MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10380.900017/2013-18**
ACÓRDÃO	3001-003.835 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI CRÉDITO BÁSICO. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONCEITO RESTRITIVO.

Somente geram crédito do IPI os insumos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização, por ação física ou química direta exercida pelo produto em fabricação ou por ele sofrida, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/1979. Itens destinados à manutenção, higienização, sanitização, lubrificação, conservação ou preservação de máquinas, equipamentos e instalações industriais não se enquadram como produtos intermediários.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Daniel Moreno Castillo (relator), Larissa Cassia Favaro Boldrin e Rachel Freixo Chaves, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente e Redator Designado

DOCUMENTO VALIDADO

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Rachel Freixo Chaves (substituto[a] integral), Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Diante da clareza e bom retrato da matéria posta ao crivo dessa C. Turma Extraordinária, adoto os termos do relatório contido no acórdão da DRJ, ainda em prestígio à celeridade e eficiência, com destaque próprio dos pedidos do contribuinte em sede recursal:

> Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade interposta pela empresa NORSA REFRIGERANTES LTDA, CNPJ nº 07.196.033/0021-41, em contrariedade ao Despacho Decisório nº 089566457, que indeferiu parcialmente o pleito objeto do PER/DCOMP, relativo a crédito de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI do 3º Trimestre/2009, conforme valores discriminados a seguir:
>
> | | |
> |---|---|
> | **Valor Solicitado/Utilizado** (R$) | **7.493.718,84** |
> | **Valor Reconhecido** (R$) | **7.483.666,80** |
> | **Valor Glosado** (R$) | **10.052,04** |
>
> De acordo com o Despacho Decisório supra, o valor do crédito reconhecido foi inferior ao solicitado/utilizado em razão do(s) seguinte(s) motivo(s) a seguir:
>
> o Ocorrência glosa de créditos considerados indevidos, em razão de terem sido considerados insumos;
>
> o Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado;
>
> Esclareça-se que o Despacho Decisório, além dos demonstrativos de apuração, foi instruído com a Informação Fiscal anexado, o qual abrangeu pelo procedimento fiscal os seguintes períodos: 2º trimestre/2009, 3º trimestre/2009, 2º trimestre/2010, 3º trimestre/2010 e 4º trimestre/2010.
>
> A base legal do lançamento encontra-se nos autos.
>
> Ainda, que por solicitação da manifestante, reunimos para uma análise única, proporcionando assim uniformidade de decisões.
>
> Em 19/08/2014, a interessada foi cientificada do Despacho Decisório e, em 17/09/2014, apresentou Manifestação de Inconformidade, acompanhada de farta documentação, na qual alega, em síntese, o quanto segue:
>
> • um pedido preliminar de reunião dos processos vinculados pela mesma Informação Fiscal;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> • a homologação tácita por decadência em ante a ausência de Auto de Infração necessário para a reconstituição do saldo credor;
>
> • reconhecimento do direito aos créditos glosados, por tratarem-se de insumos, produtos intermediários por tratarem-se de produtos imprescindíveis e inteiramente consumidos no processo produtivo da Recorrente.

Referido acórdão da DRJ vem assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
>
> Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009
>
> CRÉDITO DE IPI REFERENTE À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO INSUMOS - MATÉRIA PRIMA, MATERIAL DE EMBALAGEM OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.
>
> Nos termos dos artigos 25 e 27 da lei nº 4.502/64, somente há créditos do imposto sobre as aquisições de matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários, entendendo-se como produtos intermediários aqueles que se consumam no processo produtivo em decorrência de um contato físico com o produto em elaboração. Em se tratando da produção de bebidas, cabível o crédito também sobre itens empregados na limpeza dos vasilhames em que é acondicionada a bebida fabricada. Reconhecido o direito ao crédito dos aditivos utilizados na limpeza dos vasilhames retornáveis.
>
> GLOSA DE CRÉDITOS - OBRIGAÇÃO DE CONSTITUIR AUTO DE INFRAÇÃO.
>
> A obrigação de lavratura de Auto de Infração, decorre da necessidade de constituir crédito tributário, ou seja lançamento de imposto seus acréscimos legais e multas isoladas. A glosa de créditos, considerados indevidos, porém já estornados pela pleiteante, não resultam em saldos devedores passíveis de autuação. Improcedente as alegações da manifestante quanto a obrigação de autuação para determinar a redução do saldo credor.
>
> Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
>
> Direito Creditório Reconhecido em Parte

No seu recurso voluntário o contribuinte argui uma prejudicial de mérito aduzindo que a falta de auto de infração, dada a não homologação e ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos, impõe uma homologação tácita dos valores em verificação administrativo-fiscal.

No mérito, reitera suas alegações defensivas de impugnação, trazendo a lume argumentos que teriam o condão de afastar as glosas, uma vez que os créditos glosados estariam relacionados à aquisição de produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo, Relator

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Conhecimento.

2.1. Prejudicial de mérito.

Nesse tópico o contribuinte argui que;

> "ao contrário do que restou decidido, fazia-se necessário lavrar um Auto de Infração para determinar a redução do saldo credor de IPI do período em debate (3º TRI de 2009), e, ato contínuo, ter-se-ia a não homologação da compensação, pois a análise do PER/DCOMP deve se limitar ao que está declarado (créditos e débitos)".

Aduz que essa necessidade preemente não ocorreu no lapso temporal de cinco anos, o que ensejaria a homologação tácita do processo em questão.

Por sua vez, o acórdão da DRJ, em seu fundamento central, aponta que no caso não havia falar-se em autuação devida, dado o fato de **inexistir saldos devedores passíveis de lançamento**, mesmo após a homologação parcial. Vejamos:

> A glosa de créditos, considerados indevidos, porém já estornados pela pleiteante, no momento da apresentação do pleito de ressarcimento PER/DECOMP, não resultam em saldos devedores passíveis de autuação;

De início cumpre o destaque de que o processo em questão trata especificamente de pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI no 3º Trimestre de 2009 (PER/DCOMP nº. 32927.44043.291110.1.1.01-0288), vinculados a declarações de compensação. O valor do crédito solicitado foi de R$ 7.493.718,84, deferido apenas o valor de R$ 7.483.666,80.

Esse fato já revela uma fragilidade inafastável do argumento central da preliminar em questão, uma vez que o contribuinte afirma que no caso teria ocorrido uma homologação tácita, dado o transcurso de mais de cinco anos do seu pedido. Como cediço, em pedidos de restituição/compensação, o prazo para que ocorra a homologação é de cinco anos contados do pedido formulado, o que foi observado no caso concreto – art. 74, § 5º da Lei 9.430/96.

Assim, a homologação tem relação direta e exclusiva com esse pedido de ressarcimento/compensação, não com eventuais outros atos administrativos, mesmo que desse

DOCUMENTO VALIDADO

processo possam ser derivados. Na forma do parágrafo 5º, do artigo 74 da Lei 9.430/96, na sua extensão de efeitos, a homologação tácita ocorreria no caso concreto apenas se uma análise dos pedidos de ressarcimento/compensação não tivesse ocorrido em cinco anos contados no protocolo do pedido.

No caso essa análise ocorreu sem o escoamento desse prazo, afastando a legação de possibilidade de homologação tácita que, repise-se, guarda relação exclusiva com esse processo de ressarcimento/compensação, e não outros atos administrativos, como eventuais lançamentos.

A glosa, aqui, é de créditos apurados pelo contribuinte, ao ponto em que a glosa desses afeta o ressarcimento/compensação, sem que tenham sido apurados quaisquer tributos cujo recolhimento tenha sido apurado a menor. Por outro lado, a jurisprudência administrativa colacionada trata de questões específicas, nas quais existia conduta do contribuinte tendente à falta de lançamentos nas saídas, ou de eventos que resultaram em tributo recolhido a menor, elementos que não se fazem presentes nesse processo.

Nessa esteira, rejeito a preliminar prejudicial de mérito.

3. Mérito.

No mérito, cumpre inicialmente esclarecer que o acórdão da DRJ, dando provimento parcial ao recurso voluntário, acatou apenas os aditivos para soda caustica, entre os seguintes itens geradores de créditos de IPI:

> Lubrificantes, detergentes, inibidores de corrosão e incrustação, solventes, desinfetantes, anti-mofos e aditivos para soda cáustica.

O fundamento para tal decisão decorre do seguinte trecho do acórdão da DRJ;

> Em se tratando da produção de bebidas, entendemos cabível o crédito também sobre itens empregados na limpeza de vasilhames em que é acondicionada a bebida fabricada, embora não integrem o produto final. [...]
>
> Porém para os demais itens restou claro, não haver o contato direto com o produto objeto da industrialização, portanto não se enquadram como produtos intermediários, em consequência não geram direito ao crédito do IPI.

Traçadas essas considerações, o artigo 11 da Lei 9.779/99 é claro ao determinar que a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem (MP;PI;ME) ensejam o direito ao creditamento relacionados às suas entradas, quando aplicados na industrialização.

> Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei

DOCUMENTO VALIDADO

> nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Por outro lado, o Decreto 4.544/02, no seu artigo 164, inciso I é claro ao estabelecer que além de emprego da industrialização de produtos tributados sendo consumidos no curso do mesmo, não integrem o ativo imobilizado.

> 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;

Sendo os produtos intermediários aqueles que, embora não se incorporando ao produto final, são consumidos e/ou desgastados no processo produtivo como elemento essencial à produção industrial, entendo que assiste razão ao recorrente, quando esse classifica tais itens glosados como produtos intermediários e pretende tomar créditos de IPI em relação aos mesmos.

No caso em voga o contribuinte produziu farta prova técnica que não fora refutada pela Fiscalização até o momento. Apontou onde e como cada item é aplicado ao seu processo produtivo, deixando transparecer de forma clara a essencialidade do uso de tais elementos para o funcionamento do elemento industrial do seu estabelecimento que fabrica as bebidas (refrigerantes).

O lubrificante, contrariamente ao que normalmente é aplicado (internamente em máquinas), no caso concreto é espalhado sobre as esteiras que entram em contato direito com o produto e suas embalagens no curso do processo fabril, segundo o descritivo de *e*-fl. 96 e 99. Seu consumo é imediato no curso da produção, sendo indispensável ao adequado funcionamento das esteiras. Pela soma do exposto, entendo que tais itens ensejam direito ao creditamento pretendido na condição de produto intermediário (PI).

Já os detergentes, segundo as provas dos autos (*e*-fls. 71; 77; 79, entre outras), destinam-se à limpeza de válvulas e tubulações que entram em contato direto com o produto, visando a assepsia desses elementos, além da limpeza do chão da linha de produção, e da sanitização dos elementos filtrantes, entre outras aplicações, todas inerentes e indispensáveis não apenas à atividade econômica, elemento macro destinado à aferição de créditos das contribuições socias, como também e especificamente ao processo industrial das bebidas em questão. São, por esses motivos, produtos intermediários que asseguram o direito ao creditamento de IPI requerido pelo contribuinte.

De outro lado, os inibidores de corrosão e incrustação, no âmbito de indústrias de refrigerantes, são aplicados em tubulações de água e fluidos para evitar a oxidação e a formação de depósitos sólidos em tubulações, trocadores de calor e torres de resfriamento, de forma a

DOCUMENTO VALIDADO

impedir o comprometimento e eficiência do sistema produtivo. Não se trata de um item destinado à manutenção geral da fábrica, mas de elemento essencial ao processo produtivo específico do refrigerante, sendo, portanto, um PI.

Os solventes, como descriminados (*e*-fls. 71; 92; 93) são todos aplicados na codificação das embalagens, para que dados essenciais relacionados à validade e lote de produto possam ser impressos diretamente no produto final (na sua embalagem). É o mesmo consumido imediata e diretamente com a sua aplicação ao produto final, na etapa de sua industrialização, sendo, portanto, um material intermediário que enseja direito à tomada de créditos.

Por fim, entre os itens glosados estão os desinfetantes e anti-mofos, também aplicados como sanitizante de tubulações e maquinário aplicado diretamente na produção, essenciais para que o produto final não seja contaminado, observadas as normas rígidas de Vigilância Sanitária, apontadas pelo recorrente. Tais itens estão umbilicalmente associados ao processo de industrialização da recorrente, tratando-se de evidente material intermediário de forma a autorizar a tomada de créditos.

Pelo exposto, rejeito a preliminar prejudicial de mérito e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira, redator designado

Com o devido respeito ao bem lançado voto condutor, cuja fundamentação reconheço, divirjo parcialmente do entendimento adotado, por compreender que a matéria exige solução distinta à luz da legislação aplicável.

Passo ao exame do mérito, relativo aos créditos de IPI apropriados pela Recorrente no âmbito da industrialização de bebidas refrigerantes, envolvendo insumos tais como lubrificantes industriais, detergentes e desincrustantes utilizados em sistemas CIP, sanitizantes, agentes de higienização ambiental, inibidores de corrosão, produtos químicos para tratamento de água e solventes diversos.

DOCUMENTO VALIDADO

1. Marco jurídico aplicável – conceito restritivo de produto intermediário.

O direito ao crédito básico de IPI decorre do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e do art. 164, I, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), que autorizam apenas os créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetivamente empregados no processo de industrialização.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/1979 — interpretação ainda vigente e reiterada em diversos julgamentos administrativos — o produto intermediário somente se caracteriza quando o insumo, ainda que não se incorpore ao produto final, é consumido imediata e integralmente em razão de ação física ou química direta entre o insumo e o produto em fabricação.

Não se aplica ao IPI a noção de "essencialidade" desenvolvida no Tema 779/STJ para fins de PIS/COFINS. No IPI vigora a regra estrita do PN CST nº 65/79.

Assim a jurisprudência administrativa não reconhece crédito de IPI para insumos que:

•atuam na manutenção de máquinas e equipamentos;

•são empregados na higienização, limpeza, sanitização, desinfecção ou conservação das instalações produtivas;

•destinam-se a prevenção de corrosão, incrustação ou contaminação ambiental;

•têm desgaste decorrente de uso mecânico ou de interação com superfícies metálicas, e não com o produto industrializado;

•não sofrem ação direta do produto em fabricação.

Os julgados da 3ª Seção do CARF têm aplicado o critério do PN CST nº 65/79, afastando créditos para insumos como:

• lubrificantes, graxas e óleos aplicados em engrenagens e roldanas;

• detergentes e agentes de limpeza industrial;

• desinfetantes, sanitizantes e produtos de controle ambiental;

• solventes de manutenção;

• inibidores de corrosão e anticorrosivos;

• antimofos.

Assim, a orientação é uniforme no sentido de que tais itens constituem materiais auxiliares, cuja função está ligada ao funcionamento e à preservação do parque fabril, e não ao processo de industrialização do produto final.

Este é o entendimento que adoto no presente voto.

DOCUMENTO VALIDADO

2. Análise das glosas – itens constantes do processo.

Os insumos glosados, conforme listados pela fiscalização e reexaminados na DRJ, são:

1.lubrificantes

2.detergentes

3.inibidores de corrosão e incrustação

4.solventes

5.desinfetantes

6.antimofos

A seguir, analiso cada categoria.

2.1. Lubrificantes

Os lubrificantes aplicam-se a engrenagens, rolamentos, mancais e esteiras transportadoras. Seu desgaste decorre de atrito mecânico entre superfícies metálicas, sem qualquer contato físico com o produto industrializado, tampouco consumo decorrente de ação exercida pelo refrigerante.

Desempenham função de manutenção, não de industrialização.

2.2. Detergentes

Os detergentes glosados são empregados na limpeza de superfícies e equipamentos.

Sua atuação ocorre sobre o maquinário, não sobre o refrigerante em elaboração.

A higienização, embora necessária, não gera consumo do produto pelo processo industrial, afastando o enquadramento como produto intermediário.

2.3. Inibidores de corrosão e incrustação

Os inibidores de corrosão e incrustação visam preservar tubulações e superfícies metálicas, evitando oxidação e depósitos minerais.

Seu consumo resulta de interação com o equipamento, não com o produto em fabricação.

Constituem insumos de manutenção industrial, não produtos intermediários.

DOCUMENTO VALIDADO

2.4. Solventes Os solventes constantes da glosa destinam-se à limpeza industrial e desengorduramento de peças mecânicas.

Não atuam sobre o produto em elaboração nem sofrem desgaste em razão de contato com o refrigerante.

São insumos de manutenção, não de industrialização.

2.5. Desinfetantes

Os desinfetantes utilizados na linha de produção têm função de controle microbiológico aplicada sobre superfícies e equipamentos.

Não há atuação direta sobre o refrigerante, nem consumo decorrente do processo industrial.

São agentes de sanitização ambiental, não produtos intermediários.

2.6. Antimofos

Os antimofos destinam-se à prevenção de fungos em superfícies e equipamentos.

Sua aplicação recai sobre o ambiente e o maquinário, sem contato com o produto industrializado.

Não atendem ao conceito estrito de produto intermediário.

Concluo que nenhum dos itens glosados (lubrificantes, detergentes, inibidores de corrosão e incrustação, solventes, desinfetantes e antimofos) atende ao conceito de produto intermediário para fins de crédito do IPI.

Mantém-se apenas a exceção já reconhecida pela DRJ, relativa aos insumos aplicados diretamente na limpeza de vasilhames retornáveis imediatamente antes do envase.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira

DOCUMENTO VALIDADO