



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.909404/2011-58
ACÓRDÃO	3002-003.947 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

CRÉDITO DE IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO. INSUMOS DE LIMPEZA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito de IPI os produtos intermediários empregados diretamente no processo de transformação da matéria-prima em produto final, que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades em razão da ação direta sobre o produto em elaboração. Produtos de limpeza e higienização de equipamentos configuram insumos indiretos, não creditáveis para fins de IPI.

RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INAPLICABILIDADE. PRAZO QUINQUENAL DO ART. 74, §5º, DA LEI Nº 9.430/1996. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

O pedido de ressarcimento de IPI não se submete ao regime de homologação tácita previsto para as declarações de compensação. Inexiste prazo decadencial específico para o reconhecimento administrativo de crédito, aplicando-se, quando muito, o quinquênio previsto no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, contado da data do protocolo do pedido. Proferido o despacho decisório dentro desse prazo, não há decadência.

RESSARCIMENTO. GLOSA DE CRÉDITOS. AUTO DE INFRAÇÃO. DESNECESSIDADE.

No exame de pedidos de ressarcimento ou compensação, a autoridade fiscal exerce atividade de verificação e homologação do crédito pleiteado, podendo glosar parcelas indevidas sem lavratura de Auto de Infração, por não se tratar de constituição de crédito tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Felipe Rezende 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., CNPJ 07.196.033/0001-06, contra Despacho Eletrônico da Delegacia da Receita Federal do Brasil que indeferiu parcialmente o pedido de ressarcimento no valor de R\$ 2.395.656,89, homologou parcialmente as compensações declaradas na DCOMP nº 18044.27159.031016.1.3.01-3140 e indeferiu o ressarcimento pleiteado no PER nº 30815.78228.291010.1.1.01-7367, resultando em cobrança de R\$ 933,14, acrescida de encargos legais.

Conforme os autos, o crédito utilizado refere-se ao saldo credor de IPI apurado no 3º trimestre de 2010.

O indeferimento parcial e a não homologação de parte das compensações decorreram de glosas de créditos reputados indevidos em procedimento fiscal.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF), da análise das notas fiscais de entrada e dos livros fiscais (Registro de Entradas e Registro de Apuração do IPI), constatou-se que a contribuinte se creditou indevidamente de IPI em aquisições de materiais de consumo, em desacordo com o art. 226, I, do RIPI/2010, tais como:

- Higienização das mãos: Soft Care Gel, Sumasept;
- Limpeza de piso da fábrica: Ali Clean BB 25L/26 kg;
- Esteiras (lubrificação): L Dicolube Lujob, L Dry Tech 4;
- Mudança de sabores / sanitização: L Diverfoam CA; L Divosan Divoquat Forte BB 25L/25 kg; L Divosan Forte BB 30 kg; L Divovap LCC BB 64 kg;
- Lavadora de garrafas de vidro: L Divo 660 BB 60 kg/50; L Divo LE BB 50L/59 kg;
- Codificação de garrafas cheias: Diluente (Butanona/Etanol – UN 1210 R/3 Líq. Infl.); Solução Limp (Butanona/Etanol – UN 1210 R/3 Líq. Infl.);
- Tratamento de água: L Safe 231 BB 25L/25 kg; L Safe 305 BB 50L/54 kg; L Safe 331 BB 50L/50 kg.

Regularmente cientificada do deferimento parcial, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese:

a) Prejudicial de mérito — decadência e homologação tácita

- O PER foi transmitido em 29/10/2010 e o despacho decisório somente foi emitido em 03/02/2017, com ciência em 21/02/2017, ultrapassando o prazo de 5 anos; sustenta a extinção da pretensão fiscal (art. 173, I, do CTN) e a homologação tácita por analogia ao art. 150, § 4º, do CTN e ao art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96.

- A redução do saldo credor de período anterior teria ocorrido sem Auto de Infração específico e sem motivação suficiente no despacho, o que acarretaria nulidade do ato.

b) Mérito — direito ao crédito de IPI (produtos intermediários e materiais de embalagem)

- Os itens glosados configurariam produtos intermediários consumidos no processo produtivo, não se qualificando como ativo imobilizado nem como bens de uso e consumo, porque: (i) são indispensáveis à fabricação; (ii) possuem relação proporcional com o volume produzido, compondo o custo; e (iii) são consumidos/desgastados no processo.

- Por tratar-se de produção de bebidas (alimentos), a higienização de linhas e vasilhames decorre de exigência sanitária, não sendo possível operar trocas de sabores sem limpeza completa. Cita, como exemplo, o Dicolub Lujob (limpeza/lubrificação de esteiras) e demais sanitizantes/lubrificantes.
- Fundamenta-se no art. 226, I, do RIPI/2010 e na Portaria SVS/MS nº 326/1997, além de precedentes do CARF (p.ex., Acórdão nº 3402-00.375 e Acórdão nº 3402-00.517) que reconhecem crédito de IPI para itens empregados na limpeza de vasilhames e na codificação em linhas de retornáveis.
- Informa, ainda, sentença judicial favorável em ação própria, reconhecendo o direito a créditos sobre itens de higienização da linha de produção.

Ao final, requer: (i) o reconhecimento da decadência e a nulidade do despacho; ou, subsidiariamente, (ii) o reconhecimento do direito creditório e a homologação integral das compensações, aplicando-se, em caso de dúvida, o art. 112 do CTN.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

I - Da tempestividade

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

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por pessoa jurídica fabricante de refrigerantes da marca Coca-Cola, contra acórdão da 8ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade relativa ao pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI do 3º trimestre de 2010 (PER/DCOMP nº 30815.78228.291010.1.1.01-7367).

II- Erro material no quantum do crédito reconhecido pela decisão.

A Recorrente alega que houve erro material na decisão recorrida, uma vez que determinados produtos de natureza idêntica, tais como: L. Safe LCC BB 64 KG unidade 1824; L. Safe 305 BB Kg unidade 1824; L. Diverfam CALX4X6K unidade 1719; Diluente – Butanona /Etano; LDiverfam CACX4X6KG unidade 1719 e Dinovap LCC BB64 Kg 1824 não foram incluídos no rol dos itens reconsiderados pela DRJ, apesar de se enquadrarem, segundo sustenta, no mesmo conceito de produto intermediário já reconhecido.

Requer, assim, a correção da decisão para que tais insumos sejam também considerados creditáveis, elevando o valor do crédito de IPI reconhecido.

A controvérsia a ser resolvida cinge-se em determinar se a decisão da DRJ incorreu em erro material ao deixar de incluir, entre os créditos reconhecidos, determinados produtos utilizados na limpeza e higienização de equipamentos e vasilhames, e, em consequência, se seria cabível o reconhecimento do direito creditório sobre esses insumos.

A decisão recorrida reconheceu o direito ao crédito de IPI apenas quanto aos produtos utilizados diretamente na limpeza dos vasilhames retornáveis, que entram em contato físico direto com o recipiente que acondiciona a bebida, conforme expressamente consignado em sua ementa:

“Entende-se como produtos intermediários aqueles que se consomem no processo produtivo em decorrência de contato físico com o produto em elaboração. Em se tratando da produção de bebidas, cabível o crédito também sobre itens empregados na limpeza dos vasilhames em que acondicionada a bebida fabricada.”

Dessa forma, a DRJ delimitou de forma objetiva e intencional o alcance do crédito reconhecido, restringindo-o aos aditivos utilizados na lavagem imediata dos vasilhames retornáveis, e não a todos os produtos empregados em procedimentos auxiliares de higienização da linha de produção.

O suposto “erro material” alegado pela Recorrente, portanto, não se trata de inexatidão aritmética ou lapso material, mas de deliberação de mérito, tomada de forma consciente e fundamentada pela autoridade julgadora.

A análise comparativa entre o demonstrativo de glosas da fiscalização e o rol de créditos reconsiderados pela DRJ revela que a exclusão dos itens apontados pela Recorrente não decorreu de erro de transcrição ou omissão involuntária, mas de decisão deliberada da autoridade julgadora, que optou por não estender o conceito de produto intermediário a todos os materiais utilizados na higienização.

Logo, a pretensão da Recorrente traduz-se, na verdade, em pedido de reexame de mérito, incompatível com a natureza estrita da correção de inexatidões materiais.

Além disso, diferenças de formulação de pedido, documentação apresentada ou composição química dos produtos podem justificar distinções de tratamento, não havendo identidade fática comprovada nos autos.

A Recorrente invoca como precedente o processo nº 10380.903544/2013-84, julgado pela mesma 8ª Turma da DRJ, no qual teriam sido reconhecidos créditos relativos a produtos de mesma natureza.

Contudo, conforme reiterado entendimento do CARF, as decisões de DRJ não possuem efeito vinculante e não geram direito adquirido à repetição de critérios de julgamento, cabendo a este Conselho avaliar o caso concreto de forma autônoma.

Além disso, diferenças de formulação de pedido, documentação apresentada ou composição química dos produtos podem justificar distinções de tratamento, não havendo identidade fática comprovada nos autos.

III- Prejudicial de Mérito – Decadência do direito de analisar pedido de ressarcimento protocolado há mais de cinco anos

A Recorrente sustenta que a autoridade fiscal não mais detinha competência temporal para revisar o saldo credor declarado, tendo em vista que o pedido de ressarcimento foi protocolado em 29/10/2011, enquanto o Despacho Decisório que indeferiu parcialmente o pleito somente foi emitido em 03/02/2017 e cientificado em 21/02/2017, ou seja, mais de cinco anos após o protocolo.

Aduz que, diante do decurso desse prazo, teria ocorrido homologação tácita do pedido de ressarcimento, por aplicação analógica do art. 150, §4º, do CTN, combinado com o art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996.

A controvérsia, portanto, consiste em definir se incide prazo decadencial de cinco anos para a Administração examinar pedido de ressarcimento de IPI e se o silêncio da autoridade fiscal acarreta homologação tácita do crédito pleiteado.

Não assiste razão à Recorrente.

O pedido de ressarcimento, diferentemente da declaração de compensação, não se sujeita a sistema de homologação tácita, por inexistir na legislação previsão de homologação automática ou de extinção de crédito tributário por decurso de prazo.

O art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, invocado pela contribuinte, refere-se exclusivamente à compensação declarada, instituto que tem natureza de lançamento por homologação inverso, pois a extinção do débito depende de posterior confirmação pela Administração Tributária. O dispositivo dispõe, textualmente, sobre prazo de homologação da compensação, e não sobre pedidos de ressarcimento.

Já o ressarcimento, previsto no art. 271 do RIPI/2010, é ato administrativo de reconhecimento de crédito, dependente de comprovação documental e análise técnica pela autoridade fiscal, sem previsão de homologação tácita.

Nesse sentido, destaca-se o Acórdão nº 3302-004.700, proferido pela 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em sessão de 30/08/2017, no processo da empresa COINBRA-FRUTESP Importadora e Exportadora Ltda., cuja ementa dispõe:

“PER/DCOMP. RESTITUIÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. PROVA DO CRÉDITO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

Nos casos de PER/DCOMP transmitidas com o objetivo de restituição ou ressarcimento de tributos, não há que se falar em homologação tácita, por ausência de previsão legal.

Restituição e compensação se viabilizam por regimes jurídicos distintos, razão pela qual o prazo estipulado no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, referente à homologação tácita da declaração de compensação, não se aplica aos pedidos de ressarcimento ou restituição.”

Tal entendimento reflete a posição consolidada do CARF, segundo a qual o ressarcimento é ato vinculado e depende de verificação efetiva da documentação comprobatória do direito creditório, sendo inviável o reconhecimento automático por decurso de prazo.

Também não prospera a alegação de decadência. O instituto da decadência limita o poder de a Fazenda Pública constituir crédito tributário, não se aplicando ao exercício da competência administrativa de analisar pedidos de ressarcimento, que têm natureza de reconhecimento de crédito do contribuinte.

No caso, não houve lançamento de crédito tributário, mas mera análise de direito creditório. Além disso, o sistema processual tributário não prevê prazo decadencial para conclusão de pedidos de ressarcimento, mas apenas regras de tramitação e prioridade (Lei nº 9.784/1999, art. 49; IN RFB nº 1.717/2017, art. 104).

Ainda que se admitisse, por argumentação, a aplicação analógica do prazo de cinco anos do art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, o termo inicial seria a data do protocolo do pedido (29/10/2011), e o Despacho Decisório, emitido em 03/02/2017 e cientificado em 21/02/2017, estaria dentro do quinquênio.

Logo, não há falar em decadência, nem em homologação tácita do pedido.

IV – Prejudicial de Mérito – Alegada necessidade de Auto de Infração para alterar saldo credor e suposta decadência.

A Recorrente alega que a autoridade fiscal teria procedido de forma irregular ao reduzir o saldo credor de IPI mediante glosa direta no Despacho Decisório, sem lavrar Auto de Infração específico, e que tal conduta estaria, de todo modo, fulminada pela decadência.

Ao examinar o acórdão recorrido, verifica-se que a DRJ analisou expressamente a natureza do procedimento fiscal, concluindo pela possibilidade de glosa direta de créditos indevidos no bojo do despacho decisório, sem necessidade de lançamento autônomo, por se tratar de verificação do próprio crédito pleiteado.

Ainda que não tenha utilizado a terminologia empregada pela Recorrente, o colegiado de origem apreciou o ponto sob o prisma da validade do procedimento fiscal, afastando implicitamente a tese de nulidade.

Não há, portanto, violação ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, pois não se verifica omissão ou cerceamento de defesa.

No mérito, também não assiste razão à Recorrente.

O Despacho Decisório que analisa o PER/DCOMP constitui ato administrativo de natureza homologatória, destinado à verificação da existência, liquidez e certeza do crédito pleiteado, não se confundindo com o lançamento tributário previsto no art. 142 do CTN.

A autoridade fiscal, ao examinar o saldo credor declarado, atua dentro da competência conferida pelos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996 e pelo art. 268 do RIPI/2010, podendo reconhecer, homologar ou glosar valores, sem necessidade de constituir crédito tributário novo.

O entendimento de que a glosa de créditos indevidos em despacho decisório não exige Auto de Infração é pacífico neste Conselho.

Exemplificativamente, o Acórdão nº 1301-007.774, proferido pela 1ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em sessão de 23/06/2025, no processo da empresa METALAC SPS Indústria e Comércio Ltda., firmou o seguinte entendimento:

“RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. MONTANTE SOLICITADO. REDUÇÃO. APURAÇÃO. AUMENTO DO VALOR DEVIDO. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

Nos pedidos de ressarcimento ou compensação é dever da autoridade tributária apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, efetuando o ressarcimento ou compensação apenas do saldo credor efetivamente devido, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor considerado pelo contribuinte e o apurado pela autoridade fiscal.”

A jurisprudência, portanto, reconhece que, no âmbito de pedidos de ressarcimento ou compensação, a Administração exerce atividade de verificação e homologação, e não de lançamento tributário.

No caso concreto, a atuação fiscal limitou-se a revisar créditos declarados e indeferir parcela considerada indevida, sem constituir crédito tributário. Assim, não se configurou hipótese que exigisse Auto de Infração, tampouco se verificou ofensa ao art. 142 do CTN.

Por idêntica razão, não há falar em decadência. O prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN aplica-se apenas à constituição de crédito tributário, e não à verificação administrativa de direito creditório.

O procedimento de ressarcimento e compensação sujeita-se ao prazo de cinco anos previsto no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, contado da data do protocolo do PER/DCOMP, o qual foi observado no caso concreto.

V- Do direito ao crédito de IPI - produtos intermediários utilizados no processo produtivo (art. 226, I, do Decreto nº. 7.212/10).

A autoridade fiscal entendeu que os materiais impugnados não se enquadram no conceito de produto intermediário previsto no art. 226, inciso I, do Decreto nº 7.212/2010

(RIPI/2010), por não se incorporarem ao produto final nem sofrerem desgaste ou perda de propriedades físicas ou químicas em razão de ação direta sobre o produto industrializado.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que tais bens configuram custos indiretos de fabricação ou gastos gerais de produção, utilizados na manutenção das condições ambientais e operacionais da fábrica, e não na execução direta do processo de transformação da matéria-prima em produto final.

A Recorrente, em seu apelo, sustenta que os produtos de limpeza e higienização das linhas e equipamentos são indispensáveis à produção, por constituírem exigência sanitária e operacional, devendo, por isso, ser reconhecidos como produtos intermediários consumidos no processo produtivo.

Nos termos do art. 226, inciso I, do RIPI/2010, é assegurado 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”.

A jurisprudência administrativa consolidou entendimento restritivo quanto a esse conceito, reconhecendo como produtos intermediários apenas os bens empregados diretamente no processo de transformação da matéria-prima em produto final, que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em razão da ação direta exercida sobre o produto em fabricação.

Nesse sentido:

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.”

Tais precedentes confirmam que produtos empregados na limpeza, higienização e lubrificação de equipamentos industriais não se qualificam como produtos intermediários, mas sim como insumos indiretos ou custos gerais de produção, os quais não geram direito ao crédito do IPI.

Embora indispensáveis do ponto de vista sanitário e operacional, esses bens não participam diretamente da transformação da matéria-prima em produto final, nem sofrem consumo físico ou químico vinculado à operação de industrialização.

O sistema de créditos do IPI é de natureza física, e não financeira, razão pela qual o direito ao crédito está limitado aos bens empregados diretamente no processo industrial. O princípio da não-cumulatividade (art. 153, §3º, II, da CF/1988) não autoriza ampliar, por via interpretativa, o rol legal de créditos, sob pena de violar o modelo normativo definido pela Lei nº 4.502/1964 e pelo RIPI/2010.

O Supremo Tribunal Federal, em diversos precedentes (RE 212.484, RE 475.551), assentou que a não-cumulatividade do IPI é disciplinada por lei e não confere crédito autônomo de natureza financeira, limitando-se às hipóteses expressamente previstas.

Dessa forma, conclui-se que os produtos destinados à limpeza, higienização e lubrificação das linhas de produção não se enquadram no conceito de produto intermediário previsto no art. 226, I, do RIPI/2010, razão pela qual não geram direito ao crédito do IPI.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon