



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10950.725481/2018-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.068 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIOS DE OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos quando se constatarem vícios na decisão embargada como inexatidões por lapso manifesto ou contradições sobre os pontos apreciados.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS NÃO COMPREENDIDOS NOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. PRODUTOS DE HIGIENIZAÇÃO.

Não são produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, os produtos de limpeza utilizados em máquinas, equipamentos e em vasilhames utilizados na industrialização de refrigerantes, o que inclui lubrificantes utilizados nas esteiras de elaboração de refrigerantes.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para: (i) corrigir a inexatidão material, substituindo a citação do número do mandado de segurança de 91.0028724-5 para o correto 91.0047783-4, e (ii) corrigir a contradição em relação aos créditos de produtos utilizados

na industrialização de refrigerantes, para decidir que o Recurso Voluntário não merece provimento quanto aos créditos de produtos de limpeza e lubrificantes.

*Assinado Digitalmente*

*MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator*

*Assinado Digitalmente*

*HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente*

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

O contribuinte em epígrafe apresentou **embargos de declaração** em face do acórdão **3201-011.657**, que foram admitidos parcialmente. Basicamente, foi encaminhado à Turma para verificação no que tange à inexistência material quanto ao Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4 e à obscuridade quanto aos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes, pontos a serem sanados, se caso.

Aproveita-se do despacho de admissibilidade dos embargos para relatar as alegações:

Alega e embargante que o Acórdão padece de **contradição** (quanto à decisão proferida pelo CCA/OMA), **de obscuridade** (quanto aos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes), de **erro material** (quanto ao número da ação judicial) e **de omissão** (quanto à coisa julgada; quanto à natureza do produto adquirido; quanto à ação judicial patrocinada pela RECOFARMA; quanto aos créditos decorrentes de devoluções de refrigerantes).

Após a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em primeira instância julgadora, por Acórdão cuja ementa se reproduz abaixo, foi apresentado Recurso Voluntário ao CARF.

### RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao

consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional somente abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição inicial.

OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções etc., editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. É a observância destes tipos de atos normativos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de parágrafo único do art. 100 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS. VINCULAÇÃO.

A classificação fiscal não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois, a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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.

CRÉDITOS RECEBIDOS DE OUTRAS FILIAIS.

A transferência de créditos de IPI entre os estabelecimentos das mesmas empresas, por sua especificidade (autonomia), somente é admitida em circunstâncias específicas determinadas pela legislação.

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS NÃO COMPREENDIDOS NOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. CRÉDITO INDEVIDO.

As compras de materiais de limpeza e outros materiais não compreendidos no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem não legitimam o aproveitamento de créditos de IPI.M

CRÉDITOS DE IPI. CRÉDITOS APROPRIADOS NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS - OPTANTES PELO REFRI.

Como o IPI incide uma única vez sobre o produto na saída do estabelecimento industrial, não cabe o destaque do imposto em saídas subsequentes para outros estabelecimentos, da mesma firma ou de terceiros, assim como o creditamento pelo estabelecimento adquirente.

CRÉDITOS DE IPI. CRÉDITOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À REVENDA. REFRI.

Após a edição da Lei nº 13.097, de 19.01.2015, as revendedoras de produtos acabados adquiridos de empresas que atendem ao disposto nos incisos, I, V e VII do artigo 18, estão equiparadas a industrial.

No acórdão em que se julgou o Recurso Voluntário, a ementa foi assim registrada:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior, não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/12/2013 a 31/12/2015

GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR. EXCLUSÃO DE TERCEIRO DE BOA-FÉ.

Cabe a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte, tendo em vista que tais produtos estavam erroneamente classificados para a geração de créditos. O tipo de mercadoria e o porte do adquirente são fatores que obrigam a empresa a análise dos documentos fiscais objeto do seu negócio.

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em conformidade com a Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Seguiu-se a análise da admissibilidade (deu-se ênfase nos pontos em que foram admitidos os embargos):

Sobre os Embargos de Declaração, veja-se o que diz o art. 116 do Regimento Interno do CARF:

Art. 116. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma.

(...)

Outrossim, os lapsos vernaculares que caracterizam as inexatidões materiais não podem jamais modificar o entendimento fixado no julgado. A correção desse tipo de erro não pode alterar o teor do julgamento nele expresso.

(...)

Em apertada síntese, trata-se de constituição de crédito tributário por auto de infração em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), pelas seguintes infrações:

1. CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES-INFRAÇÃO: CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS - PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE MP, PI OU ME - O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de créditos básicos, em desrespeito à legislação do imposto;

2. CRÉDITOS INDEVIDOS – ENTRADAS/AQUISIÇÕES INFRAÇÃO: CRÉDITOS INDEVIDOS NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À REVENDA - O

estabelecimento industrial creditou-se indevidamente do IPI, relativo à aquisição de produtos acabados, destinados à revenda;

3. CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES INFRAÇÃO: CRÉDITOS INDEVIDOS APROPRIADOS NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS - OPTANTES PELO REFRI - O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente do IPI relativo à devolução ou retorno de produtos, em desrespeito à legislação do imposto;

4. CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITO RECEBIDO POR TRANSFERÊNCIA DE OUTRO ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA – INFRAÇÃO: CRÉDITO INDEVIDO POR TRANSFERÊNCIA DE OUTRO ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA – O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de transferência de créditos de IPI de outro estabelecimento da mesma empresa, em desrespeito à legislação;

5. CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS INFRAÇÃO: CRÉDITO DE IPI APROPRIADO EM DUPLICIDADE O estabelecimento industrial creditou-se em duplicidade da correção monetária sobre créditos de IPI escriturados a destempo;

6. CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS INFRAÇÃO:

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS SOBRE INSUMOS ADQUIRIDOS DA RECOFARMA - O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de IPI calculado sobre insumos desonerados, fornecidos pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 61.454.393/0001-06, localizada na cidade de Manaus (AM);

(...)

1 - DO ERRO MATERIAL QUANTO AO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO (MSC) Nº 91.0047783-4

Especificamente no tocante à isenção do art. 9º do DL nº 288/67, a embargante demonstrou que o direito ao crédito ficto de IPI também está assegurado pela coisa julgada coletiva formada no MSC nº 91.0047783-4 (seção 3.3 do recurso voluntário). O voto do relator reconhece a validade da decisão judicial, mas menciona equivocadamente o mandado de segurança nº 91.0028724-5, que não tem qualquer relação com a embargante. Dessa forma, o Acórdão embargado incorreu em erro material ao fazer referência ao mandado de segurança nº 91.0028724-5, que não é de interesse da embargante, ao invés do MSC nº 91.0047783-4, este sim que assegurou à embargante o direito ao aproveitamento do crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus, e utilizados na industrialização dos seus refrigerantes.

Com razão a embargante.

Verifica-se que realmente ocorreu **inexatidão material**, sendo tal compreendida como erros perceptíveis primo ictu oculi na redação do Acórdão, isto é, erros de escrita de fácil e incontroversa identificação.

Assim, deve ser corrigida tal inexatidão material ao longo do texto do voto condutor do Acórdão.

## 2 - DA OMISSÃO QUANTO À OFENSA À COISA JULGADA FORMADA NO MSC N° 91.0047783-4

Em seu recurso voluntário, a embargante demonstrou que, em razão da coisa julgada formada no MSC n° 91.0047783-4, restaram também examinadas pelo Poder Judiciário a natureza do produto elaborado pelo fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI (seção 5 do recurso voluntário). Não obstante, como visto, o Acórdão embargado fez referência ao mandado de segurança n° 91.0028724-5, que não é de interesse da embargante, de modo que foi omissivo quanto à análise específica dos argumentos constantes da seção 5 do seu recurso voluntário, que demonstram que a coisa julgada coletiva formada no MSC n° 91.0047783-4 assegurou à embargante o direito de se creditar do IPI decorrente da aquisição de concentrado isento elaborado por fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, assim compreendido como um produto único e classificado na posição da TIPI que atualmente corresponde à posição 2106.90.10 EX. 01.

Com efeito, no MSC n° 91.0047783-4, houve o reconhecimento expresso pelo Poder Judiciário de que o concentrado adquirido pela embargante é produto único, e, além disso, ao ser concedida integralmente a segurança nos termos do pedido inicial, restou necessariamente decidido que o produto ora em discussão era o concentrado, classificado na posição da TIPI 2106.90.10 EX. 01, porque o código da TIPI correspondente à época a essa posição constou expressamente do pedido inicial formulado e não foi questionada pela autoridade fiscal, tendo sido reconhecida a existência do direito creditório de IPI. Vê-se, pois, que deve ser suprida a referida omissão para que seja reconhecido que o produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela embargante é um produto único, classificado na posição 2106.90.10 EX. 01, para fins do creditamento de IPI, sob pena de descumprimento de decisão judicial transitada em julgado.

Sem razão a embargante, o Conselheiro relator consignou em seu voto que **“Ocorre que o contribuinte não demonstrou de forma inequívoca o seu pleito. Portanto, mesmo sendo válida a decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança - MS 91.0028724-5, no sentido de não ser possível afastar os efeitos da coisa julgada, entendo que o fato de a classificação fiscal ser a motivação das glosas relativa ao auto e os produtos serem classificados à alíquota zero, a decisão no citado Mandado de Segurança não lhe beneficia.”**, deixando clara a sua posição como julgador quanto aos efeitos da coisa julgada.

(...)

Portanto, verifica-se que, nas decisões judiciais transitadas em julgado, assegurou-se à impetrante o direito à manutenção do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados na aquisição de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. Reitere-se, direito de crédito nas aquisições de insumos

isentos. É o que formou a coisa julgada. Nada mais do que isso. O reconhecimento da classificação fiscal dos produtos adquiridos pela interessada nunca fez parte do pedido e, muito menos, da coisa julgada. Embora aduzida nos argumentos discorridos pela impetrante e nas informações prestadas pela autoridade coatora, a classificação fiscal não foi objeto da demanda judicial e não integra o decisum. A adequada interpretação dos efeitos da coisa julgada é no sentido de que, havendo aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM, há direito ao crédito. Não sendo isentos, a decisão judicial não produz efeitos. Em nenhum momento a decisão judicial determinou que todos os produtos adquiridos pela interessada com isenção deveriam ter o crédito calculado com esta ou aquela alíquota, mesmo porque matéria esta que depende de análise caso a caso a cada compra efetuada pela interessada, e totalmente estranha ao rito do mandado de segurança, com dilação probatória restrita.

A classificação fiscal dos produtos adquiridos com isenção da Zona Franca de Manaus pela embargante não se configura numa alegação ou defesa que pudesse ser oposta ao acolhimento da ação. Neste sentido, a classificação fiscal do produto adquirido com isenção não se mostra como questão desconstitutiva do direito ao crédito sobre produtos isentos adquiridos da ZFM calculado como se devido fosse o IPI.

Deve-se, por esclarecimento, destacar que o Conselheiro relator expressamente informou que o fato de a classificação fiscal ser a motivação das glosas relativa ao auto e os produtos serem classificados à alíquota zero, a decisão no citado Mandado de Segurança não beneficia a ora embargante.

Portanto, não ocorreu a omissão alegada.

**- DA OMISSÃO QUANTO À NATUREZA DO PRODUTO ADQUIRIDO PELA EMBARGANTE**

Em seu recurso voluntário, a embargante demonstrou que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado para bebidas não alcoólicas, tal como definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, o que foi confirmado pelos atos da SUFRAMA que identificam o referido produto como o "concentrado para bebidas não alcoólicas" submetido ao PPB da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, e o classificam no código SUFRAMA 0653 ("concentrado para bebidas não alcoólicas") (seção 4 do recurso voluntário). Não obstante o Acórdão embargado foi omissivo ao deixar de analisar os argumentos que demonstram que o concentrado constituído por partes líquidas ou por partes líquidas e sólidas ("kits"), produzido conforme o PPB de "concentrado" (Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98) e classificado pela SUFRAMA no seu código 0653 ("concentrado para bebidas não alcoólicas"), é concentrado para bebidas não alcoólicas, por força do art. 7º, caput, § 6º e § 8º, b), e do art. 9º, ambos do DL nº 288/67, tendo utilizado como razão de decidir a decisão proferida pelo Comitê do CCA/OMA que trata apenas de classificação fiscal. Ora, como o produto fabricado pela RECOFARMA atende às etapas do PPB da Portaria

Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, relativamente à produção de concentrado, esse produto é legalmente um concentrado para bebidas não alcoólicas constituído por partes líquidas ou por partes líquidas e sólidas ("kits"), e como tal industrializado integral e efetivamente na ZFM, para fins específicos de fruição dos incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA (no caso, do art. 9º do DL nº 288/67). Portanto, o Acórdão embargado não pode desconsiderar a natureza legal e técnica de concentrado e considerar esse produto como se fosse um "outro produto" ou um "produto inexistente" para fins daquele mesmo incentivo. Vê-se, pois, que deve ser suprida a referida omissão para que seja reconhecido que o produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela embargante é o concentrado, e não seus próprios insumos.

Sem razão a embargante.

O Acórdão combatido foi bem claro ao decidir que entendia correta a abordagem e solução dada ao caso pela decisão da Delegacia de Julgamento, afirmando que tal decisão encontra-se em sintonia com vasto repertório jurisprudencial deste CARF, destacando o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares no Acórdão nº 3401-005.942: “ A fiscalização, por sua vez, entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como uma preparação "composta", ou como um "extrato concentrado ou sabor concentrado", sendo, em verdade, apenas "kits", ou seja, ingredientes ou partes para produzir, já dentro das instalações do recorrente, os "concentrados", sendo enviados pelo seu fornecedor acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização. Dessa forma, a classificação fiscal atribuída pela fiscalização foi específica para cada produto acondicionado separadamente. “

(...)

Ao concordar com a decisão da DRJ, o Conselheiro relator declara que aceita os argumentos contidos nesta decisão com referência ao direito ao crédito, com base no artigo 9º do DL 288/1967, os quais deixam claro a improcedência dos argumentos trazidos pela embargante.

Assim, não ocorreu a omissão alegada.

#### 4 - DA CONTRADIÇÃO QUANTO À DECISÃO PROFERIDA PELO COMITÊ DO CCA/OMA

O Acórdão embargado negou provimento ao recurso voluntário da embargante, utilizando como razão de decidir a decisão proferida pelo Comitê do CCA/OMA, entendendo que o concentrado elaborado pela Coca-Cola não seria um produto único e deveria ser classificado fiscalmente de forma individualizada de acordo com cada uma das suas partes, ou seja, o Acórdão embargado adota a reclassificação fiscal feita das partes dos concentrados da marca Coca-Cola realizada pela CCA/OMA, que deveria observar as seguintes posições 38.19, 29.14,

22.09, 21.06. Ocorre que a prolação do Acórdão embargado importou na manutenção de auto de infração que foi lavrado, sem que a reclassificação fiscal fosse feita de acordo com as posições fiscais definidas pela CCA/OMA. Isso porque o auto de infração, que foi mantido pelo Acórdão embargado, afirmou que os componentes do concentrado deveriam ter sido classificados nas posições 2106.90.10, 2106.90.90, 2916.31.21, 2916.19.11, 2918.14.00 e 2918.15.00 e 3302.10.00. Nesse passo, o Acórdão embargado foi contraditório, visto que: a) utiliza, como razão de decidir, decisão do Comitê do CCA/OMA, que concluiu pela classificação fiscal dos concentrados da marca Coca-Cola de acordo com as suas partes, de acordo com as seguintes posições: 38.19, 29.14, 22.09, 21.06, conforme transcrição acima constante do próprio Acórdão embargado, mas b) adota conclusão contraditória com essa premissa, porque mantém auto de infração que glosou crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de concentrados da marca Coca-Cola, por não concordar com a classificação fiscal feita pelo fornecedor, reclassificando as partes do concentrado em posições distintas daquelas indicadas na decisão do Comitê do CCA/OMA (2106.90.10, 2106.90.90, 2916.31.21, 2916.19.11, 2918.14.00 e 2918.15.00 e 3302.10.00). Por conseguinte, a conclusão do Acórdão embargado deve ser no sentido de dar provimento ao recurso voluntário nesse ponto para cancelar auto de infração que classificou os produtos de forma distinta da decisão do Comitê do CCA/OMA. Vê-se, pois, que deve ser desfeita a referida contradição para dar provimento ao recurso voluntário nessa parte e cancelar o auto de infração.

Sem razão a embargante.

A embargante acusa a decisão embargada de albergar contradição ao utilizar como razão de decidir a conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA pela classificação fiscal dos concentrados da marca Coca-Cola de acordo com as suas partes, tendo indicado posições distintas para cada uma delas, ao tempo em que valida glosa de créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados da marca Coca-Cola, equivocadamente classificados pelo contribuinte.

Não há nessa decisão qualquer contradição. A controvérsia analisada pelo Colegiado embargado disse respeito à unicidade da mercadoria. Enquanto a embargante insiste em que os produtos elaborados pela Recofarma, fornecedora do insumo adquirido, constitui-se em mercadoria única.

Já a Fiscalização entendeu que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constituía em um conjunto cujas partes consistiriam em diferentes matérias-primas e produtos intermediários, afastando a classificação fundamentada na unicidade do produto, pretendida pela embargante, e conduzindo à adoção da classificação fiscal de cada um dos componentes desses kits no código próprio da TIPI.

A decisão embargada decidiu integralmente a controvérsia, nos termos em que lhe foi submetida. E fê-lo de maneira coerente, sólida e fundamentada. Assinalou

que o Brasil é signatário da Convenção do Sistema Harmonizado, tendo obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com a adotada pelos demais países signatários daquela Convenção. E por essa razão, decidiu alinhar-se às conclusões do CCA/OMA pela classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. A arguição de que o auto de infração “adotou classificações fiscais para os "kits" de concentrados da marca Coca-Cola distintas das classificações indicadas pela decisão do Comitê do CCA/OMA,” como parece pretender a embargante, é inédita. A adequação da reclassificação fiscal efetuada pela Fiscalização às conclusões do CCA/OMA não foi objeto de deliberação do Colegiado embargado.

Portanto, se alguma contradição há nessa matéria, ela é externa à decisão embargada, não sendo passível de saneamento pela via dos aclaratórios.

(...)

#### 5 -DA OMISSÃO QUANTO À AÇÃO JUDICIAL AJUIZADA PELA RECOFARMA (FORNECEDORA DO CONCENTRADO)

Em petição apresentada em 23.09.2022 (fls. 7.825 a 7.831), antes do julgamento do recurso voluntário, a embargante noticiou que foi proferido acórdão pela 7ª Turma do Tribunal Regional Federal (TRF) da Iª Região, que, por unanimidade de votos, manteve a sentença proferida na ação ajuizada pela RECOFARMA para confirmar que o produto por ela elaborado e adquirido pela embargante deve ser classificado na posição da TIPI 2106.90.10 EX. 01 (fls. 7.978 a 7.994). Não obstante o Acórdão embargado foi omissivo ao deixar de examinar a petição de fls. 7.825 a 7.831, que demonstrou que está correta a classificação fiscal do insumo adquirido da RECOFARMA, conforme expressamente reconhecido pelo TRF da Iª Região no acórdão proferido nos autos da ação ordinária (AO) nº 1003920-70.2018.4.01.3200. Com efeito, a RECOFARMA (fornecedora do concentrado adquirido pela embargante) ajuizou a AO nº 1003920-70.2018.4.01.3200 para impugnar o auto de infração objeto do PA nº 11080.732817/2014-28, na qual foram proferidos a sentença e o acórdão do TRF da Iª Região (que manteve a referida sentença) reconhecendo expressamente que o produto é o concentrado para bebidas não alcoólicas classificado na posição 2106.90.10 EX. 01. Vê-se, pois, que deve ser suprida a referida omissão para que seja reconhecido que o produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela embargante é o concentrado para bebidas não alcoólicas classificado na posição 2106.90.10 EX. 01.

Sem razão a embargante.

Cabem aqui razões expostas na análise do item 4, quando o Conselheiro relator consignou em seu voto que “Ocorre que o contribuinte não demonstrou de forma inequívoca o seu pleito. Portanto, mesmo sendo válida a decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança - MS 91.0028724-5, no sentido de não ser possível afastar os efeitos da coisa julgada, entendo que o fato de a classificação fiscal ser a motivação das glosas relativa ao auto e os produtos serem classificados

à alíquota zero, a decisão no citado Mandado de Segurança não lhe beneficia.”, deixando clara a sua posição como julgador quanto aos efeitos da coisa julgada.

A omissão, por sua vez, concerne à falta de apreciação ou manifestação expressa acerca de ponto sobre o qual deveria se pronunciar o julgador, ademais, não há omissão quando o colegiado chegou à sua conclusão com motivos suficientes. Veja-se:

(...)

Assim, não ocorreu a omissão alegada.

#### 6 - DA OBSCURIDADE QUANTO AOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS REFRIGERANTES

O Acórdão embargado entendeu que o recurso voluntário da embargante merecia provimento no tocante ao reconhecimento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes que foram utilizados no processo de industrialização dos seus refrigerantes. No entanto, o Acórdão embargado também afirma que estaria correta a decisão de 1ª instância, que manteve a glosa dos créditos de IPI relativos aos produtos de limpeza e lubrificantes, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. .... Ou seja, o Acórdão embargado: i) de um lado, dá a entender que a decisão de 1ª instância deveria ser reformada para reconhecer os créditos de IPI na aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes; e ii) de outro lado, dá a entender que a decisão de 1ª instância estaria correta na parte em que manteve a glosa dos créditos de IPI pela aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes. Dessa forma, o Acórdão embargado foi obscuro, porque há dúvida quanto ao resultado do julgamento no tocante às glosas dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes.

Com razão a embargante.

Vejamos a redação do voto condutor do Acórdão:

##### f) Dos Créditos De Produtos De Limpeza

Entende-se que o recurso merece provimento neste ponto de modo que a decisão recorrida merece ser reformada que, diga-se de passagem, manteve a glosa dos créditos decorrentes de operações registradas sob o CFOP 1.101, o Fisco alegou que não seria admissível o crédito de produtos de limpeza (ANTIBACTERIAL, MAXJOB MAOS, DRYEXX, TXC-L BB 75KG), por não se enquadrarem no conceito de MP, PI e ME.

Correta a decisão posto que o imposto discutido nestes autos é o IPI que, diga-se de passagem, não comporta em sua natureza a abrangência de possibilidade de creditamento previsto na legislação por exemplo, do PIS e COFINS. A legislação é clara no sentido de aplicabilidade de desgaste no processo produtivo.

Há uma clara contradição no texto do voto, afirmando que “entende-se que o recurso merece provimento neste ponto de modo que a decisão recorrida merece ser reformada”, para, logo depois, afirmar que “Correta a decisão, posto que o imposto discutido nestes autos é o IPI...”

Deve ser esclarecida a contradição para manter-se ou não a decisão recorrida.

#### 7 - DA OMISSÃO QUANTO AOS CRÉDITOS DECORRENTES DAS DEVOLUÇÕES DOS REFRIGERANTES

Em seu recurso voluntário, a embargante demonstrou que tem direito ao crédito de IPI decorrente das operações de devolução de vendas dos refrigerantes (seção 14 do recurso voluntário). Não obstante o Acórdão embargado foi omissivo porque não apresentou qualquer justificativa para manter a glosa dos créditos de IPI decorrentes das devoluções dos refrigerantes..... Ou seja, o Acórdão embargado apenas alegou de forma totalmente genérica que o pleito da embargante não teria sido devidamente individualizado e comprovado, mas não analisou os argumentos trazidos pela embargante em seu recurso voluntário nem justificou a razão para o seu entendimento. Nesse passo, cabe ressaltar que é cabível o creditamento de IPI nas devoluções dos refrigerantes, porque: i) o creditamento de IPI nessa hipótese é expressamente admitido pelo art. 229 do RIPI/10, que é plenamente aplicável mesmo quando há opção pelo REFRI, porque não há qualquer regra em sentido contrário na legislação específica que instituiu o REFRI; e ii) ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, houve o lançamento do respectivo débito na saída posterior desses refrigerantes recebidos em devolução, o que tornou a operação neutra, de modo que a manutenção da glosa dos créditos afronta o princípio da não cumulatividade, sob pena de incorrer em bis in idem, inclusive conforme comprovado na diligência realizada que tampouco foi observada pelo Acórdão embargado. Vê-se, pois, que deve ser suprida a referida omissão para que seja reconhecido o direito ao crédito de IPI nas devoluções dos refrigerantes.

Sem razão a embargante.

O Conselheiro relator foi claro ao afirmar que se entende que a glosa decorrente deste crédito deve ser mantida, posto que não devidamente individualizados e comprovados os pleitos do contribuinte.

(...)

#### CONCLUSÃO

De todo o exposto, ACOELHO PARCIALMENTE os embargos declaratórios, apenas no que tange à inexatidão material quanto ao Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4 e à obscuridade quanto aos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes, que devem ser sanados.

O processo foi sorteado para novo relator, em função do relator original não mais compor o colegiado.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator.

Dessa forma, os embargos de declaração foram admitidos parcialmente, apenas com relação aos itens 1 e 6, ou seja, com relação à inexatidão material sobre o processo de mandado de segurança citado e à contradição com relação aos créditos de produtos utilizados na industrialização de refrigerantes.

Segue a análise:

### **1 DO ERRO MATERIAL QUANTO AO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO (MSC) Nº 91.0047783-4**

Este tópico se resume a simples erro material na indicação do número do processo, uma vez que o conteúdo não foi alterado.

Como indicou a embargante em trecho já transcrito no relatório:

Especificamente no tocante à isenção do art. 9º do DL nº 288/67, a embargante demonstrou que o direito ao crédito ficto de IPI também está assegurado pela coisa julgada coletiva formada no MSC nº 91.0047783-4 (seção 3.3 do recurso voluntário). O voto do relator reconhece a validade da decisão judicial, mas menciona equivocadamente o mandado de segurança nº 91.0028724-5, que não tem qualquer relação com a embargante. Dessa forma, o Acórdão embargado incorreu em erro material ao fazer referência ao mandado de segurança nº 91.0028724-5, que não é de interesse da embargante, ao invés do MSC nº 91.0047783-4, este sim que assegurou à embargante o direito ao aproveitamento do crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus, e utilizados na industrialização dos seus refrigerantes.

De fato, observa-se equívoco no voto ao mencionar o processo judicial de nº 91.0028724-5. O MS coletivo impetrado e cujos efeitos foram objeto das alegações no recurso voluntário foi o 91.0047783-4. O outro refere-se ao tema, mas foi impetrado por outra empresa, não tendo relação com esses autos. Dessa forma, caracterizado o equívoco, a redação no voto do acórdão 3201-011.657 que menciona equivocadamente o número do mandado de segurança deve ser substituída pela seguinte:

Ocorre que o contribuinte não demonstrou de forma inequívoca o seu pleito. Portanto, mesmo sendo válida a decisão judicial proferida nos autos do Mandado

de Segurança - MS 91.0047783-4, no sentido de não ser possível afastar os efeitos da coisa julgada, entendo que o fato de a classificação fiscal ser a motivação das glosas relativa ao auto e os produtos serem classificados à alíquota zero, a decisão no citado Mandado de Segurança não lhe beneficia.

Ou seja, deve ser feita a correção do número, sem efeitos no decidido. Em outro item dos embargos, a empresa busca rediscutir os efeitos do MS. Este ponto, porém, não foi admitido. De fato, como o próprio parágrafo acima indica, não houve tal omissão.

## **2 DA OBSCURIDADE QUANTO AOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS REFRIGERANTES**

Sobre o item decorrente da aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes (para lubrificar as esteiras onde são elaborados os refrigerantes) foram admitidos os embargos por obscuridade ou contradição. Nos embargos, se alegou:

O Acórdão embargado entendeu que o recurso voluntário da embargante merecia provimento no tocante ao reconhecimento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes que foram utilizados no processo de industrialização dos seus refrigerantes. No entanto, o Acórdão embargado também afirma que estaria correta a decisão de 1ª instância, que manteve a glosa dos créditos de IPI relativos aos produtos de limpeza e lubrificantes, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. .... Ou seja, o Acórdão embargado: i) de um lado, dá a entender que a decisão de 1ª instância deveria ser reformada para reconhecer os créditos de IPI na aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes; e ii) de outro lado, dá a entender que a decisão de 1ª instância estaria correta na parte em que manteve a glosa dos créditos de IPI pela aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes. Dessa forma, o Acórdão embargado foi obscuro, porque há dúvida quanto ao resultado do julgamento no tocante às glosas dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes.

De fato, tal matéria foi objeto do recurso voluntário, que postulou pela reforma das glosas:

12.2. Ora, a conclusão da DECISÃO está equivocada, porque não há dúvida de que os produtos de limpeza utilizados para assepsia e sanitização integram o processo produtivo dos refrigerantes, já que são inerentes à sua produção, inclusive por exigências sanitárias, e são utilizados de forma obrigatória e, pois, está correto o creditamento do imposto.

12.3. De fato, embora os produtos de limpeza e os lubrificantes 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 lubrificar as esteiras, onde são elaborados os refrigerantes.

12.4. 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.

Tal matéria foi assim abordada na decisão do recurso voluntário:

f) Dos Créditos De Produtos De Limpeza

Entende-se que o recurso merece provimento neste ponto de modo que a decisão recorrida merece ser reformada que, diga-se de passagem, manteve a glosa dos créditos decorrentes de operações registradas sob o CFOP 1.101, o Fisco alegou que não seria admissível o crédito de produtos de limpeza (ANTIBACTERIAL, MAXJOB MAOS, DRYEXX, TXC-L BB 75KG), por não se enquadrarem no conceito de MP, PI e ME.

Correta a decisão posto que o imposto discutido nestes autos é o IPI que, diga-se de passagem, não comporta em sua natureza a abrangência de possibilidade de creditamento previsto na legislação por exemplo, do PIS e COFINS. A legislação é clara no sentido de aplicabilidade de desgaste no processo produtivo.

Há claramente contradição no trecho acima, uma vez que, por um lado, “entende-se que o recurso merece provimento” e “a decisão recorrida merece ser reformada”. Por outro, considera-se “correta a decisão posto que o imposto discutido nestes autos é o IPI que, diga-se de passagem, não comporta em sua natureza a abrangência de possibilidade de creditamento previsto na legislação por exemplo, do PIS e COFINS”.

A conclusão indicaria que o correto é realmente o segundo trecho, uma vez que assim restou decidido:

3 Do Dispositivo.

Isto posto, conheço do recurso, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Porém, há clara contradição no texto que fundamenta o voto.

A diligência realizada não tratou desse ponto.

Dessa forma, o entendimento que foi adotado pela turma deve ser buscado na jurisprudência e na interpretação da matéria litigada.

Essa mesma Turma julgou outros recursos sobre a matéria. Pode-se citar o seguinte julgado do mesmo ano de 2024, embora a composição da Turma não fosse a mesma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

(...)

**IPI. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUTOS DE HIGIENIZAÇÃO.**

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

(Processo 16682.900630/2013-17; Acórdão 3201-011931; Sessão 23/07/2024).

No julgado, a manutenção da glosa de créditos na aquisição de produtos de limpeza foi unânime. Destaque-se que esta abordagem, com a qual este relator concorda, tem sido adotada no Carf, inclusive pala CSRF.

É de se mencionar que o STF já se posicionou da seguinte forma sobre o assunto:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE MATERIAL DE HIGIENIZAÇÃO. LEGALIDADE DA GLOSA. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA RELATIVA AOS REFRIGERANTES E REFRESCOS QUE CONTINHAM SUCO DE FRUTA OU EXTRATO DE SEMENTES DE GUARANÁ. DESNECESSIDADE DE ATO DA RECEITA FEDERAL APÓS O RIPI/2010. NULIDADE PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

1 . Apelação interposta pela Pessoa Jurídica de Direito Privado em face de sentença que julgou improcedente a Ação Anulatória ajuizada com o fito de anular o Auto de Infração apontado nos autos.

2 . O Auto de Infração que se pretende anular diz respeito à cobrança de IPI e multa isolada no período de outubro a dezembro de 2010, lavrado sob o fundamento de creditamento indevido do IPI pago a título de aquisições de insumos (material de higienização) e de recolhimento a menor em relação às operações nas quais aplicou redução de 50% da alíquota, considerada indevida.

**3 . Os materiais utilizados na higienização da área de produção (lubrificantes de esteiras à base de sabão, sabonete líquido para assepsia das mãos, detergente desengordurante de alta espuma, gel alcoólico para mãos e detergente desincrustante alcalino para limpeza de equipamentos e superfícies em geral) não se enquadram no conceito de produto intermediário, uma vez que não sofrem ou provocam qualquer ação direta, mediante contato físico, com o produto industrializado.**

4 . Por ocasião do julgamento do REsp 1075508/SC (publicado em DJe 13/10/2009), em seara de Recurso Repetitivo, a despeito de o caso não versar sobre questão idêntica, o STJ assentou o entendimento que "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".

5. Pode-se concluir que os produtos intermediários que geram direito a crédito são aqueles que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a

mercadoria industrializada, situação na qual não se enquadram os produtos de higienização. Precedente do STJ: REsp 1263722/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 02/05/2012.

(...).

(RE 1205204; julgamento: 14/05/2019; Relator Min. Marco Aurélio).

(grifou-se).

Não resta dúvida, portanto, que a abordagem da Turma foi no sentido de manter a glosa, em consonância com o acórdão do julgado e respectiva ata.

Desse modo, deve ser esclarecido o julgado com o acréscimo do texto acima, sem efeitos infringentes.

---

### 3 CONCLUSÃO

---

Pelo exposto, deve-se acolher parcialmente os embargos com relação ao acórdão 3201-011.657, sem efeitos infringentes, para: (i) corrigir a inexatidão material substituindo a citação do número do mandado de segurança de 91.0028724-5 para o correto 91.0047783-4; (ii) corrigir a contradição com relação aos créditos de produtos utilizados na industrialização de refrigerantes, na forma da fundamentação do voto, para esclarecer que o recurso voluntário não merece provimento com relação aos créditos de produtos de limpeza e lubrificantes.

*(documento assinado digitalmente)*

*Marcelo Enk de Aguiar*