



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.904140/2011-46
ACÓRDÃO	3002-003.942 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando o despacho decisório e a decisão da DRJ expõem, de forma clara e suficiente, as razões de fato e de direito que fundamentam o indeferimento, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. CONTRIBUINTE.

Nos termos do art. 373, I, do CPC/2015 e do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, incumbe ao contribuinte comprovar o fato constitutivo de seu direito creditório. A ausência de comprovação inequívoca quanto à legitimidade dos créditos e à correção da escrituração enseja a manutenção da glosa.

RESSARCIMENTO. PER/DCOMP. ERRO DE ESCRITURAÇÃO. ESTORNO EM CAMPO INCORRETO.

O lançamento de estorno em campo diverso do previsto no art. 17 da IN SRF nº 600/2005 constitui irregularidade formal que inviabiliza o reconhecimento do crédito e o deferimento do pedido de ressarcimento.

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO. PRODUTOS DE LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Somente geram direito ao crédito de IPI os produtos intermediários diretamente empregados no processo de industrialização e que sofram desgaste ou perda de propriedades por ação física ou química sobre o produto fabricado. Produtos de limpeza, higienização e lubrificação de equipamentos são insumos indiretos e não ensejam creditamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Felipe Rezende de Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Gisela Pimenta Gadelha, Adriano Monte Pessoa, Marcelo Enk de Aguiar (substituto [a] integral, 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, em face do Despacho Decisório de fl. 3939, que não homologou o PER/DCOMP nº 13456.97080.29062007.1.1.01.3908, referente a pedido de ressarcimento de créditos de IPI do 1º trimestre de 2007.

Segundo a decisão administrativa, o crédito reconhecido foi inferior ao valor pleiteado/utilizado em razão de saldo credor passível de ressarcimento inferior ao montante requerido. As glosas decorreram, em síntese, das seguintes constatações:

- saldo credor passível de ressarcimento inferior ao valor pleiteado;

- utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre de referência, até a data de apresentação do PER/DCOMP;

- ocorrência de créditos considerados indevidos, apurada em procedimento fiscal.

O despacho foi precedido do Termo de Intimação de fl. 3936, do Aviso de Recebimento (AR) de fl. 3938, e instruído com demonstrativos de apuração e Informação Fiscal (fls. 3940 a 3948). A base legal aplicável encontra-se indicada nos autos.

A contribuinte foi cientificada em 17/01/2012 (fl. 3949) e, em 16/02/2012, apresentou a presente Manifestação de Inconformidade (fls. 3950/3962), acompanhada de documentos, na qual alega, em síntese:

- cerceamento do direito de defesa, em razão da ausência de descrição suficiente dos fatos, o que teria inviabilizado o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, pleiteando a nulidade do despacho decisório;

- o reconhecimento dos créditos glosados, por entender que se referem a insumos e produtos intermediários consumidos no processo produtivo, essenciais ao processo de industrialização;

- o reconhecimento de créditos oriundos de aquisições de empresas posteriormente consideradas irregulares, uma vez que, à época das operações, eram regulares e não optantes pelo Simples Nacional;

- a homologação integral das compensações declaradas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

I- Tempestividade

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

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Despacho Decisório que não homologou o Pedido de Ressarcimento (PER/DCOMP) referente a créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativos ao 1º trimestre de 2007.

II- Nulidade

A Recorrente sustenta a nulidade do Despacho Decisório e da decisão proferida pela DRJ, sob o argumento de que ambos careceriam de motivação suficiente, o que teria

impedido o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Afirma que não teria sido demonstrado o critério utilizado pela fiscalização para apurar o saldo credor inicial do primeiro trimestre de 2007 e que as glosas efetuadas não teriam sido devidamente justificadas, constando apenas planilhas com valores, sem indicação de origem ou fundamento.

Entretanto, razão não assiste à Recorrente. Conforme se observa dos autos, tanto o Despacho Decisório quanto o acórdão proferido pela DRJ expuseram, de forma clara e suficiente, as razões que conduziram ao indeferimento parcial do pedido de ressarcimento. As decisões indicaram a metodologia de verificação adotada com base nas informações declaradas pela própria contribuinte nos sistemas PER/DCOMP e RAIPI, mencionaram o erro de escrituração dos estornos com referência expressa aos campos incorretamente preenchidos (010 e 011) e ao art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, e registraram a existência de intimação formal para saneamento e retificação, a qual não foi atendida pela Recorrente.

Verifica-se, portanto, que o Despacho Decisório e o Relatório Fiscal contêm, de forma objetiva e suficiente, os elementos essenciais que permitiram à contribuinte compreender as divergências apuradas e exercer plenamente o direito ao contraditório e à ampla defesa, tanto na Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário.

No caso concreto, a fiscalização elaborou Termo de Verificação Fiscal, Relatório Fiscal e planilhas de apuração de créditos e glosas, identificando, ainda que de forma sintética, os valores considerados indevidos. Esses documentos foram devidamente juntados aos autos e submetidos à ciência da Recorrente, que apresentou defesa técnica e contábil minuciosa, demonstrando ter compreendido o teor e o alcance da exigência fiscal.

Desse modo, resta evidenciado que a Recorrente teve pleno acesso às informações constantes dos autos e exerceu de modo efetivo o direito de defesa, apresentando razões detalhadas sobre as divergências identificadas e refutando as conclusões da autoridade fiscal. Cumpre ressaltar que o simples inconformismo com a metodologia de apuração ou com as conclusões alcançadas pela fiscalização não se confunde com ausência de motivação, tampouco caracteriza cerceamento de defesa.

O Termo de Verificação Fiscal e o Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível indicam, com precisão, os valores considerados pela fiscalização e as divergências constatadas em relação ao livro RAIPI da Recorrente. Ainda que esta discorde das conclusões, o processo contém todos os elementos técnicos necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa que, de fato, foram exercidos.

A decisão da DRJ, por sua vez, enfrentou expressamente a questão, afastando a alegação de cerceamento e consignando que “o conhecimento dos atos processuais pelo sujeito passivo e o seu direito de reação encontram-se plenamente assegurados”.

Não há, portanto, que se falar em nulidade, pois o processo administrativo revela sequência lógica, motivação suficiente e regularidade procedimental dos atos praticados, em

conformidade com o disposto no art. 50 da Lei nº 9.784/1999 e no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

III- Verdade material

A fiscalização detalhou a metodologia utilizada, descreveu as inconsistências encontradas na escrituração fiscal e apontou, de forma expressa, a inobservância ao art. 17 da IN SRF nº 600/2005, que disciplina o correto estorno do crédito de IPI quando do pedido de ressarcimento.

Consta dos autos que a Recorrente foi formalmente intimada a retificar as informações transmitidas via PER/DCOMP e a corrigir a escrituração no RAIFI, mas não promoveu qualquer ajuste. Também restou demonstrado que o saldo credor do trimestre anterior foi reduzido por compensações já efetuadas e declaradas pela própria contribuinte e que havia saldo devedor de R\$ 79.885,30 no 2º decêndio de abril/2007, fato que, por si só, inviabiliza o deferimento do pedido de ressarcimento.

Nos termos do art. 17 da IN SRF nº 600/2005, com redação dada pela IN SRF nº 728/2007:

“No período de apuração em que for apresentado à SRF o pedido de ressarcimento, o estabelecimento que escriturou referidos créditos deverá estornar, em sua escrituração fiscal, o valor do crédito solicitado.”

A Recorrente, todavia, lançou os estornos de forma incorreta, utilizando o campo “010 – Estornos de Créditos”, quando o correto seria o campo “011 – Ressarcimentos de Créditos”.

Esse erro contábil alterou o resultado do saldo credor e comprometeu a apuração dos valores efetivamente disponíveis para ressarcimento, configurando irregularidade formal que impede o reconhecimento do crédito.

Além disso, o despacho decisório foi elaborado com base nas informações prestadas pela própria contribuinte, e não foram apresentados documentos hábeis que demonstrassem erro da fiscalização ou a existência de crédito superior ao apurado.

Nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015):

“O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Aplicando-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, conforme o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, incumbe à Recorrente comprovar o fato constitutivo do direito creditório que alega possuir.

No caso concreto, competia à Recorrente demonstrar, de forma inequívoca, que os créditos de IPI pleiteados eram legítimos, que o estorno fora corretamente efetuado e que o saldo credor indicado em seu RAIPi correspondia à realidade fiscal apurada. Todavia, não foram apresentados elementos capazes de infirmar a apuração fiscal, limitando-se a Recorrente a alegações genéricas de divergência, sem qualquer demonstrativo técnico ou contábil que sustentasse suas alegações.

O ônus probatório, portanto, não foi satisfeito, o que impõe a manutenção do indeferimento.

Diante do exposto, verifica-se que o indeferimento do pedido de ressarcimento decorreu de irregularidades formais e materiais na escrituração e no preenchimento da PER/DCOMP, devidamente comprovadas e comunicadas à contribuinte, que deixou de saná-las no prazo oportuno.

IV- Do direito ao crédito de IPI - produtos intermediários utilizados no processo

A Recorrente pleiteia, ainda, o reconhecimento de créditos de IPI relativos a lubrificantes, sabões, detergentes, filtros, solventes, desinfetantes e sanitizantes utilizados na linha de produção, sob o argumento de que tais itens configurariam produtos intermediários.

A controvérsia cinge-se em verificar se os produtos de limpeza e higienização utilizados pela Recorrente nas linhas de produção de bebidas podem ser considerados produtos intermediários para fins de creditamento do IPI, nos termos do art. 164, inciso I, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002).

Sustenta a Recorrente que tais bens seriam indispensáveis ao processo de fabricação, porquanto empregados na higienização e limpeza das máquinas, tanques e tubulações utilizados na produção de refrigerantes, caracterizando-se, portanto, como produtos intermediários consumidos no processo produtivo.

Todavia, razão não assiste à Recorrente.

Nos termos do art. 164, inciso I, do RIPI/2002, é admitido o crédito do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, desde que não compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Ocorre que, conforme reiterada jurisprudência administrativa do CARF, o sistema de créditos do IPI é de natureza física, e não financeira, de modo que apenas os insumos diretamente aplicados no processo de industrialização, que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades em decorrência de ação física ou química exercida sobre o produto em fabricação, podem ser considerados produtos intermediários para fins de creditamento.

Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 65/1979 estabelece que o conceito de produto intermediário restringe-se aos bens que participam de forma direta e imediata da

operação de industrialização, distinguindo-se dos materiais de uso e consumo, cuja utilização se dá em atividades de apoio ou de manutenção.

No mesmo sentido, a jurisprudência deste Conselho tem reiteradamente decidido:

Acórdão nº 9303-005.162 (Rel. Cons. Charles Mayer de Castro Souza): “Não são produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, os produtos de limpeza utilizados em máquinas, equipamentos e vasilhames empregados na industrialização de refrigerantes.”

Acórdão nº 3302-002.170 (2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF): “Os produtos intermediários essenciais utilizados na fabricação de um produto novo, que sofrem desgaste ou perda de propriedade em razão de ação exercida sobre o produto em fabricação, geram direito ao crédito de IPI. Não se incluem nesse conceito os detergentes e sabões utilizados na limpeza de equipamentos.”

Verifica-se, pois, que os produtos de limpeza e higienização empregados pela Recorrente não atuam diretamente sobre o produto fabricado, mas sobre os equipamentos e utensílios industriais, servindo à manutenção das condições sanitárias e operacionais da planta fabril.

Ainda que sua utilização seja imprescindível do ponto de vista técnico e sanitário, tais bens constituem insumos indiretos ou custos gerais de fabricação, não se enquadrando no conceito legal e jurisprudencial de produto intermediário.

Ressalte-se que o princípio da não-cumulatividade do IPI (art. 153, §3º, II, da Constituição Federal) não confere crédito amplo ou irrestrito, devendo ser exercido nos estritos termos da legislação infraconstitucional que o regulamenta. A lei não admite a ampliação do conceito de produto intermediário por critérios de essencialidade econômica, sanitária ou funcional.

A alegação de que os produtos são consumidos na linha de produção não altera a natureza jurídica de seu uso: a limpeza de máquinas e esteiras ocorre antes ou após as etapas de industrialização, configurando atividade acessória, e não etapa integrante do processo de transformação da matéria-prima em produto final.

Dessa forma, os insumos em questão — detergentes, saponáceos e sanitizantes — não sofrem desgaste ou perda de propriedades físicas ou químicas por ação direta sobre o produto industrializado, razão pela qual não geram direito ao crédito do IPI.

Por todo o exposto, rejeito as alegações da Recorrente, mantendo a glosa dos créditos efetuada pela fiscalização, nos termos do art. 164, inciso I, do RIPI/2002 e do Parecer Normativo CST nº 65/1979.

Contudo, a legislação de regência — Lei nº 4.502/1964 (arts. 25 e 27) e RIPI/2002 (art. 164, I) —, bem como a jurisprudência consolidada deste Conselho, restringem o conceito de

produto intermediário àquele consumido diretamente no processo de industrialização, em razão de contato físico com o produto em elaboração, ainda que não se integre ao produto final.

No caso concreto, não há comprovação técnica específica de que os materiais glosados mantenham contato direto com o produto fabricado ou se consumam nos termos estritos exigidos pela norma. Os documentos juntados — manuais, relatórios genéricos e listas de materiais — não substituem laudo técnico ou prova de consumo vinculado a ordens de produção.

Assim, ausente prova efetiva do consumo direto e imediato, correta a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela DRJ.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon