



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10320.900741/2018-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.320 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITO INDEVIDO NA AQUISIÇÃO DE “KITS” DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI, UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. SÚMULA CARF Nº 236.

É ilegítimo o crédito do IPI calculado como se devido fosse na aquisição de “kits” de produtos isentos do referido imposto, utilizados na elaboração de bebidas, mediante adoção de alíquota incorreta, decorrente de classificação fiscal equivocada em código único da Tabela de Incidência do IPI, próprio para concentrados, em detrimento da classificação correta, individualizada, em relação a cada um dos componentes dos “kits”.

PER/DCOMP. PROCESSO DECORRENTE DE AUTO DE INFRAÇÃO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA NO PROCESSO PRINCIPAL. NÃO INSTAURAÇÃO DA FASE LITIGIOSA. DEFINITIVIDADE ADMINISTRATIVA DO LANÇAMENTO. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA COM EFICÁCIA MATERIAL NA ESFERA ADMINISTRATIVA. ART. 145 DO CTN. LIMITES OBJETIVOS DA COMPETÊNCIA JULGADORA. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO INDIRETA DO MÉRITO POR VIA REFLEXA. PER/DCOMP NÃO É SUCEDÂNEO RECURSAL. INAPLICABILIDADE DOS ARTS. 27 E 65 DA LEI Nº 9.784/99 COMO VIA SUBSTITUTIVA DE IMPUGNAÇÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NÃO AMPLIA COMPETÊNCIA.

A intempestividade da impugnação impede a instauração válida da fase litigiosa no processo de lançamento, limitando a cognição do contencioso ao exame da tempestividade. Confirmada a intempestividade, consolida-se o lançamento na esfera administrativa, produzindo estabilização material interna (definitividade administrativa). Processo de PER/DCOMP qualificado como decorrente não constitui via autônoma de revisão do lançamento definitivo nem permite reexame indireto de premissas fáticas e jurídicas do auto de infração. A aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/99 e

o princípio da verdade material não autorizam ampliação de competência nem reabertura de lançamento estabilizado; tampouco há prejudicialidade apta a suspender o feito quando inexistente litígio pendente no processo matriz.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Celso José Ferreira de Oliveira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laércio Cruz Uliana Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI referente ao 3º trimestre de 2011, pertencente à filial 07.196.033/0054-00 da empresa Norsa Refrigerantes S/A (por sucessão do estabelecimento 06.272.199/0014-08 da Companhia Maranhense de Refrigerantes e em nome de quem foi transmitido o PER/DCOMP), no valor de R\$ 1.033.727,91, tendo sido o

crédito utilizado na compensação de débitos próprios da empresa. A DRF/Maceió indeferiu o pleito, considerando não homologada a compensação. Este processo faz parte da ação fiscal que culminou no auto de infração objeto do processo 10480.724731/2018-80. Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI referente ao 3º trimestre de 2011, pertencente à filial 07.196.033/0054-00 da empresa Norsa Refrigerantes S/A (por sucessão do estabelecimento 06.272.199/0014-08 da Companhia Maranhense de Refrigerantes e em nome de quem foi transmitido o PER/DCOMP), no valor de R\$ 1.033.727,91, tendo sido o crédito utilizado na compensação de débitos próprios da empresa. A DRF/Maceió indeferiu o pleito, considerando não homologada a compensação. Este processo faz parte da ação fiscal que culminou no auto de infração objeto do processo 10480.724731/2018-80.

2. Na Informação Fiscal integrante do processo referente ao auto de infração, a Autoridade responsável descreve de forma detalhada a ação, apontando as irregularidades abaixo sintetizadas:

a) Erro na classificação fiscal dos chamados "kits" contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, fornecidos pela empresa Recofarma (localizada na Zona Franca de Manaus). Conforme relata a fiscalização, fornecedora não destacou o IPI nas notas fiscais de saída dos kits, por entender que os produtos estariam isentos do imposto e a Impugnante, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos por Recofarma, baseou-se no artigo 237 do RIPI/2010 para aproveitar créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre o valor dos kits;

b) Afirma a Autoridade Fiscal que os insumos fornecidos pela Recofarma (exceto os componentes elaborados com extrato de guaraná), não podem gerar direito ao aproveitamento dos créditos objeto do artigo 237 do RIPI/2010, mas que na hipótese de existir tal direito permanece válida a glosa efetuada na presente ação, tendo em vista que o crédito calculado como se devido fosse seria igual a zero por força da classificação fiscal dos referidos insumos;

c) Procura demonstrar o erro da classificação única adotada pela empresa, afirmando que tal possibilidade ficou completamente descartada mediante a incorporação às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), tendo sido tal item incluído após análise efetuada pelo CCA (Conselho de Cooperação Aduaneira), nos anos de 1985 e 1986, sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, situação semelhante à presente. Foi anexada ao processo referida documentação, com tradução juramentada (fls. 740/792);

d) Cita no item V do Termo argumentos adicionais que demonstram a impossibilidade de classificação do "kit" como mercadoria única, destacando

equivocos contidos em parecer anexado pela Impugnante, elaborado por requisição da Recofarma;

e) Destaca que se encontram incluídos nos "kits" fornecidos pela Recofarma embalagens individuais contendo substâncias puras, como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico, que passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, e não são reconhecíveis como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos colados nas embalagens de transporte. Tais itens, contendo uma substância objeto de reacondicionamento, não fazem jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010;

f) Ressalta a impossibilidade de classificação dos componentes individuais do "Kit" no mesmo "ex" 01 do código 2106.90.10;

g) Cita a definição de "concentrado" segundo a legislação brasileira – Lei nº 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto nº 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.871/2009;

h) Detalha a base legal para o enquadramento destas preparações no "caput" do código 2106.90.10, bem como os códigos que devem ser aplicados ao conteúdo de outros componentes dos kits, quase todos tributados com alíquota zero. As únicas "partes" tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada seriam aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%, não são elaboradas com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito;

i) Acrescenta que mesmo na hipótese de ainda haver direito a crédito, permaneceria cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada pois, nos termos do artigo 427, II, do RIPI/2010, a Impugnante recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, pois nos documentos emitidos por Recofarma não consta a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente;

j) Tece comentários acerca dos esclarecimentos apresentados pelas empresas do sistema Coca-Cola, mais precisamente relativos aos já citado Relatório Técnico elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção (DIEAP) do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), ressaltando que, ao contrário do que alegam as empresas, inexistente discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto, não tendo aquele órgão se pronunciado sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão;

k) Defende a responsabilização do engarrafador pelo pagamento do IPI e da multa em função do cálculo e aproveitamento de créditos fictos indevidos;

l) Foram glosados créditos referentes aquisição bens de uso e consumo, a exemplo de antibactericidas, detergentes, dentre outros agentes orgânicos de superfície (produtos de limpeza), os quais não se enquadram no conceito de insumos;

m) Foi também apurada insuficiência de destaque do IPI quando das saídas de produtos do estabelecimento fiscalizado, predominantemente no início de 2013, por inobservância de alteração legislativa;

n) Observou a Autoridade que o estabelecimento transferiu créditos de IPI para outros estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, sem amparo na legislação de regência.

3. Cientificada em 19.03.2019 (fl. 1536), a interessada apresentou, tempestivamente, em 18.04.2019, manifestação de inconformidade (fls. 1540/1588) na qual:

a) Afirma que o saldo credor tem origem nas aquisições de concentrados para bebidas não alcoólicas da empresa Recofarma, localizada na Zona Franca de Manaus, e elaborados com matéria-prima agrícola de produtos situado na Amazônia Ocidental, sendo tais concentrados beneficiados por duas isenções autônomas e independentes:

"a) a do art. 81, II, do Decreto no 7.272, de 15.06.2010 Regulamento de IPI RIPI/10, que tem base legal no art. 9º do Decreto-Lei (DL) no 288, de 28.02.1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI foi assegurado para a IMPUGNANTE, expressa e especificamente, pela coisa julgada formada no mandado de segurança coletivo (MSC) nº 91.0047783-4; e b) a do art. 95, III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL no 1.435, de 76.12.7915, a qual não foi objeto do referido MSC nº 91.0047783-4, mas cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75." b) Aponta ilegalidade da decisão, por haver o despacho decisório utilizado como fundamento o Termo de Informação Fiscal constante do processo 10480.724731/2018-80, o qual teria abrangido fatos geradores compreendidos entre janeiro de 2013 e dezembro de 2017, diversos do PA em apreciação neste processo.

c) Contesta o não reconhecimento do saldo credor do período, apontando que no auto de infração objeto do processo 10410.721615/2014-17, referente aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2009 a dezembro de 2012, foram exigidas apenas multas isoladas sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, tendo em vista a existência de saldo credor em todos os PA. Entende que o menor saldo credor deve ser verificado na escrita do estabelecimento entre o PA do crédito e a data da transmissão do PER/DCOMP, tendo os saldos devedores apurados a partir de novembro de 2013 (e que teriam consumido o crédito ora em apreciação) sido apurados somente em 2018, quando da ação fiscal. Ou seja, em 2015, na transmissão do PER/DCOMP ainda havia saldo credor;

d) Acrescenta que tais saldos devedores ainda estão em apreciação no processo referente ao auto de infração, devendo ser aguardada decisão final;

e) Afirma que não teria havido questionamento relativo ao crédito de IPI decorrente da isenção prevista no art. 9º do DL no 288/67, sendo indiscutível o

direito pela existência da coisa julgada individual formada no MSC nº 91.0047783-4 e, em relação à isenção do art. 6º do DL 1435/75, a autoridade apenas teria apresentado alegações genéricas. Por tais motivos, não seria objeto deste processo o direito ao crédito propriamente dito, mas tão somente a alíquota do imposto utilizada no aproveitamento dos referidos créditos;

f) Defende a classificação fiscal utilizada, citando a Resolução Suframa que reconheceu o benefício, parecer técnico daquele órgão e ainda manifestação do Instituto Nacional de Tecnologia, o qual deve ser "adotado imperiosamente, nos termos do art. 30, caput, do Decreto no 70.235/72, observado o art. 26-A do nº 70.235/72.";

g) Refere-se ao MSC nº 91.0047783-4, onde entende que teria ficado definida a natureza do produto elaborado pela Recofarma e sua classificação fiscal para fins de creditamento, citando a Nota COEST/CETAD nº 071, de 30.05.2018, que embasou a redução da alíquota do ex 01 da classificação 2106.90.10, onde consta que tal redução ocorreu em função dos créditos apropriados pelas engarrafadoras. Afirma que a Receita Federal teria reconhecido isso publicamente em notícia da imprensa;

h) Entende que sendo adquirente de boa-fé e diante da idoneidade das notas fiscais do fornecedor, teria direito ao crédito, mesmo porque a lei não impõe ao adquirente a obrigação de alterar de ofício a classificação fiscal constante das referidas notas;

i) Contesta a aplicação de multa, juros e correção monetária em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece "que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária". No caso, foi observado pela Impugnante o ato administrativo da Suframa;

j) Da mesma forma julga que a imposição de multa no presente caso também não seria cabível em razão do disposto no art. 76, II, 'a', da Lei no 4.502/64, que está em pleno vigor e determina a não imposição de penalidades aos contribuintes que tiverem agido de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, citando decisões do CARF;

k) Quanto aos créditos referentes aos produtos de limpeza, afirma que embora os mesmos não tenham necessariamente contato direto com a bebida, tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e esteiras, onde são elaborados os refrigerantes, gerando direito aos créditos;

l) Ao final, reitera o direito à utilização do saldo credor na compensação de quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB, e requer a procedência dos seus argumentos.

Sobreveio decisão de primeira instância assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011 CRÉDITO INDEVIDO NA AQUISIÇÃO DE “KITS” DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI, UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS.

É ilegítimo o crédito do IPI calculado como se devido fosse na aquisição de “kits” de produtos isentos do referido imposto, utilizados na elaboração de bebidas, mediante adoção de alíquota incorreta, decorrente de classificação fiscal equivocada em código único da Tabela de Incidência do IPI, próprio para concentrados, em detrimento da classificação correta, individualizada, em relação a cada um dos componentes dos “kits”.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS(SUFRAMA). SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

COMPETÊNCIAS.

A competência da Suframa no âmbito dos benefícios próprios da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental não exclui a competência da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de produtos, para formalizar exigência do IPI, decorrente de glosa de créditos indevidos.

CRÉDITO. INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2019 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada e recorrente interpôs recurso voluntário em que repisa os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade pelo que dele se toma conhecimento.

Os processos nº 10320.900741/2018-61, 10320.900742/2018-13, 10380.907908/2018-18, 10380.907911/2018-23, 10320.900743/2018-50, 10380.907906/2018-11, 1038.904888/2018-01 tratam de não homologação de compensações cujos despachos decisórios encontram fundamento no mesmo auto de infração. Isto é, são todos processos decorrentes do procedimento fiscal que resultou no auto de infração cujo processo administrativo fiscal é controlado pelo processo nº 10480.724731/2018-80. Em função de tal relação de decorrência foram a este processo vinculados nos termos do que dispõe o artigo 47 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF):

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - **decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior** ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

[...]

§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Se o processo principal, nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, não estiver localizado no CARF, o processo decorrente ou reflexo será enviado à

unidade de origem, para apensação ao processo principal, ou mantido no CARF na hipótese de vinculação.

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Se o processo principal, na hipótese prevista no § 4º, não contiver recurso a ser apreciado pelo CARF, a unidade de origem devolverá o processo decorrente ou reflexo, com as informações relativas ao processo principal, necessárias ao julgamento.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

Portanto, as decisões nos processos decorrentes devem levar em conta tal vinculação entre os processos, ou seja, observar a decisão tomada no processo principal.

Há, entretanto, alegação de que o despacho decisório padeceria de nulidade, questão autônoma e própria a este processo e que merece ser analisada.

Passamos a tal alegação, portanto.

### **Preliminar de nulidade do despacho decisório**

Sustenta a recorrente que o despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento e deixou de homologar a compensação declarada seria nulo por ausência de fundamentação adequada, porquanto teria se limitado a remeter ao Termo de Informação Fiscal lavrado no âmbito do processo administrativo vinculado ao Auto de Infração nº 10480.724731/2018-80.

A alegação não merece prosperar.

O dever de motivação dos atos administrativos exige que sejam explicitadas as razões de fato e de direito que conduzem à conclusão adotada pela autoridade administrativa, de modo a permitir o controle de legalidade do ato e assegurar ao sujeito passivo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Todavia, tal exigência não impõe que todos os fundamentos técnicos e fáticos sejam integralmente reproduzidos no próprio corpo do despacho decisório.

No caso concreto, o despacho decisório identifica expressamente o procedimento fiscal que examinou a matéria e remete, de forma precisa, ao Termo de Informação Fiscal elaborado no âmbito da ação fiscal que deu origem ao Auto de Infração nº 10480.724731/2018-80. O referido documento descreve de forma detalhada os procedimentos de fiscalização realizados, os critérios adotados pela autoridade fiscal e as conclusões que conduziram à glosa dos créditos de IPI que fundamentavam o pedido de ressarcimento e a compensação declarada.

Além disso, o próprio despacho registra que os documentos mencionados no Termo de Informação Fiscal encontram-se acostados ao processo administrativo correspondente, sendo de plena ciência do sujeito passivo. Dessa forma, não há falar em ausência de fundamentação ou em motivação obscura ou genérica, pois a autoridade administrativa identificou claramente os elementos técnicos que embasaram a decisão e possibilitou ao contribuinte o acesso aos fundamentos utilizados.

A jurisprudência administrativa e judicial admite, nessas circunstâncias, a chamada motivação por remissão (motivação *per relationem*), segundo a qual o ato administrativo pode adotar como fundamento relatório técnico ou manifestação constante dos autos, desde que tais elementos integrem o processo administrativo e estejam disponíveis ao interessado.

Verifica-se, portanto, que o despacho decisório não se encontra desprovido de motivação, mas sim fundamentado em relatório técnico integrante do procedimento fiscal que analisou a origem e a disponibilidade do crédito alegado.

Cumprido acrescentar, ainda, que a decisão de primeira instância examinou detidamente essa mesma alegação e concluiu pela inexistência de vício formal no despacho decisório. Não se vislumbram, neste ponto, razões capazes de justificar a reforma da decisão recorrida.

Assim, além dos fundamentos ora expostos, adotam-se também, como razões de decidir, os fundamentos desenvolvidos pela decisão de primeira instância, que enfrentou adequadamente a matéria e concluiu pela regularidade do ato administrativo impugnado. Reproduz-se:

#### Da ilegalidade da decisão

4. A interessada reclama da utilização da informação fiscal constante do processo 10480.724731/2018-80, entendendo estar ilegal a decisão uma vez que aquela ação não abrangeu o período objeto do ressarcimento ora em apreciação.

5. Discorda-se. Para o presente processo foi elaborado o Termo de Informação de fls. 244/335, que muito embora repita o teor daquele integrante do processo do auto, informando estarem acostados naquele os documentos citados no termo, expõe ao final a conclusão da análise do presente pedido, conforme transcrição abaixo:

"XVI - Conclusão da Análise dos Pedidos de Ressarcimentos.

228) A partir da observação da planilha 'RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI – SINTÉTICA', em anexo, na qual se verificam os efetivos saldos levantados por esta auditoria fiscal, podemos concluir acerca do direito creditório pleiteado pela fiscalizada em suas PER/DCOMP, apresentadas no período fiscalizado.

229) Os Pedidos de Ressarcimentos apresentados eletronicamente pela fiscalizada, ora analisados, foram 'baixados' para tratamento manual, haja vista terem sido apresentados aproximadamente quatro anos após o período a que se referem, bem como devido a certas particularidades dos Sistemas internos da RFB.

230) O demonstrativo abaixo apresenta dados extraídos da planilha "RECONSTITUIÇÃO DE ESCRITA FISCAL DO IPI – SINTÉTICA", de julho de 2015 a dezembro de 2017, período em que foram apresentados os PerDcomps sob análise. Os PerDcomps em apreço são dos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2011, que foram apresentados em 16/07/2015, e do 1º trimestre de 2012, que foi apresentado em 27/08/2015.

(...)

231) Cabe esclarecer que os créditos constantes da Escrita Fiscal da fiscalizada, correspondentes aos períodos das PerDcomps sob análise, quais sejam: 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2011, bem como o do 1º trimestre de 2012, foram auditados em trabalho levado a efeito no ano de 2014, cujos resultados constam do Processo nº 10410.721615/2014-17, julgado procedente pelo CARF.

232) Com efeito, o trabalho fiscal realizado em 2014 encontra-se inquestionável, administrativamente, onde se observa que, não obstante as glosas realizadas pela auditoria, e mantidas pelas instâncias julgadoras, a fiscalizada ainda remanesca com saldos credores naqueles períodos, conforme se verifica da planilha de 'RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI – SINTÉTICA', de janeiro de 2009 a dezembro de 2012, anexada ao presente processo, fato que, em tese, permitiria o reconhecimento de algum direito creditório.

233) TODAVIA, aqueles saldos credores foram consumidos nos períodos subsequentes, pelos motivos expostos neste Termo de Informação Fiscal, de modo que, quando da apresentação dos PerDcomps dos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2011, em 16/07/2015, e o do 1º trimestre de 2012, em 27/08/2015, INEXISTIA, naquelas datas, qualquer saldo credor a ser reconhecido. Como é sabido, o direito creditório a ser reconhecido corresponde ao menor saldo credor observado entre o período de apuração do crédito e o efetivo momento da apresentação do PerDcomp. Nesse passo,

observa-se, no presente trabalho, pela planilha de 'RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI – SINTÉTICA', que desde novembro de 2013 que a fiscalizada apresenta saldos negativos.

....."

Assim, voto por rejeitar a alegação de nulidade.

## **Mérito**

### *Delimitação da controvérsia devolvida ao colegiado*

A controvérsia submetida ao exame deste colegiado não diz respeito propriamente à existência material do crédito de IPI invocado pela recorrente, mas sim aos limites jurídicos da rediscussão administrativa dessa matéria no âmbito de processo de ressarcimento e compensação.

Com efeito, o despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento e deixou de homologar a compensação declarada fundamentou-se na inexistência do crédito alegado, conclusão decorrente de procedimento fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração nº 10480.724731/2018-80.

Nesse procedimento fiscal, a autoridade administrativa promoveu a reconstituição da escrita fiscal da contribuinte e concluiu pela improcedência dos créditos apropriados.

Todavia, no processo relativo ao referido lançamento, a impugnação apresentada pela contribuinte foi considerada intempestiva, circunstância posteriormente confirmada no âmbito do contencioso administrativo. Como consequência, naquele processo, não houve devolução cognitiva das matérias de mérito ao órgão julgador.

Essa circunstância processual revela-se central para a solução da presente controvérsia.

Isso porque o recurso voluntário ora examinado pretende rediscutir, ainda que de forma indireta, as mesmas premissas materiais que fundamentaram o lançamento tributário anteriormente constituído.

Assim, antes de examinar as alegações da recorrente acerca da existência do crédito invocado, impõe-se definir se é juridicamente possível rediscutir tais premissas no âmbito do presente processo administrativo.

*Da estabilização administrativa do lançamento tributário*

Superada a questão relativa à validade formal do despacho decisório, passa-se à análise da questão central do presente julgamento.

Como já mencionado, os créditos cuja restituição e compensação são postuladas pela recorrente foram objeto de exame no procedimento fiscal que culminou na lavratura do Auto de Infração nº 10480.724731/2018-80.

Nesse procedimento, a fiscalização concluiu pela improcedência dos créditos apropriados pela contribuinte.

Todavia, no processo relativo ao referido auto de infração, a impugnação apresentada pela contribuinte foi considerada intempestiva.

Confirmada essa intempestividade no âmbito do contencioso administrativo, não houve devolução cognitiva das matérias de mérito ao órgão julgador. Em outras palavras, não se instaurou litígio administrativo quanto ao mérito do lançamento, pois nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, a impugnação tempestiva constitui requisito para a instauração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

Uma vez regularmente constituído e não validamente impugnado no prazo legal, o lançamento estabiliza-se na esfera administrativa, passando a produzir plenamente seus efeitos jurídicos.

Essa estabilização decorre diretamente do regime jurídico do processo administrativo fiscal estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72, que disciplina de forma expressa os prazos e os meios de impugnação dos atos de lançamento.

Não se trata, evidentemente, de coisa julgada judicial, mas sim de consequência própria do sistema processual administrativo, que condiciona a revisão do lançamento à observância dos prazos e formas estabelecidos na legislação.

Permitir a rediscussão das premissas materiais do lançamento em processo administrativo diverso daquele destinado à sua impugnação implicaria esvaziar o regime legal de prazos e comprometer a coerência do sistema do contencioso administrativo tributário.

A compensação tributária constitui forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional. Nos termos desse dispositivo, a compensação depende da existência de crédito líquido e certo do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

No âmbito federal, a compensação encontra disciplina específica no art. 74 da Lei nº 9.430/96, que regula o procedimento de declaração de compensação por meio de PER/DCOMP. A natureza jurídica da compensação revela que esse instituto não se destina à revisão de lançamentos tributários. Sua função consiste em permitir que créditos previamente reconhecidos ou demonstrados pelo contribuinte sejam utilizados para extinguir débitos tributários próprios.

Esse o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp nº **1.137.738 – SP**, representativo de controvérsia:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUCESSIVAS MODIFICAÇÕES LEGISLATIVAS. LEI 8.383/91. LEI 9.430/96. LEI 10.637/02. REGIME JURÍDICO VIGENTE À ÉPOCA DA PROPOSITURA DA DEMANDA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. INAPLICABILIDADE EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. ART. 170-A DO CTN. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. HONORÁRIOS. VALOR DA CAUSA OU DA CONDENAÇÃO. MAJORAÇÃO. SÚMULA 07 DO STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN).

[...]

Com efeito, a compensação é uma das modalidades extintivas do crédito tributário (artigo 156, do CTN), que exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do sujeito ativo, sendo necessária, entretanto, sua autorização por lei específica para que a mesma se perfaça entre créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN).

Assim, o procedimento de compensação tem por objeto verificar a existência e disponibilidade do crédito invocado, e não rediscutir a validade de lançamentos fiscais que tenham examinado a mesma matéria.

Assim, havendo a própria existência do crédito sido afastada em procedimento fiscal que culminou em lançamento regularmente constituído, não cabe ao processo de compensação reconstruir ou infirmar as premissas que conduziram a essa conclusão. Admitir o contrário equivaleria a permitir que o contribuinte utilizasse o procedimento de compensação como sucedâneo recursal, contornando os efeitos jurídicos da intempestividade da impugnação do lançamento.

Tal solução, entretanto, não encontra respaldo na legislação tributária.

Segundo a orientação firmada naquele precedente acima mencionado, a compensação constitui mecanismo de extinção do crédito tributário e, portanto, não instrumento de revisão de lançamento. A jurisprudência administrativa deste Conselho também tem afirmado

de forma reiterada que o procedimento de PER/DCOMP não se presta à rediscussão de matérias já examinadas em lançamento fiscal regularmente constituído.

O processo de constituição do crédito tributário possui objeto próprio, assim como o procedimento de restituição ou compensação possui objeto distinto. Cada um desses instrumentos processuais possui finalidade específica no sistema tributário e não pode ser utilizado como via substitutiva do outro. É o que se pode extrair das decisões deste Conselho, como, por exemplo:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

INCONSTITUCIONALIDADE. SUMULA CARF 02.

A via administrativa não é o foro competente para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional.

IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. O processo administrativo de constituição do crédito tributário não se presta à análise de pretensão de restituição ou compensação de alegados créditos. Eventual interesse na restituição ou na compensação dos créditos alegados deve ser objeto de procedimento próprio, a ser apreciado ou homologado pelo titular da unidade da SRF que, à data do reconhecimento do direito creditório, tenha jurisdição sobre o domicílio fiscal do requerente.

**Acórdão:** 1301-003.482

.....  
 .....

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003, 2004, 2006

DEVIDO PROCESSO LEGAL E VERDADE MATERIAL. Por mais proteção que mereça o princípio da verdade material, este não pode se sobrepor para, a qualquer tempo, permitir a revisão das decisões administrativas, sejam elas a favor ou contra o contribuinte. Entre o perigo de manter uma decisão resultante de erro e o perigo de desfazer decisões judiciais ou administrativas, a qualquer tempo, causando insegurança jurídica à sociedade, o legislador constituinte, optou pela proteção da coisa julgada e da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI, e art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal). No caso concreto, não é possível emitir juízo de valor para desconstituir a decisão que, certa ou errada, e aqui não cabe a análise, foi tomada nos autos do processo nº 10768.006790/2001-16. Admitir situação contrária seria ferir de morte o devido processo legal, no qual também se insere a busca de verdade material, mas a ele não se sobrepõe. Recurso voluntário negado.

**Acórdão: 1402-001.822**

A solução ora adotada também se impõe à luz dos princípios da segurança jurídica e da coerência decisória que devem orientar a atuação da Administração Tributária. O sistema do processo administrativo fiscal estrutura-se a partir de regras claras quanto aos prazos de impugnação e aos limites da atuação dos órgãos julgadores.

Essas regras não constituem meras formalidades processuais, mas instrumentos essenciais para assegurar previsibilidade e estabilidade às relações jurídicas. Permitir que matéria cuja apreciação contenciosa foi inviabilizada pela intempestividade da impugnação seja posteriormente rediscutida em procedimento administrativo distinto implicaria esvaziar o regime legal de prazos e comprometer a coerência do sistema do contencioso administrativo tributário.

A preservação da segurança jurídica exige que os atos administrativos regularmente constituídos produzam efeitos estáveis, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei para sua revisão.

Da análise do caso concreto e do regime jurídico aplicável, conclui-se que: (i) o despacho decisório encontra-se devidamente motivado; (ii) o lançamento tributário decorrente do Auto de Infração nº 10480.724731/2018-80 não foi validamente impugnado; (iii) o lançamento estabilizou-se na esfera administrativa; (iv) a compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo.

Consequentemente, pode-se também afirmar que o procedimento de ressarcimento ou compensação não pode ser utilizado como via indireta para rediscussão de lançamento tributário que se estabilizou na esfera administrativa em razão da intempestividade da impugnação, uma vez que a compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo.

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo-se o acórdão recorrido e o despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou a declaração de compensação.

*Assinado Digitalmente*

**Celso José Ferreira de Oliveira**