



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.723819/2017-91
ACÓRDÃO	3402-012.448 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	NORSA REFRIGERANTES S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE, OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO.

Presentes os pressupostos regimentais, porém não verificados os vícios de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, e não for omitido ponto sobre o qual deveria ser expressamente analisado pelo Colegiado, deve ser negado acolhimento aos Embargos de Declaração.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS. PN 65/79.

Ensejam o creditamento as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização. É equivocada a interpretação de que quaisquer elementos consumidos nas instalações da empresa, certamente necessários ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito. Bens que não se ajustem na qualificação de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem segundo a legislação do IPI não geram direito ao crédito. Assim, produtos de higienização e limpeza dos equipamentos de produção das bebidas, e, também lubrificantes consumidos pelo estabelecimento não se revestem da condição de produto caracterizado como produto intermediário, consoante os termos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada, incluindo no Acórdão nº 3402-010.052 os fundamentos para a manutenção da glosa sobre os créditos originados da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Leonardo Honorio dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra **Acórdão nº 3402-010.052**, proferido em sessão de julgamento realizada em 24 de novembro de 2022, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

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.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 62 DO RICARF/2015.

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. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 62 do RICARF/2015.

IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. SUFRAMA. COMPETÊNCIA.

Por expressa determinação de Decreto regulamentar, o Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus tem competência para analisar o atendimento ao processo produtivo básico, permitindo a aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o DecretoLei nº 288/67, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/91. Comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução emitida pela SUFRAMA para gozar da isenção prevista no art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75, e sendo considerado o produto como “concentrado para bebidas não alcóolicas (Código 0653), cuja descrição enquadra-se no NCM nº 2108.90-10 EX 01, deve ser revetida a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos, a partir da data daquela Resolução.

O resultado do julgamento foi proferido nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso para afastar as preliminares invocadas pela defesa; e (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso para (ii.1) reconhecer a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 31/08/2012; e (ii.2) reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que afastavam a decadência e, no mérito, negavam provimento ao recurso para manter a autuação. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Carlos Frederico Schwochow de Miranda. O Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda não apresentou

declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 63, §7º, Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Em síntese, alega e Embargante que a decisão administrativa padece de omissão em relação aos produtos de limpeza, lubrificantes e materiais de embalagem.

Os embargos foram admitidos através do r. Despacho de Admissibilidade, com seguimento para que o colegiado aprecie o vício indicado pela Embargante.

Após, o recurso foi encaminhado para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, nos termos do § 1º do art. 116 do RICARF/2023, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Do vício apontadas pela Embargante

Como demonstrado em razões de embargos, a matéria foi tratada em Recurso Voluntário, conforme abaixo colacionado:

11. DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS REFRIGERANTES

11.1. A DECISÃO concluiu que a RECORRENTE não teria direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de produtos que, no seu entendimento, não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem previsto no Parecer Normativo CST nº 65/79.

11.2. Não obstante, ao lavrar o AUTO, a AUTORIDADE não fundamentou a glosa do referido crédito no Relatório de Ação Fiscal, o que cerceou o direito de defesa da RECORRENTE e, conseqüentemente, tornou o AUTO ilegal nessa parte.

11.3. Ainda que seja superada a ilegalidade acima, o que se admite apenas para fins de argumentação, verificando a planilha juntada ao processo (fls. 475 a 477), a RECORRENTE inferiu que tal glosa diz respeito a material de embalagem e produtos utilizados para lubrificação, assepsia, sanitização e limpeza em geral que integram o processo produtivo de refrigerantes, já que inerentes à sua produção, inclusive, por exigências sanitárias são utilizados de forma obrigatória e, pois, está correto o creditamento do imposto.

11.4. Com efeito, embora os produtos de limpeza não tenham necessariamente contato direto com a bebida, tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e esteiras, onde são elaborados os refrigerantes.

11.5. Já os lubrificantes e os materiais de embalagem, são necessários para que os vasilhames possam deslizar nas esteiras de produção dos refrigerantes e para embalar os produtos fabricados pela RECORRENTE.

11.6. Além disso, é inconteste que a utilização dos produtos de limpeza e dos lubrificantes também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (RESP nº 1.075.508 – SC, DJe de 13.10.2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos), visto que (i) não integram o ativo imobilizado e (ii) são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes.

(...)

11.10. Assim, tendo em vista o próprio Parecer Normativo CST nº 65/79 e a jurisprudência mencionada acima, está correto o creditamento do IPI decorrente da aquisição dos produtos de limpeza e dos lubrificantes, porque utilizados e consumidos no processo produtivo dos refrigerantes.

De fato, analisando a decisão embargada, constata-se omissão sobre o argumento em referência, motivo pelo qual passo à análise do direito creditório pleiteado.

2.1. Créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes.

O Auditor Fiscal concluiu que as mercadorias que geraram o aproveitamento de créditos básicos na escrita fiscal da Contribuinte, não se caracterizam e não guardam semelhança com matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME), uma vez que não foram consumidos em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Com isso, as aquisições desses produtos não dão direito a crédito do IPI, o que levou à glosa, em face do disposto no art. 226, I, do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, e no Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979, publicado no Diário Oficial da União de 6 de novembro de 1979.

A Recorrente sustenta em sua defesa que está correto o creditamento do IPI decorrente da aquisição dos produtos de limpeza e dos lubrificantes, porque utilizados e consumidos no processo produtivo.

Para tanto, argumenta que os produtos de limpeza são utilizados para assepsia e sanitização e integram o processo produtivo dos refrigerantes por exigências sanitárias, sendo utilizados de forma obrigatória.

Alega, ainda, que:

- (i) Embora os produtos de limpeza não tenham necessariamente contato direto com a bebida, entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e esteiras, onde são elaboradas tais bebidas;
- (ii) Além disso, afirma que a utilização de produtos de limpeza também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento de créditos do IPI, apontando o julgamento do REsp nº 1.075.508/SC, sob a sistemática de recursos repetitivos, porquanto não integram o ativo imobilizado e são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes;
- (iii) Cita que o Carf, ao aplicar o entendimento do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, em caso em que foi parte outra fabricante de produtos Coca-Cola, concluiu que os produtos empregados diretamente no processo de fabricação de refrigerantes, para higienização, qualificam-se como produtos intermediários, conforme Acórdão nº 3402-00.517, de 18 de março de 2010.

Sem razão à defesa.

O contribuinte parece pretender que o direito ao crédito seja assegurado na aquisição de qualquer insumo essencial que seja usado no setor de produção, ainda que não atendidos todos os requisitos colocados no PN nº 65/79, como o contato direto com o produto fabricado.

Todavia, o **Parecer Normativo CST nº 65/79** prevê em seu ITEM 10.2 que:

"10.2 A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificamente, o desgaste, 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."

Como bem argumentado pela PGFN, a tese firmada pelo STJ, no REsp 1.075.508/SC (repetitivo), corrobora o entendimento do Fisco. Confira-se a Ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço

já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1.075.508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009).

Considerando tais as razões, resta sanada a omissão através da análise acima, devendo ser mantida a glosa sobre os créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e acolho os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada, incluindo no Acórdão nº 3402-010.052 os fundamentos para a manutenção da glosa sobre os créditos originados da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes.

Para tanto, os fundamentos deste voto integram o Acórdão nº 3402-010.052, com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

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.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 62 DO RICARF/2015.

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. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 62 do RICARF/2015.

IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. SUFRAMA. COMPETÊNCIA.

Por expressa determinação de Decreto regulamentar, o Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus tem competência para analisar o atendimento ao processo produtivo básico, permitindo a aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o DecretoLei nº 288/67, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/91. Comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução emitida pela SUFRAMA para gozar da isenção prevista no art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75, e sendo considerado o produto como “concentrado para bebidas não alcóolicas (Código 0653), cuja descrição enquadra-se no NCM nº 2108.90-10 EX 01, deve ser revetida a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos, a partir da data daquela Resolução.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 62 DO RICARF/2015.

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. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 62 do RICARF/2015.

SISTEMA HARMONIZADO. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RFB. COMPETÊNCIA.

É competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a determinação da classificação fiscal de mercadorias na TIPI (Sistema Harmonizado). A SUFRAMA não tem competência para tal mister.

CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A Nota Explicativa A referentes à classificação 2106.90 é expressa em afirmar que a preparação não perde o seu caráter enquanto tal pelo simples fato de posteriormente passar por um tratamento, mencionando especificamente a possibilidade de dissolução, que implica mistura fato este utilizado pelo fiscal como argumento para afastar a natureza de preparação. A preparação não precisa estar "pronta para uso", mas sim deve trazer os elementos que, conjuntamente e após tratamento, componham a preparação necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02.

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS. PN 65/79.

Ensejam o creditamento as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização. É equivocada a interpretação de que quaisquer elementos consumidos nas instalações da empresa, certamente necessários ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito. Bens que não se ajustem na qualificação de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem segundo a legislação do IPI não geram direito ao crédito. Assim, produtos de higienização e limpeza dos equipamentos de produção das bebidas, e, também lubrificantes consumidos pelo estabelecimento não se revestem da condição de produto caracterizado como produto intermediário, consoante os termos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos