



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.908087/2017-48
ACÓRDÃO	3201-011.921 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Para se configurar alteração de critério jurídico, é necessário que, em algum momento no passado, tal critério tenha sido expressamente fixado pelo Fisco.

ATOS NORMATIVOS. NATUREZA JURÍDICA.

Os atos normativos considerados como normas complementares são aqueles destinados a explicitar os comandos legais, de maneira a favorecer o fiel cumprimento das leis, tratados e decretos em matéria tributária, não abarcando os atos administrativos definidores de critérios técnicos na área de atuação dos órgãos e instituições que os veiculam.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

CRÉDITO FICTO. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. ISENÇÃO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Mesmo na hipótese de aquisição isenta de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), aplica-se na apuração do crédito ficto a alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Constatado que a decisão judicial transitada em julgado se restringe ao reconhecimento da isenção dos produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus (ZFM), inexistente vinculação quanto à classificação fiscal e à apuração da alíquota aplicável no cálculo do crédito ficto.

CRÉDITO. INDIVIDUALIZAÇÃO DO PRODUTO ADQUIRIDO.

Para fins de classificação fiscal e apuração do crédito, o produto adquirido deve estar devidamente individualizado, com identificação da quantidade e do valor correspondentes.

CRÉDITO. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. NECESSIDADE DE SUBSUNÇÃO AO CONCEITO.

Somente geram direito a crédito do imposto os insumos ou produtos intermediários que se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida, situação em que não se enquadram os produtos utilizados na limpeza do parque industrial.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.915, de 23 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10380.908083/2017-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Márcio Robson Costa, Flávia Sales Campos Vale e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se indeferira o Pedido de Ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em razão da glosa de créditos, e, por conseguinte, não se homologara a compensação declarada.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a reforma do despacho decisório, com o reconhecimento integral do crédito pleiteado e, consequentemente, a homologação total da compensação declarada, aduzindo o seguinte:

a) os créditos de IPI tiveram origem, precipuamente, na aquisição de concentrados para produção de bebidas não alcoólicas, fabricados pela empresa Recofarma, sediada na Zona Franca de Manaus (ZFM), empregados na fabricação de refrigerantes, sendo beneficiados por duas isenções, a saber: a primeira, cujo direito ao crédito fora reconhecido em mandado de segurança transitado em julgado, decorrente do art. 81, II, do RIPI/2010, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, e a segunda do art. 95, inciso III, do mesmo RIPI/2010 (base legal: art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.435/1975), dado tratar-se de insumos elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental;

b) direito ao desconto de crédito nas aquisições de concentrados para bebidas não alcoólicas e de produtos de limpeza utilizados no processo produtivo de refrigerantes;

c) relação direta deste processo com o de auto de infração, uma vez que, em ambos, se discutem as mesmas glosas, razão pela qual eventual decisão naquele processo deve ser observada nestes autos, uma vez que o destino da compensação está vinculado ao que for decidido no processo do lançamento de ofício;

d) alteração de critério jurídico (art. 146 do CTN), pois a fiscalização, em revisões anteriores, tendo a mesma pessoa jurídica como requerente, já havia concluído acerca da natureza dos concentrados no mesmo sentido do adotado nestes autos pelo contribuinte;

e) inocorrência de responsabilidade do requerente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do produto;

f) a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto nº 97.409/88, e das NESH, aprovadas pelo Decreto nº 435/92, impõe que está correta a classificação fiscal do concentrado para bebidas não alcoólicas na posição 2106.90.10 EX. 01 da TIPI;

g) a Suframa tem competência para efetuar a classificação fiscal do produto beneficiado produzido conforme PPB (Processo Produtivo Básico) definido em Portaria Interministerial, porque somente com a respectiva classificação fiscal é possível identificar o produto beneficiado para fins de IPI (arts. 1º, 4, I, c do Anexo I do Decreto nº 1.139/2010 e 10, 13, 15 e 23, todos da Resolução do CAS nº 202/2006);

h) ilegalidade do despacho decisório por falta de provas, uma vez que o laudo técnico utilizado se refere a fatos geradores de outro período de apuração;

i) impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, tendo em vista o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN.

O acórdão da DRJ denegatório do pedido restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: (...)

CRÉDITO INDEVIDO NA AQUISIÇÃO DE “KITS” DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI, UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS.

É ilegítimo o crédito do IPI calculado como se devido fosse na aquisição de “kits” de produtos isentos do referido imposto, utilizados na elaboração de bebidas, mediante adoção de alíquota incorreta, decorrente de classificação fiscal equivocada em código único da Tabela de Incidência do IPI, próprio para concentrados, em detrimento da classificação correta, individualizada, em relação a cada um dos componentes dos “kits”.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIAS.

A competência da Suframa no âmbito dos benefícios próprios da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental não exclui a competência da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de produtos, para formalizar exigência do IPI, decorrente de glosa de créditos indevidos.

CRÉDITO . INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: (...)

ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária, não caracteriza modificação no critério

jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado do acórdão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu a reforma da decisão.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que se indeferiu o Pedido de Ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em razão da glosa de créditos, e, por conseguinte, não se homologou a compensação declarada.

No Recurso Voluntário, o Recorrente solicitou somente que, nestes autos, se considerassem “todos os argumentos apresentados no recurso voluntário interposto no PA nº 10480.725940/2018-41” (...) e que ambos os processos fossem reunidos para que o julgamento em 2ª instância ocorresse simultaneamente.

Como ambos os processos se encontram em julgamento na mesma sessão, reproduz-se, na sequência, o mesmo voto adotado no processo nº 10480.725940/2018-41.

Segundo a fiscalização, a maior parte dos créditos do IPI escriturados pelo Recorrente refere-se aos chamados “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 2202, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos da empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., que adotara, na saída dos produtos da Zona Franca de Manaus (ZFM), a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01, sem destaque do imposto nas respectivas nas notas fiscais, por entender aplicável a isenção.

A fiscalização promoveu a reclassificação fiscal da mercadoria por considerar que, na verdade, estar-se-ia diante, não de um produto único (concentrado), mas de uma mistura de componentes que são misturados

em etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador, em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, tendo-se por caracterizada, assim, uma operação de transformação, definida no art. 4º, inciso I, do RIPI/2010, cujo resultado é uma preparação conhecida como xarope composto que se classifica na posição NCM 2106.90.10.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos argumentos do recurso.

I. Crédito ficto. Isenção. Arbitramento.

De início, o Recorrente alega que os concentrados adquiridos da Recofarma são beneficiados por duas isenções com direito a crédito ficto do IPI, a saber: a primeira decorrente do art. 81, II, do RIPI/2010, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, e a segunda do art. 95, inciso III, do mesmo RIPI/2010, base legal: art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.435/1975.

Segundo ele, o crédito de IPI reclamado encontrava-se previsto no art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.435/1975, direito esse reconhecido pelo julgador *a quo*, sendo que, no MSI nº 95.0008470-3, não se controverteu acerca desse fato.

Na petição inicial do MSI nº 95.0008470-3, o Recorrente pleiteou o direito de manter o crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), aplicando-se a alíquota do imposto prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), vindo a constar da sentença da Justiça Federal no Ceará a concessão da ordem “para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI nas operações de aquisição do concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto na origem”, decisão essa mantida no TRF5, não tendo havido, contudo, definição judicial acerca da composição ou da natureza dos concentrados.

Não se pode esquecer, ainda, principalmente em razão de sua força vinculante, a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, submetido à sistemática da repercussão geral, nos seguintes termos: “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”.

Entretanto, independentemente de ter havido reconhecimento de isenção pela fiscalização ou em ação judicial, ou, ainda, de previsão expressa na própria legislação, no presente caso, conforme se apurou no auto de infração, está-se diante de aquisições, em sua grande maioria, sujeitas à alíquota zero da TIPI, sendo esse o fundamento do não reconhecimento do direito ao crédito ficto do imposto.

Em relação à pequena parcela sujeita à alíquota de 5%, o Recorrente não se desincumbiu - dado tratar-se de um direito creditório - do ônus de discriminar e determinar o valor tributário dessas mercadorias, tendo sido alegado tratar-se de medida impraticável.

Essa alegação de impossibilidade de discriminação dos diferentes itens que compõem o conjunto identificado como “concentrado” não se mostra verossímil, pois, na produção de cada componente do concentrado, têm-se os custos dos fatores de produção que podem ser extraídos destacadamente – salvo na hipótese de total ausência de controle da produção –, uma vez tratar-se de produtos contendo composição físico-química própria, que foram comercializados separadamente, ainda que em conjunto.

Tendo havido provimento judicial transitado em julgado assegurando o direito a crédito na aquisição de produto isento, esse crédito precisa ser quantificado em função da alíquota a que estiver sujeito o produto, sendo que, diante da oposição do interessado à individualização dos diferentes componentes adquiridos, oposição essa relativa a um crédito que o beneficia, pretendeu-se transferir peremptoriamente à fiscalização referido ônus probatório, exigindo dela um arbitramento destituído das premissas básicas necessárias à apuração da natureza e da composição do produto, sem qualquer colaboração da parte beneficiária, contrariando o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Ressalte-se que, de acordo com o inciso IV do art. 4º da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo federal, aplicável subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF)¹, é dever do administrado “prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos”.

Portanto, não merece guarida este tópico do Recurso Voluntário.

II. Classificação fiscal do concentrado.

O Recorrente argumenta que demonstrara que o produto objeto da autuação é um produto único, qual seja, concentrado para bebidas não alcólicas da posição TIPI 2106.90.10 Ex 01, estando sua defesa em conformidade com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998, em que se estabeleceu o Processo Produtivo Básico (PPB) para projetos industriais da Zona Franca de Manaus (ZFM), bem como com a Resolução CAS nº 298/2007 e com outros atos administrativos da Suframa relativos à aprovação do projeto industrial da Recofarma.

¹ Lei nº 9.784/1999 (...)

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Ainda segundo ele, o “concentrado” previsto na referida portaria interministerial - portaria essa que é vinculatória para a Receita Federal e a Suframa - pode ser homogeneizado ou não homogeneizado, uma vez que tal ato estatuiu não ser obrigatória a etapa de homogeneização, tendo sido tais constatações referendadas no laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (INT).

Firmada a premissa de se tratar de um concentrado, continua o Recorrente, a classificação fiscal correta, com base na Regra Geral de Interpretação nº 1 do Sistema Harmonizado (SH), é a da posição TIPI 2106.90.10 Ex 01 (posição mais específica).

Contudo, a fiscalização demonstrou que o chamado “kit” era, na verdade, um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários distintos fornecidos pela Recofarma aos fabricantes de refrigerantes em embalagens separadas, havendo dentre eles, inclusive, substâncias na forma pura, como o benzoato de sódio e o ácido cítrico.

Ainda de acordo com a fiscalização, bem como com a DRJ e a PGFN, o termo “preparações” dos Ex 01 e Ex 02 da posição TIPI 2106.90.10 refere-se a produtos já preparados, prontos para uso, o que as diferencia dos “concentrados”, estes vendidos separadamente e que serão misturados pelo adquirente dos insumos no processo final de fabricação do refrigerante.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

Não se pode ignorar que, na classificação fiscal de mercadorias, devem-se observar as Regras Gerais para Interpretação e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que se originam do entendimento firmado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) ou Organização Mundial das Aduanas (OMA) a partir da análise técnica de dúvidas e questionamentos a ela submetidos.

Na Regra 3b da NESH, inseriu-se a Nota Explicativa XI definindo que os “sortidos” não alcançavam as “mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas”, o que indica que o sistema deu tratamento próprio aos componentes separados vendidos em conjunto para fabricação de bebidas, componentes esses que deverão ser classificados de forma individualizada.

A classificação fiscal defendida pelo Recorrente cuida de “preparações compostas não alcoólicas” para preparação de refrigerantes, em que os componentes já se encontram misturados, dependendo apenas da diluição final, situação essa distinta daquela em que os componentes vendidos separadamente serão misturados somente no processo produtivo final do engarrafador.

Nas notas explicativas da posição 2106 da NESH, as “preparações compostas” presentes na classificação fiscal defendida pelo Recorrente encontram-se definidas da seguinte forma:

7) As **preparações compostas**, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), **do tipo utilizado na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas** ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 **diversas substâncias**, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos (sumos) de fruta, etc. Estas preparações **contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida**. Em consequência, **a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição** da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. **Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico**; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22. (g.n.)

Verifica-se do excerto supra que as “preparações compostas” da posição 2106 decorrem da mistura de diversas substâncias e contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida, mistura essa que dependerá apenas da diluição final para se caracterizar como bebida para consumo, inclusive doméstico.

Referidas preparações compostas não são produzidas pelo fornecedor Recofarma, pois este comercializa componentes vendidos separadamente, ainda que em conjunto, vindo as referidas preparações compostas a ser fabricadas somente no ambiente produtivo do adquirente, havendo, portanto, especificidades técnicas que não podem ser ignoradas na classificação fiscal dessas mercadorias.

É o próprio Sistema Harmonizado que assim definiu tais regras de classificação, não podendo atos administrativos da Suframa ou de outros órgãos e entidades estatais e paraestatais pretender alterá-las ou ignorá-las sob o argumento de se tratar de matéria técnica afeta a sua área de competência ou de administração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no acórdão nº 9303-006.987, de 14/06/2018, decidiu pela compatibilidade entre as atribuições administrativas da Suframa com a competência fiscalizatória da Receita Federal, *verbis*:

CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE A SUFRAMA E A RECEITA FEDERAL.
INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em conflito de competências entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes localizados na Amazônia Ocidental, cabendo ao Fisco analisar a legitimidade da utilização do benefício, verificando se foi atendida a exigência de emprego de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal). (g.n.)

Inobstante o importante suporte que laudos e outros documentos de natureza técnica possam fornecer ao procedimento de classificação fiscal de mercadorias, não se pode ignorar que eles são utilizados apenas como subsídio, pois é o agente competente que definirá a classificação a partir das Regras Gerais para Interpretação e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) e não a partir de orientações advindas de outras fontes, ainda que de origem pública.

Assim, para a fiscalização, tratando-se de componente de kit de uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, ele deve ser classificado de forma individualizada, nos seguintes termos: “o código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio”, “o código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio”, “o código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico” e “o código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio”.

Parte significativa da jurisprudência do CARF caminha nesse sentido, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014

(...)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em

diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

(...)

(Acórdão 3201-009.972, rel. Márcio Robson Costa, j. 22/11/2022)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2018

(...)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos em desobediência aos requisitos legais (matérias-primas agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais), sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891/SP. (Acórdão 3301-013.805, red. Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, j. 27/02/2024)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação

composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

CRÉDITO FICTO. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. ISENÇÃO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Mesmo na hipótese de aquisição isenta de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), aplica-se, na apuração do crédito ficto, a alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Constatado que a decisão judicial transitada em julgado se restringe ao reconhecimento da isenção dos produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus (ZFM), inexistente vinculação quanto à classificação fiscal e à apuração da alíquota aplicável no cálculo do crédito ficto.

CRÉDITO. INDIVIDUALIZAÇÃO DO PRODUTO ADQUIRIDO.

Para fins de classificação fiscal e apuração do crédito, o produto adquirido deve estar devidamente individualizado, com identificação da quantidade e do valor correspondentes.

(...)

(Acórdão 3201-006.669, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 17/03/2020)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/08/2016

(...)

PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE.

A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/08/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção estão devidamente classificados na posição NCM da TIPI, não afastando esta competência da

RFB a circunstância de o projeto de produção ter sido aprovado pela SUFRAMA.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. (Acórdão 3401-005.943, rel. Lázaro Antônio Souza Soares, j. 27/02/2019)

Segundo o agente fiscal, “as únicas “partes” tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%”, sendo que a Recofarma se recusou a informar para a fiscalização o valor individual dos componentes de kits”, o que impediu o cálculo do valor do imposto oriundo de preparações enquadradas no código 3302.10.00, como se devido fosse.

O Recorrente alegara, na primeira instância, que, quanto aos meses de janeiro a março de 2017, “deveria ter sido reconhecido crédito relativo às partes do concentrado classificadas pela Autoridade Fiscal na posição 2106.90.10, uma vez que Decreto nº 8.950, de 29.12.2016, que aprovou a nova TIPI, teria alterado a alíquota da referida posição de zero para 14%”, vindo a DRJ a destacar que, de fato, na publicação original constara a alíquota de 14% para o código, sendo que o erro veio a ser retificado no DOU de 30 de dezembro de 2016, Seção 1, voltando a constar alíquota zero.

No Recurso Voluntário, o Recorrente argui que, diferentemente do afirmado no acórdão recorrido, a retificação do Decreto nº 8.950/2016 reduzindo a alíquota do imposto de 14% para zero somente foi publicada no DOU em 31/03/2017, encontrando-se vigente, portanto, a referida alíquota no período de janeiro a março de 2017, o que indica mais uma ilegalidade do auto de infração não passível de correção por parte do CARF.

Contudo, em consulta ao referido Decreto na internet,² obtém-se a seguinte informação:

Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.

(Publicado no Diário Oficial da União de 30 de dezembro de 2016, Seção 1)

² Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8950.htm#anexo>> Acesso em 11/06/2024.

RETIFICAÇÃO

No Capítulo 21 da Seção IV da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI anexa ao Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, onde se lê:

“NCM-DESCRIÇÃO-ALÍQUOTA (%)

2106.10.00 - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas – 14

2106.90 – Outras - 2106.90.10 - Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas - 14

Leia-se:

“NCM-DESCRIÇÃO-ALÍQUOTA (%)

2106.10.00--Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas

2106.90--Outras- 2106.90.10-Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas - 0

Assim, constata-se haver razão à DRJ quanto à retificação da alíquota.

Por outro lado, o Recorrente alega que, com a redução da alíquota de 20% para 4% para os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01, promovida por meio do Decreto nº 9.394/2018, a Receita Federal pretendeu reduzir os créditos fictos decorrentes de aquisições de insumos isentos (concentrados) oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM) e, por decorrência, aumentar a arrecadação tributária, o que tornava inconteste que o produto por ele adquirido é aquele previsto na referida posição da TIPI.

Segundo ele, a interpretação autêntica do Decreto nº 9.394/2018 formulada pela própria Receita Federal é vinculante, inclusive para o CARF, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 62 do seu Regimento Interno.

No entanto, mesmo que se admita a existência da alegada “interpretação autêntica” da Receita Federal, não se pode ignorar que, nas manifestações daquele órgão identificadas pelo Recorrente, fez-se referência aos produtos classificados no código TIPI 2106.90.10 Ex 01 mas sem identificá-los. Nesse código, conforme já dito, classificam-se os concentrados já misturados, dependentes apenas da diluição final a se realizar no ambiente produtivo do adquirente, hipótese essa, conforme já dito exaustivamente neste voto, não coincidente com a sob análise nestes autos.

O fato de a redução da alíquota de 20% para 4% ter como objetivo o aumento da arrecadação em nada altera a presente análise, pois, aqui, conforme já apontado, controverte-se sobre componentes vendidos

separadamente, ainda que em uma operação conjunta, situação em que os argumentos do Recorrente não se ajustam.

Nesse sentido, também não se acolhe a defesa do Recorrente quanto a essa matéria.

III. Erro na classificação fiscal. Responsabilidade.

O Recorrente alega que, por ausência de previsão na legislação de regência, ele não podia ser responsabilizado por erro na classificação indicada na nota fiscal emitida pelo fornecedor da mercadoria, conforme jurisprudência judicial e administrativa.

Contudo, é dever da fiscalização verificar a correta classificação fiscal dos produtos, obrigação essa que, a princípio, perpassa eventual boa-fé do adquirente³, e, sendo a atividade fiscalizatória vinculante e obrigatória, ela independe da intenção do sujeito passivo, salvo nas hipóteses de agravamento ou qualificação da multa de ofício.

O Recorrente alega que o RIPI 2002/2010 não determina a responsabilidade do adquirente na verificação da correta classificação fiscal adotada pelo fornecedor, no entanto, tal possibilidade não pode ser interpretada como um dado imutável, pois, uma vez demonstrado o erro na classificação fiscal constante do documento, a fiscalização tem o poder-dever de ajustá-la às normas jurídicas correspondentes, sob pena de violação do art. 142 do CTN⁴, conforme já decidiu, recentemente, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em processo do mesmo contribuinte destes autos, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2013

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. LEI 4.502/1964, ART. 62.

A leitura do art. 62 da Lei no 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento,

³ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE no 592.891/SP. Acórdão 9303-015.038, rel. Rosaldo Trevisan, j. 10/04/2024)

A 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF também já decidiu no mesmo sentido, conforme se verifica das ementas mais recentes a seguir transcritas:

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL INDICADA NAS NOTAS FISCAIS DOS KITS. BOA-FÉ DO ADQUIRENTE.

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável, pois caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão nº 3401-007.043 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 23/10/2019)

AUTUAÇÃO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PASSIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN: Artigo 136). É legítima a sujeição passiva de estabelecimento em autuação que teve por objeto a glosa de créditos de IPI tidos como indevido pela fiscalização em razão de possível erro de classificação fiscal.

(Acórdão nº 3402-006.589 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 21/05/2019)

Conforme se verifica dos excertos transcritos acima, a 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF já alterou o entendimento externado nos acórdãos nº 3401-003.751 e 3401-003.838, citados pelo Recorrente, o que desfavorece, indubitavelmente, a defesa quanto a essa matéria.

Além disso, as decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) referenciadas pelo Recorrente não têm conexão direta com a controvérsia destes autos, pois que cuidaram de matérias julgadas no âmbito da competência tributária dos Estados e relativas ao ICMS, este regido pela Lei Complementar nº 87/1996.

Afasta-se, também, o recurso voluntário quanto a este item.

IV. Alteração de critério jurídico.

Alegando violação ao art. 146 do CTN,⁵ o Recorrente argumenta ter havido, no lançamento de ofício sob comento, alteração de critério jurídico, pelo fato de que, segundo ele, o Fisco cancelara a revisão de lançamentos sujeitos à homologação anteriores relativamente à mesma matéria.

De pronto, deve-se destacar que o Recorrente faz uma alegação genérica acerca de um posicionamento anterior da fiscalização quanto à classificação fiscal do mesmo produto, posicionamento esse que a impediria de aplicar nova interpretação da norma jurídica tributária a fatos ocorridos anteriormente à sua introdução, não indicando em que situação isso se dera e nem em que momento, alegação essa que se mostra, portanto, desprovida de lastro probatório.

Neste tópico, o Recorrente se ampara em acórdão do CARF (3401-002.537) cujo entendimento já foi superado na mesma turma de julgamento (1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção), *verbis*:

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. O fato de uma classificação fiscal não ter sofrido reclassificação em procedimentos anteriores não implica sua aceitação pelo Fisco de forma expressa, a ponto de vincular a Administração Tributária. Para que haja mudança de critério jurídico, é necessário que, em algum momento, tal critério tenha sido expressamente fixado pelo Fisco. (Acórdão nº 3401-007.043, de 23/10/2019)

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade. (Acórdão nº 3401-006.879, de 24/09/2019)

Nesse contexto, nada há de irregular no lançamento de ofício quanto a essa questão.

V. Exigência de multa, juros e correção monetária.

Amparando-se no art. 100, parágrafo único, do CTN⁶, o Recorrente pleiteia a exclusão da multa, dos juros de mora e de correção monetária, alegando

⁵ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

⁶ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

observância de atos normativos, a saber: a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998, em que se estabeleceu o Processo Produtivo Básico (PPB) para projetos industriais da Zona Franca de Manaus (ZFM), bem como com a Resolução CAS nº 298/2007 e com outros atos administrativos da Suframa relativos à aprovação do projeto industrial da Recofarma.

No entanto, o inciso I do art. 100 do CTN faz referência a atos “normativos”, cuja característica básica é a veiculação de um comando abstrato e geral de explicitação das leis e dos decretos e não a definição de um processo produtivo ou a aprovação de um determinado projeto industrial. “Os atos administrativos normativos a que se refere o CTN são, basicamente, as instruções normativas e as portarias, bastante utilizadas em matéria tributária”⁷.

Nesse sentido, os atos normativos sob comento são aqueles destinados a explicitar os comandos legais, de maneira a favorecer o fiel cumprimento da legislação tributária. Os atos administrativos invocados pelo Recorrente não desempenham tal função, restringindo-se à definição de critérios técnicos na área de atuação dos órgãos e instituições que os veicularam, definições essas que, conforme já dito neste voto, podem até subsidiar o aplicador da legislação tributária, mas sem vinculá-lo, pois é à Administração tributária, ou a outras instâncias autorizadas por lei, que cabe a função de expedir atos “normativos” em matéria tributária.

Nesse sentido, afasta-se a alegação do Recorrente de inexigibilidade dos acréscimos legais.

VI. Impossibilidade de exigência de multa por erro de classificação fiscal.

Reportando-se ao art. 76, inciso II, “a” da Lei nº 4.502/1964⁸, que corresponde ao art. 567, inciso II, “a” do RIPI/2010, o Recorrente pleiteia o cancelamento da multa de ofício por ter agido de acordo com a interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa (acórdão CARF nº 9303-003.517, de 15/03/2016).

Referida matéria foi julgada recentemente nesta 1ª Turma Ordinária, relativamente à mesma matéria destes autos, tendo prevalecido o seguinte entendimento:

Exigência de multa em razão do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64.

⁷ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição, código tributário e à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 841.

⁸ Art . 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto:

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

A Recorrente defende ser incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64. Nesse ponto, a turma discordou do i. Relator em razão dos mesmos argumentos já mencionados no item anterior, a saber: antiguidade no posicionamento de classificação fiscal proveniente dos Comitês do CCA/OMA (1985/1986), porte da empresa, tipo de mercadoria e interesse tributário decorrente nos créditos.

Assim, em que pese a menção aos Acórdãos: 02-02.89, de 28.01.2008, relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto e 02-0.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, a turma entendeu que o cerne da questão está na harmonização dos códigos de classificação no âmbito da Convenção do SH de itens amplamente comercializados, sem que reste dúvidas quanto a sua correta classificação fiscal, assunto decidido internacionalmente desde a década de 80.

Em outras palavras, a questão não deve ser analisada sob a luz da dúvida em relação à correta classificação fiscal. Afirmando que a correta classificação fiscal foi decidida desde a década de 80 por parte dos Comitês do CCA/OMA e que o Brasil, representado pela Receita Federal, participa de tais Comitês.

A tentativa, por parte de quem quer que seja, de classificar os itens de forma conjunta para fins de aproveitamento de créditos deve ser rechaçada.

O adquirente do produto é empresa representante da marca Coca-Cola e de outras bebidas conhecidas em diversos Estados da Federação, sendo inadmissível a falta de controle quanto aos códigos de mercadorias objeto do seu negócio principal que resultaram em créditos indevidos.

Em resumo, a classificação fiscal para os itens dos concentrados vendidos em kits, deve ser feita de forma individualizada para cada item, sendo tal regra válida para todos os países signatários da Convenção do SH do CCA/OMA.

Dessa forma, considera-se correta a imposição da multa de ofício para o caso dos autos. (Acórdão nº 3201-005.476, red. Leonardo Correia Lima Macedo, j. 17/06/2019)

Referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

MULTAS. CONDOTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Não se aplica o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 para exclusão das multas quando ficar claro que não havia dúvidas quanto à correta classificação fiscal em matéria decidida internacionalmente desde a década de 80. A interpretação fiscal não foi questionada, sendo os atos oriundos de autoridades sem competência para a classificação fiscal.

O entendimento da 3ª Turma da CSRF referenciado pelo Recorrente no acórdão 9303-003.517 já foi reformado pela mesma turma, tendo-se em conta a súmula CARF nº 167, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

EXCLUSÃO DE PENALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 76, II, "A" DA LEI Nº 4.502/1964. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 167.

A questão restou pacificada com a edição da Súmula CARF nº 167, aprovada pelo Pleno em 06/08/2021, com vigência a partir de 16/08/2021: O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.

Mantendo-se o entendimento supra, afasta-se a pretensão do Recorrente quanto à exclusão da multa de ofício.

VII. Crédito. Produtos de limpeza.

Requer o Recorrente, ainda, o reconhecimento do direito de desconto de crédito do IPI nas aquisições de produtos de limpeza utilizados na assepsia e sanitização durante o processo produtivo, inclusive por exigências sanitárias, as quais, contudo, ele não identifica.

Inobstante se tratar de produtos relevantes para o processo produtivo do Recorrente, há que se considerar que o direito a crédito do IPI não se pauta pelo critério da relevância ou essencialidade, mas pela subsunção dos insumos na conceituação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, conceituação essa consolidada há bastante tempo, conforme Parecer Normativo (PN) CST nº. 65/1979, em que se definiu que a expressão "consumidos na produção" prevista no RIPI abrange o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas em ação direta do bem sobre o produto em fabricação.

O inciso I do art. 164 do RIPI/2002 assim dispõe:

Art. 164. 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 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; (g.n.)

Conforme destacado pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, o Parecer Normativo CST nº 181, de 23/10/1974, dispôs, no seu item 13, que

“**não geram direito ao crédito** do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, **mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização**, bem como os **produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento**”, abrangendo “limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”

Dessa forma, somente geram direito a crédito do IPI, além das matérias-primas, produtos intermediários *strictu sensu* e material de embalagem, os produtos não contabilizados no Ativo Permanente consumidos no processo produtivo em contato físico direto com o bem em produção, hipótese essa que não alcança os produtos utilizados ou empregados na limpeza do parque industrial.

O CARF já assentou esse entendimento, por unanimidade de votos, em outros processos do mesmo contribuinte destes autos, conforme se verifica dos excertos de ementas a seguir transcritos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

(...)

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. (Acórdão 3402-011.693, rel. Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, j. 20/03/2024)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITO. MATERIAL DE 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 sobre este último, motivo pelo qual não geram direito a crédito do IPI. (Acórdão 3201-009.501, rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, j. 24/11/2021)

[...]

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. (Acórdão 9303-011.895, j. 13/09/2021)

Nesse sentido, mantém-se a referida glosa de créditos.

VIII. Débitos. Lançamento de Ofício.

O Recorrente se contrapõe à afirmativa da DRJ de que ele não contestara os débitos apurados e inseridos na reconstituição fiscal promovida pela fiscalização, tendo alegado apenas que, uma vez reconhecidos os créditos pleiteados, eles seriam suficientes para compensação dos débitos apurados, motivo pelo qual se considerou não impugnada essa parte do lançamento de ofício.

No Recurso Voluntário, ele reafirma a referida questão, aduzindo, ainda, que se trata de “débitos devidos em razão de notas fiscais de saída não escrituradas, matéria que não é discutida no presente processo”, sendo, “portanto, descabida a afirmativa da decisão no sentido de que não teria sido impugnada”.

Nesse sentido, por não influir na decisão tomada neste voto, essa questão não demanda maiores perscrutações.

IX. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Tendo-se em conta a decisão supra, bem como o fato de que, nestes autos, se controverte sobre pedido de ressarcimento indeferido e de declaração de compensação não homologada em decorrência da reconstituição da escrita fiscal que acarretou a lavratura do auto de infração no processo nº 10480.725940/2018-41, vota-se, aqui, no mesmo sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator