MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.900630/2013-17

Processo nº	16682.900630/2013-17
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-011.931 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de julho de 2024
Recorrente	RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE. CERTEZA E LIQUIDEZ.

O ressarcimento e a compensação de IPI com créditos tributários estão condicionados à comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

RESSARCIMENTO DE IPI. ESTABELECIMENTO COMERCIAL ATACADISTA. AQUISIÇÕES PARA COMERCIALIZAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O IPI devido pelo estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial, situação em que se enquadra a interessada, é apurado e recolhido pelo fornecedor, fabricante do produto comercializado sujeito ao regime de que trata o Decreto nº 6.707/2008, na condição de responsável. O IPI devido pelo estabelecimento industrial é suspenso nas saídas para o estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial. Sendo assim, não pode o comercial atacadista apropriar-se de crédito na entrada do produto adquirido.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa e Flávia Sales Campos Vale, que lhe davam provimento parcial, acompanhando o relator somente em relação à manutenção da glosa de créditos na aquisição de produtos de limpeza. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da Delegacia de Julgamento (no caso, DRJ/RPO) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado. A origem do litígio é a homologação parcial da Dcomp, em que consta como detentor do crédito o estabelecimento 00.074.569/0018-40. Com base no relatório da referida decisão, é possível sintetizar o processo na forma que segue.

O crédito refere-se ao ressarcimento do saldo credor de IPI relativo ao 1º trimestre de 2010. O crédito pleiteado foi reconhecido parcialmente. De acordo com o **Despacho Decisório**, o valor pleiteado não foi integralmente reconhecido em face da glosa de créditos em procedimento fiscalizatório e da constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento demonstrado era inferior ao valor pleiteado.

Instruindo o ato decisório a fim de evidenciar as mencionadas constatações, os pertinentes demonstrativos de apuração foram disponibilizados à interessada no sítio eletrônico da RFB, conforme se informa no corpo do Despacho. Também foi disponibilizado o relatório lavrado pela Fiscalização.

Releva destacar as seguintes conclusões contidas no relatório fiscal:

● Foram glosados os créditos escriturados com os CFOP 2.102 e 2.403, tendo em vista a inexistência de previsão legal para escrituração de créditos referentes às entradas no estabelecimento de compras ou transferências para comercialização, exceto nos casos previstos nos incisos V a VIII do art. 164 do RIPI/2002.

Original

● Foram glosados os créditos decorrentes de aquisições de produtos de limpeza, escriturados com o CFOP 2.101, por não se enquadrarem no conceito de MP, PI e ME, nos termos em que explicita o Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de outubro de 1979.

O saldo credor do trimestre foi então apurado, considerando as glosas efetuadas.

Cientificada da decisão, a interessada **manifestou a sua inconformidade**. Em síntese, alega as seguintes razões de defesa:

1- Nulidade do Despacho Decisório por ausência de motivação.

Foram omitidas informações essenciais quanto ao fundamento para que se considerasse que os créditos escriturados não se enquadram, de fato, nos casos previstos para o crédito do IPI. O ônus da prova da infração é da Autoridade Fiscal, haja vista a necessidade de motivação do ato administrativo (até mesmo para que o contribuinte possa exercer adequadamente o seu direito de defesa).

2- Glosa dos créditos escriturados com os CFOP 2.102 e 2.403.

As operações cujos créditos foram objeto da glosa decorrem de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, realizadas em virtude da necessidade de suplementar o estoque do estabelecimento de Cariacica-ES, nos períodos em que a demanda neste estabelecimento superou sua capacidade de produção. Isto é comprovado pelo demonstrativo das notas fiscais relacionadas no PER/DCOMP e pelas cópias das notas juntadas.

Por expressa disposição do art. 9º, III, do Decreto 4.544, de 2002, são equiparadas a estabelecimentos industriais as filiais que comercializam produtos industrializados por outros estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte, como ocorre no caso das operações em comento.

3- Glosa dos créditos de mercadorias que não se enquadram como MP, PI e ME.

O Regulamento do IPI estabeleceu, em seu art. 164, I, que, entre as matérias-primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto estão "*aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente*". Mencionada disposição afastou a interpretação de que o crédito do IPI deveria ser necessariamente o crédito físico e estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de materiais utilizados no processo de industrialização, ainda que não consumidos imediata e integralmente nesse processo.

Da análise da lista dos produtos cujos créditos foram glosados, verifica-se claramente que são produtos consumidos no processo de industrialização, que não integram o ativo permanente e, saliente-se, cujo emprego é essencial à manutenção da linha de produção. Ao questionar a legitimidade do crédito tomado, a Autoridade Fiscal se fundamenta tão somente no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que, à guisa de interpretar a norma, introduziu requisito sem embasamento legal, restringindo o aproveitamento do crédito apenas aos bens que entram em contato físico com o produto em fabricação, em direta afronta à própria legalidade que deve reger os atos da administração pública.

Original

Por fim, a interessada protesta pela posterior juntada de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas de direito admitidas, em reverência ao princípio da verdade material.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu direito creditório adicional.

A empresa foi cientificada e apresentou **recurso voluntário**. A unidade de origem atesta a tempestividade.

A recorrente mantém e reforça as alegações da manifestação de inconformidade já relatadas. Em adendo, pode-se sintetizar como segue:

- A glosa dos créditos da Recorrente com CFOP 2.102 c CFOP 2.403 estaria justificada pela demonstração da sua não subsunção às hipóteses normativas em que autorizada a tomada de crédito por contribuintes. Não obstante, a Recorrente demonstrou a insuficiência da referida justificativa, pois, nos próprios termos do despacho decisório, o crédito pleiteado tinha sim um enquadramento normativo: à luz do art. 164, inc. VIII, do RIPI/2002, que autoriza o crédito do *"imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto"*.

- A fiscalização não cumpriu o seu dever de motivar o ato administrativo de glosa. O regime especial e dispositivos legais aventados pelo v. acórdão não foi objeto de sequer uma linha de análise no despacho decisório que determinou a glosa dos créditos.

- Incide, portanto, também, ao caso presente, o art, 12 do Decreto 7.574/2011, em suas duas hipóteses: (pelo inciso I) nulidade por aditamento de despacho decisório por autoridade incompetente (quando haveria de ser pela autoridade de primeira instância); (pelo inciso II) nulidade por preterição do direito de defesa, diante da nítida supressão de instância. Se a causa para a não admissão dos créditos pleiteados pela Recorrente era também decorrente do regime específico a que supostamente estavam submetidos os respectivos produtos (adquiridos pela Recorrente para posterior comercialização), então, para que se considerasse suficiente a motivação, ela deveria estar expressamente consignada no despacho decisório, com indicação dos fundamentos normativos do regime especial a que se sujeitavam os produtos envolvidos, ou seja, com a suficiente demonstração de que o crédito pleiteado não poderia estar subsumido sequer à norma genérica de credito do art. 164. VIII. do RIPI/02.

- Demonstra-se assim que a conduta dos julgadores tanto no bojo do despacho decisório quanto no v. acórdão recorrido violou o direito ao contraditório e à ampla defesa e, por isso, há de se reformá-lo, para reconhecer a nulidade do despacho decisório que determinou a glosa dos créditos da Recorrente ou, ainda, anular-se o próprio acórdão recorrido, dada o nítido cerceamento de defesa diante da tentativa de se incluir (em segunda instância) novos fundamentos ao ato de glosa.

- Essa permissão da compensação dos saldos credores de IPI com outros tributos federais assegura a plena eficácia do princípio constitucional da não cumulatividade, garantindo sua aplicação mesmo nos casos de contribuintes que não possuem débitos correntes de IPI suficientes à compensação de seu saldo credor, que se transformariam em custo se não houvesse a previsão de compensação.

Original

- Comprovou que as respectivas operações de aquisição de produtos teriam a finalidade de suplementar o estoque do estabelecimento da Recorrente em Cariacica-ES nos períodos em que a demanda nesse estabelecimento superou a sua própria produção, com a aquisição de produtos acabados também produzidos pela adquirente em seus diversos estabelecimentos.

- Por lapso, a empresa referiu transferências entre estabelecimentos da empresa, uma vez ter sido cientificada no mesmo momento de outros despachos decisórios nessa condição. Não obstante, o objeto da defesa é o mesmo, pois, embora as operações não tenham se originado de outros estabelecimentos da Recorrente, elas se originaram de estabelecimentos de outras empresas franqueadas do sistema Coca-Cola, que têm exatamente o mesmo objeto social e o mesmo portfólio de produtos fabricados e comercializados pela Recorrente e, em todos os casos, as mercadorias foram adquiridas para suplementação do estoque de produtos também fabricados pelo estabelecimento em Cariacica, em períodos nos quais sua produção não foi suficiente para fazer frente à demanda (houve déficit na produção).

- Em outros termos: o direito ao crédito na aquisição de mercadorias para revenda decorre do fato de que essas mercadorias têm suas saídas regularmente tributadas (conforme se denota dos livros de apuração anexado aos autos) e que, por tal razão, a escrituração dos respectivos créditos é instrumento indispensável para a operacionalização da não cumulatividade do EPI Nessa condição, considerando que todos os produtos adquiridos para revenda se originaram de outras empresas franqueadas do sistema Coca-Cola (em que a Recorrente está inserida) e compõem também o portfólio de produtos fabricados na própria planta do estabelecimento que efetuou as aquisições e tomou os créditos, não há qualquer reparo a se fazer no procedimento adotado, pois, no caso concreto, a responsabilidade pela apuração pelo recolhimento do tributo apenas foi transferida de fabricante-fornecedor para fabricante-distribuidor.

- Portanto, não procede a assertiva da decisão recorrida, no sentido de que as Notas Fiscais de aquisição denotariam a fruição de regime específico relativo ao IPI. uma vez que a existência de destaque desse tributo indica justamente o inverso.

- Quanto aos produtos de limpeza, há previsão no art. 164, I, do RIPI

- O detalhamento dos produtos e usos demonstra claramente que são produtos consumidos no processo de industrialização, que não integram o ativo permanente e, saliente-se, cujo emprego é essencial à manutenção da linha de produção, já que asseguram o padrão de qualidade e higiene necessários e exigidos na industrialização de alimentos destinados ao consumo humano.

- Especificamente com relação aos produtos em apreço, cumpre destacar que a maior parte deles são utilizados para a limpeza dos bicos que permitem o envasamento das garrafas utilizadas na comercialização das bebidas. Ora, é indubitável que, muito embora não estejam adicionados às bebidas, tais produtos estão inseridos no processo produtivo, pois a retirada dos resíduos e a limpeza das máquinas é imprescindível para atingir a qualidade que se espera das mercadorias.

Por fim, requer o provimento do presente Recurso Voluntário, com a anulação do acórdão recorrido (diante da supressão de instância ocasionada pela inovação de motivos ao despacho decisório) ou, ainda, a sua reforma, para que (i) anulado o r. despacho decisório que deixou de reconhecer parte do crédito pleiteado pela Recorrente ou, sucessivamente, caso se afaste a questão da nulidade (o que apenas se admite por hipótese remotíssima) ou se entenda que há razões suficientes para um julgamento favorável com base nas demais questões de mérito,

Original

se reforme integralmente o julgado para reconhecer a integralidade do crédito pleiteado pela Recorrente.

É o relatório.

Voto

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que, de acordo com seu contrato social, tem por objeto a fabricação, distribuição, venda e comércio de bebidas, refrigerantes, água mineral, refrescos, néctares, xaropes, pós e outros produtos, sendo, portanto, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI").

Procedimento de auditoria fiscal constatou a utilização de créditos indevidos de IPI. A análise a seguir está dividida por tópicos, de modo a facilitar a apreciação, fornecer clareza ao julgado e permitir a apreciação de todos os pontos litigados.

1 Nulidade.

A empresa manteve a alegação de nulidade do despacho decisório, por omissão de informações essenciais e ausência de motivação. A decisão da DRJ também teria incidido em hipótese de nulidade, por aditamento ao despacho decisório, fora de sua competência. De ambas as situações, decorreria preterição do direito de defesa.

Afora algo a acrescentar logo adiante, em conjunto com a apreciação do pleito de nulidade da decisão da DRJ, considera-se que a decisão da 1ª instância administrativa andou bem nesse item, pelo que se reproduz a apreciação. Segue:

> Em vista da reclamação, mister se faz examinar a informação fiscal. Neste, na parte que se refere às glosas dos créditos de IPI incidente sob os materiais classificados nos CFOP 2.102 e 2.403, lê-se (e-fl. 52):
>
> > O direito ao crédito do imposto na escrita fiscal do contribuinte está regulado na Seção II do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002):
>
> Em seguida, são reproduzidos todos os dispositivos do RIPI/2002 que identificam as situações que ensejam direito ao crédito (e-fls. 52/54) para, ao final, concluir-se que (e-fl. 54/55):
>
> > Como se pode observar no disposto acima, não há previsão legal para escrituração de créditos referentes às entradas no estabelecimento de compras para comercialização, exceto nos casos previstos nos incisos V a VIII do art. 164. Por este motivo, foram glosados os créditos escriturados com os CFOP 2.102 e 2.403 (...)
>
> Verifica-se que a Autoridade Fiscal tomou o cuidado de enunciar todas as hipóteses previstas do direito ao crédito, ao reproduzir os dispositivos do RIPI/2002. Ao final, constata que as operações classificadas no CFOP 2.102 (compra para comercialização) e

Original

> CFOP 2.403 (compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária) não estão contempladas em nenhuma das hipóteses elencadas.
>
> Ora, a lógica é óbvia e simples: a inexistência de uma hipótese a qual se possa estabelecer a subsunção dos fatos desautoriza a apropriação de crédito.
>
> No que se refere às glosas de créditos de aquisições de produtos não enquadrados nos conceitos de MP, PI ou ME, a própria transcrição do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979 (e-fls. 56/58), supre a reclamada explanação da fundamentação das glosas efetuadas.
>
> De toda forma, no que se refere às nulidades em sede do contencioso administrativo-tributário federal, o PAF estabelece em seus artigos 59 e 60:
>
> **Art. 59**. São nulos:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
>
> (...)
>
> **Art. 60**. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.
>
> Como visto, não se caracterizou a preterição do direito de defesa e não se verificou a hipótese de incompetência. Ademais, a manifestante demonstrou uma exata compreensão das ocorrências relatadas, exercendo plenamente seu direito de defesa ao abordar todas as questões possíveis com relação ao mérito. Portanto, afasta-se a argüição de nulidade.

No presente caso, o Despacho Decisório preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, contendo todos os elementos necessários ao exercício do direito de defesa do contribuinte.

Caso de fato essas alegações com relação às glosas sejam pertinentes, questão atinente ao Mérito, essas glosas serão revertidas em benefício do recorrente. É de se acrescentar que a verificação fiscal dos créditos pleiteados é prevista e desejável. Cediço que o ônus de provar determinado crédito é do sujeito passivo. E para desincumbir-se desse direito, deve prová-lo em específico, de forma articulada e com arrimo em documento fiscal. Veja-se decisão do Carf:

> ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS
>
> Período de apuração:01/10/2007a31/12/2007
>
> DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO. ÔNUS DA PROVA.
>
> Nos pedidos de restituição e compensação de tributos é do contribuinte o ônus de provar os fatos constitutivos do direito creditório pleiteado. Prescrição contida no artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicado supletivamente ao PAF (Decreto No. 70.235/72).
>
> O contribuinte deve demonstrar objetivamente com base em provas as suas alegações, de modo a evidenciar e corroborar o direito pretendido e não tentar transferir ao Fisco este ônus processual. Atribuir à fiscalização este dever é subverter as atribuições das partes na relação processual. Não cabe ao Fisco, e muito menos às instâncias julgadoras, suprir deficiências probatórias da parte autora.

Original

> (2ª Turma da Segunda Câmara Terceira Seção de Julgamento; Data da Sessão: 28/05/2014; Acórdão 3202-001.203).

Ao solicitar o reconhecimento de um crédito, conforme Art. 165 e 170 do CTN, os créditos devem ser líquidos e certos, ônus que compete inicialmente ao contribuinte. O ressarcimento está condicionado à comprovação da certeza e liquidez do respectivo direito creditório por quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar liquidez e certeza ao direito alegado.

Em casos com grande volume de informações, como o presente, o tratamento, seja na auditoria fiscal ou, diga-se, na defesa, é muitas vezes realizado por grupos ou blocos, seguindo critérios e classificações nos demonstrativos e extrações. A partir do alegado, o órgão julgador deverá avaliar a incidência ou a hipótese de crédito à luz da legislação. O detalhamento da operação em exame, realizado pela DRJ, enfrentou o alegado, e se coaduna com o motivo da glosa, ou seja, estão em linha com a análise das operações em relação aos códigos fiscais das operações glosados (2.102 e 2.403).

Seja como for, tais elementos não seriam motivo para a nulidade da decisão da DRJ proferida. Foram oferecidas as condições para exercer o contraditório e a ampla defesa, oportunidade para a comprovação da regularidade do crédito. Por último, cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) referentes à nulidade:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI
>
> Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002
>
> NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.
>
> Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.
>
> PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.
>
> A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.
>
> (...)
>
> (Acórdão 3801-01.015; processo: 10580.720665/2007-98; Data da Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).
>
> .....
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004
>
> NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.
>
> Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

Original

> FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.
>
> Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.
>
> (Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).
>
> .....
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014
>
> NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.
>
> Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contradita-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.
>
> (...)
>
> (Acórdão: 3201-011.854; processo 10930.720946/2016-14; sessão: 17/04/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

Dessa forma, não deve ser provida a alegação de nulidade.

2 Glosa dos Créditos Escriturados com o CFOP 2.102 e 2.403.

Sobre as operações, a empresa pontua que se originaram de estabelecimentos de outras empresas franqueadas do sistema Coca-Cola, que têm exatamente o mesmo objeto social e o mesmo portfólio de produtos fabricados e comercializados pela recorrente e, em todos os casos, as mercadorias foram adquiridas para suplementação do estoque de produtos no estabelecimento em Cariacica-ES. Por lapso, apenas, indicou que seriam transferências entre estabelecimentos.

Alega que o despacho decisório e acórdão da DRJ ignoram indevidamente a dupla condição do estabelecimento. As mercadorias compõem também o portfólio de produtos fabricados na própria planta do estabelecimento que efetuou as aquisições e tomou os créditos. No caso concreto, a responsabilidade pela apuração pelo recolhimento do tributo apenas foi transferida de fabricante-fornecedor para fabricante-distribuidor.

Pois bem, veja-se que a legislação lhe atribui essa dupla condição. Isso não significa que deverá se comportar sempre como fabricante. Ou, menos, que escolherá a forma de tributação (e creditamento). Quando adquire os produtos em questão como distribuidora/comercial atacadista, a lei lhe atribui a condição de "equiparado a industrial", deixando toda a responsabilidade pelo IPI com o fabricante, que deverá apurar este tributo ao longo de toda a cadeia como substituto tributário, não existindo crédito para os adquirentes. Por outro lado, quando atua como fabricante, a lei lhe atribui a condição de substituto tributário, como se acabou de afirmar, e o creditamento lhe será permitido. Como se verifica, para cada operação sua situação jurídica pode variar, implicando consequências tributárias igualmente distintas.

Original

De início, veja-se que a legislação de regência, chamado "Regime Especial", foi introduzida no ordenamento jurídico pela Lei nº 11.727, de 23/06/2008 (posteriormente revogada pela Lei nº 13.097, de 19/01/2015), cujo art. 32 acresceu à Lei nº 10.833/2003 os arts. 58-A a 58-U. O Decreto 6.707/2008 regulamentou a Lei. Na situação em que se enquadra o estabelecimento, o IPI devido pelo estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial é apurado e recolhido pelo fornecedor fabricante, na qualidade de responsável. Sendo assim, não pode ele apropriar-se de crédito na entrada do produto adquirido, mesmo porque o imposto devido pelo fabricante, nestas saídas, é suspenso. Aliás, lembre-se que os códigos fiscais das operações são 2.102 ("compra para comercialização") e 2403 ("compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária").

Quanto à alegação de que teria havido destaque de IPI a justificar o crédito, uma vez ter incidido também na saída, é de se entender que as partes não podem, livremente convencionar sobre quem terá a responsabilidade pela apuração e recolhimento do tributo. Tal determinação consta de lei, e eventuais práticas em desacordo com as normas legais não podem ser opostas contra o Fisco. Se houve recolhimento indevido, deve ser manejado o pedido de restituição.

Nessa direção, o Carf tem entendimento consolidado sobre a impossibilidade de apurar crédito em função de destaque indevido ou a maior de IPI na aquisição. Veja-se:

> IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI
>
> Período de apuração: 10/01/1998 a 20/12/1998
>
> ANÁLISE DE INCONSTITUCIONALIDADES DE ATOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.
>
> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária Súmula CARF nº 2.
>
> IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI.
>
> Descabe o registro de crédito pelo valor integral do IPI constante da nota fiscal de aquisição se este se revela maior do que determina a legislação. A prática configura falta de recolhimento pelo adquirente, sujeito passivo da exação, ainda que o remetente tenha, de boa-fé, debitado e recolhido o valor integral da nota.
>
> (Processo 10830.007530/2001-59; acórdão 9303-005855; sessão 17/10/2017; CSRF)

Por fim, sobre a matéria, cumpre citar trecho de ementa de decisão do Carf (em processo da própria recorrente);

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009
>
> RESSARCIMENTO DE IPI. ESTABELECIMENTO COMERCIAL ATACADISTA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE QUE TRATA O DECRETO Nº 6.707, de 2008. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.
>
> O IPI devido pelo estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial, situação em que se enquadra a interessada, é apurado e recolhido pelo fornecedor, fabricante do produto comercializado sujeito ao regime de que trata o Decreto nº 6.707, de 2008, na condição de responsável. O IPI devido pelo estabelecimento industrial é suspenso nas saídas para o estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial. Sendo assim, não pode o comercial atacadista apropriar-se de crédito na entrada do produto adquirido.

Original

> (...)
>
> (Processo 16682.900626/2013-59; acórdão 3401-006882; sessão 24/09/2019; 1ª Turma, 4ª Câmara, 3ª Seção do Carf).

Dessa forma, deve ser mantida a glosa.

3 Aquisições de produtos que não dão direito ao crédito de IPI.

A interessada também se insurgiu contra a glosa dos créditos decorrentes de aquisições de produtos de limpeza, escriturados com o CFOP 2.101. Em geral, trata-se de produtos da NCM 3402 ("Agentes orgânicos de superfície (exceto sabões); preparações tensoativas, preparações para lavagem (incluindo as preparações auxiliares para lavagem) e preparações para limpeza, mesmo que contenham sabão, exceto as da posição 34.01"). Como exemplos, "lubrificantes de esteira à base de sabão" (Dicolub Lujob) e "aditivo para soluções de lavagem de garrafas de vidro" (Diso Le).

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 (art. 226 do RIPI/2010) 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.)

Dessa forma, somente geram direito a crédito do IPI as matérias-primas, produtos intermediários *strictu senso* e material de embalagem, incluindo-se os produtos não contabilizados no Ativo Permanente consumidos no processo produtivo em contato físico direto com o bem em produção,

Em sede de recurso repetitivo o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.075.508, decidiu que para haver o direito ao crédito deve o produto intermediário ser consumido no processo de industrialização. Referida decisão apresenta a seguinte 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.

Original

> 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 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009)*

Entende-se "consumo" como o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas em decorrência de um contato físico com o material em produção, ou seja, de uma ação diretamente exercida pelo ou sobre este insumo (conforme PN CST n°s 65/1979, 181/1974 e 260/1971). Observe-se que o contato físico está entendido como um elemento "ativo", participante da "ação" referente ao processo industrial e não algo presente no ciclo operacional do processo industrial em si. O "processo de industrialização", por sua vez, deve ser entendido como a operação industrial em si, ou seja, a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e renovação ("ações fim"). Não inclui neste contexto as "ações meio", ou seja, as ações que visam o transporte, armazenagem, lubrificação, limpeza ou higienização, as instalações comerciais ou mesmo industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas.

O CARF tem jurisprudência há muito assentada sobre esse entendimento, conforme se verifica dos excertos de ementas a seguir transcritos:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)
>
> Ano-calendário: 2008
>
> MATÉRIAS-PRIMAS OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. NECESSIDADE DE SUBSUNÇÃO AO CONCEITO.
>
> Somente dão direito a créditos 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. Elementos filtrantes, carvão ativado e aditivos, utilizados em sistemas de filtração, purificação ou pasteurização, não se enquadram no conceito de insumos ou de produtos intermediários do IPI.

Original

(...). (processo 13502.720329/2011-42; acórdão 9303-014.432; sessão 17/10/2023; CSRF).

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO FÍSICO.

A não cumulatividade do IPI fundamenta-se no crédito físico, segundo o qual apenas dão direito à escrituração de crédito as aquisições, com incidência do imposto, de matéria-prima, produtos intermediário e material de embalagem que se integram ao produto final ou se consomem em razão de uma ação direta com o produto produzido. As aquisições de produtos não considerados insumos (lubrificantes de esteira, detergente para limpeza, solvente e diluente para limpeza), por mais que essenciais à produção, não são passíveis de crédito de IPI (...)

(Processo 16045.720001/2016-63; acórdão nº 3301-005.668; sessão 31/01/2019; 1ª Turma, 3ª Câmara, 3ª Seção do Carf)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2006

REFRIGERANTES, REFRESCOS E NÉCTARES DA POSIÇÃO 2202.10.00. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. CONDIÇÕES. ATO DECLARATÓRIO. PRODUÇÃO DE EFEITOS RETROATIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

A redução de 50% das alíquotas do IPI prevista para os produtos da posição 2202.10.00 depende de prévia emissão de ato declaratório da Secretaria da Receita Federal.

PRODUTOS DE HIGIENIZAÇÃO. LEGISLAÇÃO DE IPI. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

(Processo nº 10380.721189/2011-65; Acórdão nº 9303-005.162; sessão de 17/05/2017; CSRF)

Por fim, o STF já se posicionou da seguinte forma:

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.

Original

> 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.
>
> (...) [sublinhou-se].
>
> (RE 1205204; julgamento: 14/05/2019; Relator Min. Marco Aurélio).

Por não se enquadrarem no conceito de MP, PI e ME, correto o indeferimento do crédito.

4 Conclusão.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar

Original