



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.904339/2010-93
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.895 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 13 de setembro de 2021
Recorrente NORSA REFRIGERANTES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS BÁSICOS. LEGISLAÇÃO DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAL DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA. IMPOSSIBILIDADE.

Não são produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, os produtos de higiene e limpeza utilizados em máquinas, equipamentos e em vasilhames que serão utilizados na industrialização de refrigerantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-005.316**, de 21/03/2018 (fls. 567/580), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do Terceira Seção de julgamento/CARF, que deu parcial provimento ao Recuso Voluntário apresentado.

Pedido de Ressarcimento

Trata-se de **Declaração de Compensação**, no valor de R\$ 688.034,59 (fls. 06/13), na qual indicou como crédito o **Pedido de Ressarcimento** de crédito básico do IPI, referente ao 4º trimestre de 2006.

Conforme Despacho Decisório (eletrônico) de fls. 14/15, prolatado pela DRF/Salvador/BA, foi deferido parcialmente o pleito do contribuinte, na quantia de R\$ 662.794,21, sob os seguintes fundamentos (descritos no campo 3, do Despacho Eletrônico):

“Analisadas as informações prestadas no PER/DCOMP e período de apuração acima identificados, constatou-se o seguinte:

- Valor do crédito solicitado/utilizado: R\$ 688.034,59 - Valor do crédito reconhecido: R\$ 662.794,21 - O valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s):

- **Constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP.** (Grifei)

- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório e apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 17/31, trazendo seus argumentos de discordância, que vão sinteticamente, a seguir relatados:

(i)- que o Despacho Decisório não teria relação com o Termo de Informação Fiscal. Aduz que foi realizada uma glosa no valor de R\$ 15.472,95, correspondente a: (a) itens que não seriam insumos, (b) NF referente a créditos escriturados no código CFOP 1910 e (c) por entradas que continham inconsistências em notas fiscais. Não obstante, no Despacho Decisório apresenta uma glosa no valor de R\$ 25.240,38:

(ii)- na "*Relação de Insumos Glosados*" (fls. 53/55, anexo 01), constam produtos intermediários (**Material de Higiene e Limpeza**) utilizados no processo produtivo, de forma que, estando vinculados ao processo produtivo da empresa, não é legítima a glosa;

(iii) que a Contribuinte fabrica bebidas das marca *Coca Cola*, produção de alimento (bebida), o que por si só justifica a utilização de produtos que garantam a limpeza em toda área de produção, há imposição de rigores por parte da vigilância sanitária, em relação à limpeza e higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios;

(iv)- em nenhum momento o RIPI/2002, faz menção da impossibilidade de creditamento de IPI de produtos relativos a MP, PI ou ME escriturados no código CFOP 1910 (tal código refere-se a produtos MP, PI ou ME com entradas de **bonificação, doação ou brinde**);

(v)- a glosa é baseada em premissa falsa, pois conforme devidamente demonstrado, os emitentes das **notas fiscais não estavam irregulares** ou não eram optantes do SIMPLES na época da emissão, sendo portanto hígidos os créditos escriturados; cita vários julgados CARF, requer a conversão do julgamento em diligência.

A DRJ em Belém (PA), apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 01-23.981, de 17/01/2012 (fls. 166/175), decidiu por considerar **improcedente a Manifestação**, assentando que:

- Material de higiene e Limpeza: os materiais de limpeza utilizados na fabricação de refrigerantes, apesar de constituírem uma despesa necessária para a produção, não integram efetivamente o produto final nem sofrem perda de suas propriedades físicas e químicas em ação direta, motivo pelo qual não geram direito a crédito;

- as decisões administrativas proferidas por órgãos Colegiados não se constituem em normas gerais, na forma do art. 100, II, do CTN;

- sobre o pedido de perícia, o mesmo se mostra irrelevante e foi indeferido, não formulado que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 178/195, em que reafirmou as razões de defesa apresentadas na Manifestação de Inconformidade. Questiona a glosa dos créditos sobre valores relativos (i) a insumos consumidos no processo industrial (material de higiene e limpeza), (ii) notas fiscais de entrada com irregularidades/inconsistências nos estabelecimentos emitentes (empresas do Simples, inaptas, canceladas etc.) e (iii) notas fiscais de entradas com código CFOP 1910 (entrada de bonificação, doação ou brinde). Em aditamento, alegou nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa.

Conversão/Diligência

Colocado em apreciação pelo CARF, o Colegiado, diante das inúmeras dúvidas e omissões elencadas pelo relator, decidiu por meio da **Resolução n.º 3302-000.362**, de 25/09/2013 (fls. 237/243), converter o julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora manifestasse sobre todos os quesitos/itens listados na referida Resolução. Por meio do TVF de fls. 534/535, a Fiscalização prestou os esclarecimentos solicitados. O Contribuinte foi intimada a se manifestar dentro do prazo de 30 dias, porém, não se pronunciou a respeito.

Decisão de 2ª Instância

Após conclusão da Diligência, em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3302-005.316**, de 21/03/2018 (fls. 567/580), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do Terceira Seção de julgamento/CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado. No Acórdão o Colegiado decidiu que:

- gastos com material de higiene e limpeza: mantida a glosa, pois somente assegura a apropriação de crédito básico do IPI o produto intermediário utilizado no processo produtivo que atenda, cumulativamente, as seguintes condições: (i) ser consumido no processo de produção mediante “desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas”, em decorrência de uma ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele e (ii) não estar registrado no ativo permanente;

- mantidas as glosas sobre os créditos sobre a aquisição de insumos adquiridos de PJ - Simples, inapta, cancelada etc., que não permitem a apropriação de crédito do imposto;

- devolução de produto (código CFOP 1910), caso comprovado nos autos que os retornos de produtos foram decorrentes de devolução não entregues, o contribuinte faz jus a apropriação de crédito básico somente para abater ou deduzir de débitos do IPI.

Embargos de Declaração

Cientificada do Acórdão n.º 3302-005.316, de 21/03/2018, o Contribuinte apresentou Embargos de Declaração (fls. 620/626), contra o Acórdão acima, sob alegação de

omissões contidas no julgamento, alegando vícios de obscuridade e omissões. Os embargos foram, então, analisados e rejeitados pelo Presidente da Turma, conforme consta do Despacho de 09/11/2018 (fls. 629/633).

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º 3302-005.316, de 21/03/2018 e da rejeição dos Embargos de declaração, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 640/656 e 711/727), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores em relação as seguintes matérias: **1) nulidade por vício na fundamentação; e 2) conceito de produto intermediário no âmbito do IPI.**

Requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento ao Recurso Especial. Objetivando comprovar o dissenso, foram apontados pelo sujeito passivo, como paradigmas, os Acórdãos a seguir mencionados relativos a cada matéria.

1) Nulidade por vício na fundamentação

Requer o Contribuinte que seja anulado o Despacho Decisório e o Acórdão da DRJ, alegando que houve o cerceamento do seu direito de defesa.

Visando comprovar a divergência, apresentou como paradigma o Acórdão n.º 3002-000.307. Em sede de análise de admissibilidade recursal, cotejando-se os arestos (paradigma e recorrido), restou evidenciado que não houve interpretação divergente do mesmo dispositivo legal, o qual, aliás nem sequer foi indicado expressamente. Os resultados discrepantes decorreram das diferentes situações fáticas sopesadas. Portanto, o Recurso Especial não obteve seguimento quanto a esta matéria.

2) Conceito de produto intermediário no âmbito do IPI.

Aduz a Contribuinte que deve-se ter em mente a própria imposição de rigores por parte da Vigilância Sanitária, em relação à higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios (fabrica refrigerantes).

Visando comprovar a divergência, apresentou como paradigma o Acórdão n.º 3402-00.375, alegando que:

- o **Acórdão recorrido** manteve a glosa de créditos relativos a material de higiene e limpeza, em razão desses materiais não se enquadrarem no Parecer Normativo CST n.º 65/79, que exige o produto intermediário se desgaste em contado físico direto com o produto em fabricação para o fim de gerar créditos de IPI.

- no **Acórdão paradigma** n.º 3402-00.375, em situação fática semelhante à do caso concreto, o colegiado entendeu que alguns materiais de higiene e limpeza de recipientes retornáveis e de alguns equipamentos de produção deveriam ser considerados como consumidos em contato direto com o produto em fabricação e, com base nisso, reconheceu o direito ao crédito de IPI nas aquisições

Desta forma, em sede de análise de admissibilidade recursal, verificou-se o contraste do teor dos votos das decisões, evidenciando a divergência entre o entendimento exarado no Acórdão (recorrido e paradigma), resta configurado a divergência.

Com tais considerações, o Presidente da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 782/787, **deu parcial seguimento** ao recurso do Contribuinte, apenas em relação à seguinte matéria: **2) Conceito de produto intermediário no âmbito do IPI.**

Agravo

Cientificado do Despacho que deu seguimento parcial do Recurso Especial, a Contribuinte interpôs o recurso de Agravo ao Presidente da CSRF e, o mesmo foi recepcionado.

O Agravo foi analisado juntamente com o Despacho que lhe negou seguimento (parcialmente). Ao final, conforme considerações dispostas no Despacho em Agravo de fls. 841/844, a Presidente da CSRF, decidiu REJEITAR o Agravo e manter, na íntegra, o Despacho do Presidente da 3ª Seção de julgamento, que deu seguimento parcial ao recurso do Contribuinte, apenas quanto à matéria sobre: 2) Conceito de produto intermediário no âmbito do IPI.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificada do Acórdão n.º 3302-005.316, do Recurso Especial do Contribuinte, do Despacho de sua análise de admissibilidade parcial e do Agravo rejeitado, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 852/859, requerendo que seja negado provimento ao recurso, mantendo-se o Acórdão recorrido nos pontos sob discussão.

Alega que “(...) No que concerne ao conceito de produtos intermediários, este Conselho já se manifestou, por diversas vezes, no sentido de que apenas podem ser considerados como tal os produtos essenciais e específicos ao processo produtivo e que entrem em contato direto com o produto em elaboração”.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 782/787, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: **Conceito de produto intermediário no âmbito do IPI** (créditos básicos).

Cabe destacar que o Acórdão recorrido, manifestou entendimento no sentido de que os **materiais de higiene e limpeza** (*sabão para esteira, sabão de linha, safe 331, safe 205, safe 231, safe 255, safe condensai 4675, aditivo divo660, sanitização postmix, acigel, cartucho de filtro polidor, solvente, solução p/codificador*), empregados em recipientes retornáveis e equipamentos de produção, não foram admitidos como produtos intermediários aptos a gerarem créditos básicos de IPI. Os valores glosados encontram-se demonstrados às fls. 53/55 (anexo 01).

De outro lado, defende o Contribuinte que produtos de higiene e limpeza que são utilizados na limpeza de vasilhames para industrialização de refrigerantes, pela sua essencialidade, se enquadrariam no conceito de insumo para fins de creditamento do IPI.

Como se vê, o cerne da controvérsia reside no alcance do direito de apropriação de créditos básicos do IPI, delineado pelo art. 164, I, do RIPI/2002, a seguir transcrito:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I- do imposto relativo a MP, PI e ME, **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;

II- (...). Grifei

Assim, o art. 3º, parágrafo único, da Lei n.º 9.363, de 1996, o art. 164, do RIPI/2002 e a interpretação dada pelo Parecer Normativo CST 65, de 1979, amplamente aceita por este Conselho, darão margem ao creditamento do IPI os bens não incluídos no ativo permanente que: **(a)** integram-se ao produto final; ou **(b)** não se integram ao produto final, mas que sofrem alterações em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação.

Cabe reforçar que no âmbito da Administração Tributária, para delimitar o alcance da norma quanto à expressão "consumidos no processo de industrialização", foi publicado o Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, o qual aclarou que, mesmo não se integrando ao novo produto, os materiais intermediários deveriam exercer função análoga àqueles que efetivamente se incorporassem ao bem em fabricação, qual seja, de se desgastar, consumir e/ou perder suas propriedades físicas e químicas em função do contato direto com o bem em produção e vice-versa.

Para melhor esclarecer, reproduzo abaixo trechos do Parecer Normativo CST 65, de 1979, onde discorre sobre a definição legal acima referida, nos seguintes termos:

“(…) 10.2. A expressão ‘consumidos’ (...) há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, **desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.**

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, **além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, ‘stricto sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente sobre o bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1. Não havendo tais alterações, **ou havendo em função de ações exercidas indiretamente**, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79”. (Grifei)

Nesse diapasão, objetivando solucionar essa questão, matéria idêntica a esta já foi debatida por esta 3ª Turma, quando do julgamento do PAF n.º 10380.721189/2011-65 (da própria empresa NORSA REFRIGERANTES LTDA, também ano de 2006), que resultou no **Acórdão n.º 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 n.º 2.637, de 25/06/1998 (RIPI/98):

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 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.)

Assim, embora alguns possam alegar que os produtos de limpeza utilizados em máquinas, equipamentos e vasilhames são essenciais ao processo produtivo do refrigerante, a verdade é que, **aqui, nós estamos a tratar de IPI, que adota, quanto à matéria-prima e ao produto intermediário, o critério do contato físico com o produto final.**

Ora, é evidente que, se os produtos de limpeza integrassem o refrigerante (com ele tivesse algum contato!), estar-se-ia fabricando produto absolutamente impróprio para o consumo humano.

Repita-se aqui: não estamos a tratar da legislação do PIS/Cofins, mas de interpretação de dispositivo da legislação do IPI.

Não por outro motivo, esse também é o entendimento da RFB, veja-se:

Solução de Consulta n.º 24 Cosit, de 23/01/2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI CRÉDITOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INDÚSTRIA DE FIAÇÃO E TECELAGEM. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MANCHÕES. ROLETES. VIAJANTES. Consideram-se produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos, as partes e peças de reposição que, apesar de não integrarem o produto final, desgastam-se mediante ação DF CARF MF Fl. 470 6 direta (contato físico) sobre o produto industrializado, exigindo sua constante substituição. Dispositivos Legais: Decreto n.º 3.000, de 1999, art. 346, § 1o ; Decreto n.º 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 226, I; PN CST n.º 65, de 1979.

Embora não trate de produtos de limpeza, é evidente que o conceito de produto intermediário adotado nesta Solução de Consulta é o mesmo que justifica o afastamento da pretensão. (Grifei)

Ante o exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

Por fim, com base no entendimento acima, passo a analisar, especificamente, se os materiais de higiene e limpeza aqui tratado, atendem ou não o conceito de produto intermediário, para fim de apropriação de crédito básico do IPI. E para essa finalidade, serão utilizadas as informações sobre os produtos apresentados nos documentos apresentados neste processo pelo Contribuinte junto com a Manifestação de Inconformidade (fls.17/31), Recurso Voluntário (fls. 178/195) e na fase de diligência (TVF, fls. 534/535).

Cotejando as referidas informações, chega-se a conclusão que os produtos descritos na Tabela de fls. 53/55, por não entrarem em contato ou sofrer desgaste em contato com produto fabricado, mas apenas com a embalagem nele aplicada, não atendem o referido conceito de produto intermediário. Tais produtos são considerados insumos para as embalagens.

Nesse mesmo sentido, cito o acórdão 9303-009.395, da relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujo voto eu acompanhei e que corrobora o entendimento acima exposto.

Portanto, entendo escorreita a motivação da glosa efetuada pela Fiscalização e não há reparos a ser efetuado na decisão recorrida.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos