



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.903548/2013-62</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-003.861 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NORSA REFRIGERANTES S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

IPI – RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO – REVISÃO DE OFÍCIO DE DESPACHO DECISÓRIO – AUTOTUTELA – INEXISTÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO – ART. 149 DO CTN E ART. 53 DA LEI Nº 9.784/1999.

É legítima a revisão de ofício de despacho decisório que havia homologado, total ou parcialmente, ressarcimento e compensações de IPI, quando constatados erro de fato ou fato novo superveniente — como a lavratura de Auto de Infração revelando inexistência do crédito —, não se configurando mudança de critério jurídico. Precedentes do CARF e Súmula 473 do STF.

IPI – CRÉDITOS ESCRITURAIS – PRODUTOS DE LIMPEZA, LUBRIFICANTES E ADITIVOS – PRODUTO INTERMEDIÁRIO – IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Somente geram crédito de IPI matérias-primas e produtos intermediários que, ainda que não se integrem ao produto final, sofram desgaste ou perda de propriedades físicas ou químicas em contato direto com o bem em fabricação, bem como material de embalagem não retornável (RIPI/2010, art. 226, I; Parecer Normativo CST nº 65/1979). Produtos de limpeza de máquinas, esteiras e tanques, assim como lubrificantes e aditivos, constituem gastos gerais de fabricação e não se qualificam como produto intermediário, sendo correta a glosa dos respectivos créditos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Neiva Aparecida Baylon – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Marcelo Enk de Aguiar (substituto[a]integral), Neiva Aparecida Baylon, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao(Presidente).

**RELATÓRIO**

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada por Norsa Refrigerantes Ltda., inscrita no CNPJ nº 07.196.033/0001-06, contra o Despacho Decisório Eletrônico nº 093324465, que indeferiu o pedido de ressarcimento de créditos de IPI no montante de R\$ 554.526,54, formalizado no PER nº 41605.81168.240912.1.1.01-5484, e não homologou as compensações informadas em diversas Declarações de Compensação (DCOMP), a saber:

06395.91061.311012.1.3.01-7010,  
37306.33504.201212.1.3.01-2050,

24612.54803.301112.1.3.01-0220,

19204.57037.200213.1.3.01-0101, 14942.70961.280213.1.3.01-7102,  
19310.53704.050313.1.3.01-7700,  
39115.04522.030413.1.3.01-4613, 34091.07519.190413.1.3.01-5199,  
31949.14723.050813.1.3.01-1774  
e 38777.53972.200913.1.7.01-0970.

O crédito cuja compensação se pretendia refere-se ao saldo credor de IPI apurado no 1º trimestre de 2012.

Conforme descrito no despacho, foi reconhecido parcialmente o crédito pleiteado, no valor de R\$ 505.007,00, homologando-se integralmente as compensações declaradas nas DCOMP nº 06395.91061.311012.1.3.01-7010 e nº 24612.54803.301112.1.3.01-0220, homologando parcialmente a DCOMP nº 37306.33504.201212.1.3.01-2050 e não homologando as demais, além de indeferir o pedido de ressarcimento formulado no PER acima referido.

O indeferimento do crédito e a não homologação das compensações tiveram por fundamento glosas de créditos considerados indevidos, apuradas em procedimento fiscal.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal e os demais documentos que instruem os autos, a equipe de fiscalização constatou, com base em processos fiscais anteriores (PA nº 10380.730601/2016-42 e nº 10380.903208/2015-01), erro de classificação fiscal nas aquisições de insumos provenientes da Amazônia Ocidental declarados como isentos, mas aproveitados como créditos.

Apurou-se que os insumos fornecidos pela empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. (CNPJ nº 61.454.393/0001-06), utilizados na fabricação de bebidas da contribuinte, não se enquadravam como concentrados, extratos concentrados ou sabores concentrados descritos nos Ex 01 e Ex 02 da NCM 2106.90.10, apesar de assim constar das notas fiscais. A Recofarma não destacou IPI em suas saídas, mas a requerente, baseando-se no art. 237 do RIPI/2010, escriturou créditos de IPI calculados sobre o valor dos “kits” adquiridos, aplicando as alíquotas de 27% (vigentes até 30/09/2012) e 20% (a partir de 01/10/2012), conforme a TIPI.

Adicionalmente, a fiscalização verificou que a própria requerente somente a partir de abril/2015 passou a registrar em sua escrituração a NCM 2106.90.10 que constava das notas fiscais, utilizando anteriormente os códigos 9900.00.00 ou 2100.00.00.

A autoridade fiscal também glosou créditos de insumos que não se enquadravam no conceito previsto no art. 164 do RIPI/2002, segundo interpretação do Parecer Normativo CST nº 65/79, por não se incorporarem ao produto final nem sofrerem desgaste ou alteração por ação direta sobre ele. Foram igualmente desconsiderados materiais de embalagem utilizados após a conclusão do processo produtivo, como filmes plásticos para agrupamento e transporte.

Em decorrência dessas glosas, foi feita a reconstituição da escrita fiscal, resultando em saldos devedores e conseqüente emissão de auto de infração, objeto do PAF nº 10384-723.819/2017-91, no qual se apurou, inclusive, que a maior parte dos créditos de IPI da empresa derivava de “kits” de preparações para bebidas da posição 22.02, adquiridos da Recofarma.

Regularmente cientificada do indeferimento, a contribuinte apresentou a presente Manifestação de Inconformidade, na qual, em síntese:

- requereu a reunião ou suspensão deste processo até a conclusão do PAF nº 10384-723.819/2017-91, por entender que o despacho ora impugnado decorre diretamente daquele auto de infração e que eventual acolhimento da impugnação ali apresentada infirmaria a fundamentação deste despacho;
- contestou a possibilidade de revisão do despacho decisório anterior, invocando o art. 146 do CTN, o art. 53 da Lei nº 9.784/1999 e o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, argumentando que não havia vício de legalidade ou erro de fato que autorizasse a emissão de novo despacho decisório com modificação do critério jurídico;
- defendeu, no mérito, que os produtos adquiridos, ainda que de limpeza e higienização, configuram insumos ou produtos intermediários consumidos no processo produtivo, nos termos do art. 226, I, do RIPI/2010, por serem indispensáveis à fabricação de bebidas e atenderem a rigorosas normas sanitárias;
- sustentou que materiais de embalagem secundária (como filmes plásticos e películas de “stretch”), necessários ao transporte e à comercialização em packs, devem ser considerados parte da embalagem final, com direito a crédito de IPI, citando precedentes do CARF;
- requereu, por fim, que, em caso de dúvida, seja aplicada a interpretação mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

É o relatório

## VOTO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

### I- Da tempestividade

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ, que indeferiu pedido de ressarcimento e não homologou as compensações informadas por meio de Declarações de Compensação – DCOMP, relativas a crédito oriundo de saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI apurado no primeiro trimestre de 2012 (janeiro/2012 a março/2012).

Entre 24 de setembro de 2012 e 20 de setembro de 2013, a Recorrente transmitiu pedido de ressarcimento de IPI referente ao saldo credor apurado no período e apresentou diversas PER/DCOMPs com o objetivo de compensar o referido crédito com débitos de CSLL, CSRF, IRRF e IOF.

Em 8 de outubro de 2014, a Delegacia da Receita Federal em Teresina proferiu despacho decisório que homologou integralmente determinadas PER/DCOMPs, homologou parcialmente uma, não homologou outras e não reconheceu valor a ressarcir em um pedido específico.

Posteriormente, em 27 de junho de 2017, a DRJ/RPO converteu o feito em diligência para apuração da correta classificação fiscal, das alíquotas aplicáveis e de eventuais reflexos, vindo, em 29 de agosto de 2017, a ser lavrado Auto de Infração no Processo Administrativo nº 10384.723819/2017-91.

Em consequência, em 27 de outubro de 2017, a autoridade fiscal proferiu segundo despacho decisório, revisando o primeiro para indeferir o pedido de ressarcimento e não homologar todas as compensações. A DRJ/RPO, ao apreciar a manifestação de inconformidade, manteve glosas de produtos de limpeza e lubrificantes utilizados para limpeza das esteiras e máquinas.

## **II. Da Impossibilidade de Revisão do Despacho Decisório e Alteração do critério jurídico.**

A Recorrente sustenta que o Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 limitaria a revisão de ofício a hipóteses de erro de fato em benefício exclusivo do contribuinte.

Todavia, a legislação e a jurisprudência administrativa seguem direção diversa. O art. 149, VIII e IX, do CTN, bem como o art. 53 da Lei nº 9.784/1999, autorizam a revisão de ofício de atos administrativos sempre que verificado erro de fato, fraude ou surgimento de elementos novos relevantes.

A Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1/1999 admite, inclusive, a revisão de débitos já inscritos em dívida ativa quando comprovado erro de fato. No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.389.892/SP (Rel. Min. Herman Benjamin), assentou que “a revisão de ofício não se confunde com reabertura de contencioso administrativo e prescinde de previsão recursal específica”.

No caso concreto, verifica-se que o primeiro despacho decisório, que havia reconhecido créditos de IPI para fins de compensação, foi substituído por novo despacho em

virtude de fato superveniente: a lavratura de Auto de Infração abrangendo o período objeto do pedido, no qual se apurou a inexistência de crédito do imposto passível de ressarcimento ou compensação.

A apuração fiscal evidenciou erro na classificação fiscal dos kits adquiridos dos fornecedores, configurando falsa representação da realidade ou, ao menos, desconhecimento material do objeto do despacho anterior.

Diante desse cenário, a revisão de ofício do despacho originário revela-se legítima e plenamente amparada em lei, nos termos do art. 149, VIII e IX, do CTN, combinado com o art. 53 da Lei nº 9.784/1999, pois lastreada em fato novo e erro de fato que alteraram substancialmente os pressupostos da decisão inicial.

Ainda nesse sentido, a jurisprudência dominante do CARF firmou entendimento no sentido de que a Administração Tributária pode rever, de ofício, a legalidade dos seus próprios atos, sempre que constatados vícios de legalidade, erro de fato ou surgimento de elementos novos capazes de modificar o ato originário. Como exemplo, citam-se, entre outros:

Acórdão nº 9303-008.801 – CSRF / 3ª Turma

PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA. VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O princípio da autotutela determina a anulação ou revogação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade, inoportunidade e inconveniência, conforme previsto nos artigos 53 e 54 da Lei n. 9.784/99.

Não há violação a direitos adquiridos em tal hipótese, pois os direitos são adquiridos em face da lei, não contrariamente a ela.

Inaplicável o artigo 146 do CTN por não configurar mudança de critério jurídico no exercício do lançamento.

Acórdão nº 3402-008.797 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO. PRAZO.

Enquanto não expirado o prazo para a apreciação da declaração de compensação, é permitida a revisão de ofício de despacho decisório proferido com erro quanto à

Determinação do direito creditório. Inexiste qualquer ofensa aos direitos do administrado, mormente no caso em que sequer havia sido citado do despacho decisório original, o qual, portanto, não se aperfeiçou.

Acórdão nº 3403-000.886 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

REVISÃO DE LANÇAMENTO E ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.

A revisão de lançamento e conseqüente mudança de critério jurídicos pressupõem, logicamente, a existência de ato administrativo tributário, seja Lançamento, seja despacho decisório que decide a respeito de direito creditório em face da Fazenda Pública, não se enquadrando na hipótese a prática destes atos em processos administrativos distintos, mesmo que contemporâneos e ainda que envolva a matéria, não havendo que se falar em violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

Esses precedentes demonstram que não se trata de reabertura de contencioso, mas de exercício do poder-dever de autotutela da Administração, consagrado na Súmula 473 do STF, segundo a qual “a Administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos”

**II. Do pensamento deste PA ao PA nº 10384.723819/2017/91 e do julgamento em conjunto.**

A Recorrente requereu, preliminarmente, o sobrestamento do presente processo até o julgamento definitivo do Auto de Infração lavrado no PA nº 10384.723819/2017-91, sob o argumento de que haveria identidade de matérias entre ambos. Todavia, o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da oficialidade, que impõe à Administração o dever de impulsionar o feito até decisão final, não se podendo condicionar seu andamento ao julgamento de outro processo, ainda que conexo.

**III. Da inaplicabilidade do art. 25/ da IN RFB nº 1300/2012**

À época dos fatos, o art. 25 da IN RFB nº 1.300/2012 dispunha:

“É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI.”

A existência de processo administrativo fiscal (Auto de Infração) apto a alterar o valor do crédito enquadra-se perfeitamente na hipótese do dispositivo.

A vedação abrange não apenas os pedidos de ressarcimento em espécie, mas também as compensações, pois visa impedir que créditos sujeitos a questionamento sejam utilizados para extinguir débitos tributários.

**IV. Créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo produtivo de industrialização**

Nos termos do art. 226, inciso I, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010) e do Parecer Normativo CST nº 65/1979 — norma complementar para os fins do art. 96 e do art. 100, inciso I, do CTN — geram direito a crédito as matérias-primas e os produtos intermediários em sentido estrito, inclusive aqueles integralmente consumidos no processo, ainda que não se integrem fisicamente ao produto final, desde que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em razão de ação direta do produto em fabricação ou vice-versa, bem como o material de embalagem, exceto o retornável.

Em contrapartida, não ensejam creditamento os bens de consumo e serviços de apoio que configurem gastos gerais de fabricação, mesmo quando consumidos durante a produção, sempre que sua atuação sobre o produto seja indireta.

À luz desse critério, a fiscalização glosou créditos referentes a sabonetes líquidos, e lubrificantes e aditivos, por entender que tais itens se destinam exclusivamente à limpeza de máquinas, tanques e esteiras ou à lubrificação de equipamentos, e não à higienização de vasilhames que entrem em contato direto com o produto final.

A matéria idêntica a esta já foi debatida por esta 3ª Turma, quando do julgamento do PAF nº 10380.721189/2011-65 (da própria empresa NORSA REFRIGERANTES LTDA, também ano de 2006), que resultou no Acórdão nº 9303-005.162, de 17/05/2017, de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que da forma abaixo restou assentada e, por concordar com suas razões e fundamentos, adoto-as neste voto, com forte no §1º do art. 50 da Lei 9.784, de 1999:

“(…) Com relação a segundo tema - o crédito de IPI destacado nas notas fiscais de aquisição de produtos de higienização de máquinas e equipamentos (e vasilhames, como informado no auto de infração), que, no entender da Recorrente, qualificar-se-ia como produto intermediário, entendemos comprovada a divergência, uma vez que, enquanto o acórdão recorrido afastou a possibilidade de crédito, os paradigmas adotaram justo o entendimento a ele oposto. E, a nosso juízo, embora conhecido, entendemos não assistir, no mérito, razão à Recorrente. Para que um produto se qualifique como intermediário na fabricação de um outro, deve haver um contato físico entre este e aquele. Noutras palavras, o produto intermediário deve integrar, física ou quimicamente, o produto final. Vejam a redação conferida ao art. 147 do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 (RIPI/98): Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25): I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (g.n.)

A despeito da alegação da Recorrente de que os produtos de limpeza aplicados em máquinas, equipamentos e vasilhames seriam indispensáveis à fabricação de refrigerantes, é certo que, para fins de creditamento do IPI, prevalece o critério do contato físico com o produto final, nos termos do art. 226, I, do RIPI/2010 combinado com o Parecer Normativo CST nº 65/1979.

No caso em exame, não se comprovou que os itens glosados tenham sofrido desgaste ou perda de propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em elaboração, requisito indispensável para caracterizá-los como produto intermediário gerador de crédito.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Neiva Aparecida Baylon**