADE DO ADI N.º 05/2006 PARA A GLOSA DE CRÉDITOS, insurge-se, inicialmente, a ora recorrente, quanto ao entendimento, adotado na decisão recorrida, de que a imunidade trazida no art. 195, §2º, do Decreto 4.544/02 - RIPI/02; e no art. 4º, da IN SRF n.º 33/99, só poderia ser objetiva, nunca decorrente da natureza do produto. Fundamenta sua insurgência, alegando que um ato interpretativo deve explicar o real conteúdo do ato interpretado e não modificar diametralmente seu alcance, não tendo o condão de revogar qualquer outro ato, muito menos a IN, o Decreto e a Lei.

Data venia, não entendo que o ADI N.º 05/2006 criou ou alterou o disciplinamento da matéria. Tal ato, com efeito, não fez mais do que externar a interpretação da Administração Tributária acerca da legislação vigente, no sentido de que, com exceção dos destinados à exportação, a legislação de regência nunca autorizou a utilização de créditos nas hipóteses em que o contribuinte dá saída a produtos imunes.

Notar que, nesse ponto, a alegação é de ilegalidade. E sob essa perspectiva, não há como concordar, visto que o **art. 11, da Lei 9.779/99**, instituidora do regime de creditamento em discussão, é expresso em garantir o benefício somente quanto à produção de mercadorias isentas e sujeitas à alíquota zero, não se estendendo às mercadorias imunes ou não-tributadas.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário em parte e na parte conhecida nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.