



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10348.726376/2021-11
ACÓRDÃO	3401-014.258 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

CRÉDITO PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Instaurado o contencioso fiscal, cabe ao contribuinte demonstrar a certeza e liquidez do crédito objeto de compensação que pretende ver homologada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **108-032.263** exarado pela 27ª Turma da DRJ/08, em sessão de 11/11/2022, que **julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade** apresentada pela contribuinte acima identificada.

O presente processo trata da análise do pedido de ressarcimento **PER nº 33582.59107.231117.1.1.01.7363** e das compensações a ele vinculadas, no valor de **R12.541.562,51** (doze milhões, quinhentos e quarenta e um mil, quinhentos e sessenta e dois reais e cinquenta e um centavos), referente ao **saldo credor de IPI** apurado pela interessada no **3º trimestre de 2017**.

O direito creditório pleiteado não foi reconhecido e, conseqüentemente, **as compensações não foram homologadas**, indeferindo-se o pedido de ressarcimento. Segundo o despacho decisório (fls. 5.993/5.995), os Relatórios de Ação Fiscal nos 01, 02, 03 e Anexo (e-fls. 5.637/5.982) **fundamentam o não reconhecimento do direito creditório**, que podem ser resumidos, em síntese, nos seguintes temas:

Relatório de Ação Fiscal nº 01 – questões relativas à **isenção do IPI** e às **decisões judiciais** suscitadas

- **Apropriação de créditos fictos originados da aquisição de kits de insumos** (denominados “concentrados” ou “kits”) da RECOFARMA empresa instalada na ZFM. Tais kits são identificados pela contribuinte como uma mercadoria única, classificada no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Nas notas fiscais de saída emitidas por RECOFARMA não houve destaque de IPI, com base na isenção do art. 81, inciso II, e, em alguns casos, também no art. 95, inciso III, do RIPI/2010, mas a fiscalizada apropriou-se de créditos aplicando a alíquota prevista para o Ex 01 do código TIPI 2106.90.10 sobre o preço registrado nas notas fiscais.

- **Aplicação do tema nº 322 de repercussão geral do STF** no julgamento do **Recurso Extraordinário nº 592.891/SP** que fixou a tese: “*Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT*”, além dos **Mandados de Segurança nº 91.0047783-4 (coletivo) e nº 91.0028724-5;**

Relatório de Ação Fiscal nº 02 – questões relativas à **classificação fiscal dos insumos** oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM) – Kits vendidos pela Recofarma sob o **argumento errôneo de que constituiriam mercadoria indivisível**; desconsideração das partes a respeito da **Nota Explicativa da NESH a qual determina que kits de insumos para bebidas não**

podem ser classificados em posição única; análise das **demais normas do SH** que confirmam que os kits não podem ser classificados em posição única; análise do **texto da posição 2106 e do Ex 2106.90.10 da TIPI**; identificação das classificações e alíquotas próprias para os componentes do kits; análise dos aspectos técnicos da classificação;

Relatório de Ação Fiscal nº 03 – questões relativas ao **valor tributável** sobre o qual foi calculado o crédito incentivado. **Supervalorização do valor tributável dos kits** decorrente das remessas de **incentivos de vendas**; **simulação de inexistência de remuneração pelas marcas** das bebidas; conclusões dos fatos descritos no relatório fiscal. Tais situações identificadas pela fiscalização **resultou na impossibilidade de aproveitamentos dos créditos considerados ilegítimos**, além da acusação de prática de simulação, fraude e conluio e necessidade de reconstituição da escrita fiscal.

Anexo – aspectos adicionais relativos aos argumentos apresentados pelas empresas: legislação e outras alegações relativas à **classificação fiscal, valor tributável** das mercadorias (base de cálculo do IPI é o valor da operação)

A autuada foi cientificadas do Auto de Infração para o qual apresentou tempestivamente sua Manifestação de Inconformidade em **21/12/2021** na qual insurge-se , em breve síntese, contra os seguintes pontos:

- **necessidade de sobrestamento do processo** até o julgamento do PAF nº 17227.721101/2021-07 a este conexo que trata do Auto de Infração lavrado para a cobrança do IPI que teria sido instaurado para a apuração da legitimidade do saldo credor do IPI;
- **necessidade de apensamento dos processos** que se referem à não homologação das compensações realizadas com o saldo credor do IPI do exercício de 2017;
- **ilegitimidade passiva** da Rio de Janeiro Refrescos tendo em vista que a autuada classificação fiscal inadequada e sobrevalorização de preços teria sido efetuada exclusivamente pela Recofarma;
- **erro na base de cálculo**, tendo em vista que ao menos uma porção dos créditos deveria ter sido excluída da autuação. A Autoridade Fiscal deveria ter computado o crédito de IPI calculado sobre os custos e despesas da mercadoria, tributos e margem de lucro;
- **ausência de comprovação e de respaldo técnico** relativos à simulação dos preços dos kits utilizados pela Recofarma;
- **correção da classificação fiscal** adotada em razão da **indivisibilidade dos concentrados**, das determinações da **Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98** - portaria esta que estabeleceu o processo produtivo básico dos concentrados para bebidas não alcoólicas (PPB), da **observância das regras de Interpretação do Sistema Harmonizado** (utilização

da regra 3.b, XI da RGI/SH) e do que acredita ser o reconhecimento da classificação adotada pelo Ministério da Fazenda;

- **seu direito ao crédito base** em função do art. 6º, do Decreto Lei nº 1.435, de 1975 o qual estabeleceria apenas duas condições para que usufruísse da isenção do IPI e aproveitem seus créditos: **utilização de matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional e, aprovação, pela SUFRAMA, dos projetos** dos estabelecimentos industriais que fabricam os produtos;

- **existência de direito em razão de coisa julgada** – em razão da existência do Mandado de Segurança Individual nº 91.0028724-5 que teria entendido pela procedência do direito da impetrante. Essa decisão transitou em julgado em 13/03/2000, o que, por decorrência lógica, implicaria na conclusão de que se tornou imutável o conteúdo da sua parte dispositiva. Acredita que esta MS lhe teria assegurado o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI oriundos da aquisição dos insumos isentos da ZFM, enquadrados no item XXI do art. 45 do RIPI/82 (art. 81, II, do RIPI/2010);

- **necessidade de aplicação de entendimento do STF** em repercussão geral - no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891 que fixou a seguinte tese (Tema 322): *“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”*;

- **existência de jurisprudência administrativa do CARF** a respeito do tema – nos processos de nº 16682.720793/2012-37, 16682.721553/2013-31 e 16682.720686/2014-71;

- em relação aos **preços utilizados pela Recofarma**, a parte argumenta pela **legitimidade dos preços** de insumos utilizados que tiveram como base o valor de venda dos refrigerantes;

- **impossibilidade de desconsideração** pelo Fisco dos preços praticados pela Recofarma.

Em 11/11/2021, a 27 turma da DRJ/08 proferiu o Acórdão nº 108-032.263 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente a Manifestação de Inconformidade** apresentada pela interessada.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 6.461/6.547, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Sobrestamento e Apensamento dos Processos

Inicialmente a Recorrente ressalta a **necessidade de sobrestamento do processo** até o julgamento do PAF nº 17227.721101/2021-07 conexo ao presente processo em razão de tratar do Auto de Infração lavrado para a cobrança do IPI que teria sido instaurado para a apuração da legitimidade do saldo credor deste tributo. Menciona, ainda, a importância do **apensamento dos processos** 10348.726373/2021-70, 10348.726374/2021-14, 10348.726376/2021-11 e 10348.726377/2021-58 **que se referem à não homologação das compensações** realizadas com o saldo credor do IPI do exercício de 2017 (cada um deles relativo a um dos trimestres do exercício de 2017)

No que diz respeito a este pleito cabe ressaltar que **os referidos processos estão sendo julgados em conjunto** em razão de sua conexão, restando assim atendida esta demanda da parte.

Das Preliminares Arguidas**Legitimidade Passiva**

primeira nulidade do AI arguida pela parte diz respeito a um **alegado equívoco na indicação da Rio de Janeiro Refrescos como sujeito passivo**, ou seja, haveria uma ilegitimidade passiva no presente processo. Isso porque as acusações feitas pelo Auto de Infração que deu origem à negativa do crédito pleiteado envolvem divergências na classificação fiscal e sobrevalorização do preço dos concentrados São relativos, portanto, a **atos que seriam de**

responsabilidade exclusiva da Recofarma, não podendo a embargante ser prejudicada por ato de terceiro.

Inicialmente, cabe mencionar que no que diz respeito à **alegação de ilegitimidade passiva**, as glosas foram aplicadas dentro do próprio procedimento de escrituração do estabelecimento fiscalizado, ou seja, na escrituração feita pela própria interessada. Estas glosas dizem respeito a créditos que foram apropriados pela própria empresa na mesma escrituração, **o que demonstra que a questão está diretamente relacionada à Rio de Janeiro Refrescos Ltda.** Portanto, não há como falar em ilegitimidade passiva nesse caso, pois a própria interessada é a responsável pelos atos e fatos jurídicos que estão sendo questionados.

Ausência de Comprovação da Sobrevalorização dos Preços dos Kits de Concentrado

A segunda nulidade que a parte observa em relação ao Auto de Infração decorreria do fato de que o **TVF teria feito acusações de que os preços praticados seriam aumentados devido à inclusão de “contribuições financeiras: incentivos de vendas e programas de marketing” e “royalties”.** No entanto, a **Fiscalização teria deixado de apresentar provas que sustentassem tais conclusões**, ou seja, não haveria bases probatórias para confirmar tais questões.

A interessada cita, ainda, o artigo 11, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972 para fundamentar suas alegações. No entanto, essa referência parece estar relacionada ao auto de infração do processo nº 17227.721101/2021-07, que trata do Auto de Infração. O presente processo trata apenas de despacho decisório sobre um pedido de ressarcimento ou compensação, portanto, essa norma não é passível de aplicação no caso em questão.

Da mesma forma, as alegações de que não há suporte probatório suficiente para as acusações fiscais ou de que o Fisco teria errado na classificação fiscal também **dizem respeito ao mérito do lançamento.** Essas questões devem ser analisadas dentro do próprio mérito do procedimento, e não como nulidades processuais. Portanto, não há que se falar em nulidade do despacho decisório ou da decisão da primeira instância com base nestas alegações.

Base de Cálculo do Tributo

A terceira nulidade arguida pela parte seria decorrente de um **erro na apuração da base de cálculo.** Isso porque, ao reclassificar os kits de concentrados, o **TVF teria de reconhecer**

que alguns itens garantiriam a escrituração de créditos de IPI. No entanto, foi glosada a totalidade destes créditos, mesmo aqueles que já teriam sido reconhecidos pela Fiscalização, sem que fosse feita a segregação adequada da parcela reconhecida. Ademais, argumenta que não haveria comprovação ou respaldo técnico para as conclusões de simulação dos preços dos kits utilizados pela Recofarma.

Quanto à questão do valor dos créditos que a Recorrente poderia eventualmente ter direito de receber, é fundamental que ela demonstre de forma clara e embasada que esses créditos são certos e líquidos. Isso porque, **no âmbito do direito tributário, o ônus de provar a existência de um crédito ou de um direito é da própria contribuinte.** Essa regra está prevista no Código de Processo Civil aplicado de forma subsidiária na esfera administrativa-tributária.

Além disso, o Regulamento do IPI (RIPI/2010), em seu artigo 252, reforça essa ideia ao determinar que, **na apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, devem ser considerados também os créditos que o contribuinte comprove ter direito e que tenham sido alegados** até a apresentação da Manifestação de Inconformidade. Ou seja, **cabe à interessada alegar e demonstrar de forma adequada o direito ao crédito que ela alega possuir.** Tarefa esta que a parte, até o momento, não se desincumbiu adequadamente.

Em resumo, com relação a todas as argumentações levantadas pela parte (tanto no que diz respeito às preliminares acima mencionadas quanto ao que diz respeito ao mérito) estas dizem respeito basicamente ao processo principal que trata do Auto de Infração lavrado contra a Rio de Janeiro Refrescos e a Recofarma em relação à falta de recolhimento de IPI em razão de classificação fiscal erroneamente efetuada dos kits concentrados para bebidas não alcoólicas e utilização de preços supervalorados dos referidos kits.

O presente processo trata unicamente do pedido de ressarcimento PER nº 23674.34925.310118.1.1.01.9760 e das compensações a ele relativas que foram negados pela Autoridade Tributária e Julgadora de primeira instância.

Do Mérito

Das Glosas dos Créditos Pleiteados

Conforme é sabido, **a declaração de compensação extingue o crédito tributário, sob condição de ulterior homologação.** Neste sentido, importa salientar que a extinção definitiva por homologação tácita do débito informado em declaração de compensação está diretamente relacionada com a data de transmissão da DComp, do que advém as regras constantes do art. 60 da IN SRF nº 600, de 2005, e art. 80 da IN RFB nº 900, de 2008, pelas quais a transmissão ou

entrega de declaração de compensação retificadora altera o termo inicial para contagem do prazo homologatório quinquenal. Deste modo, se se quer falar em presunção inicial (mínima, perfunctória) de certeza e liquidez (não sendo admissível confundi-la com a constatação de certeza e liquidez), deve-se ter por pressuposto, no contexto da legislação regente à época, a verificação dos dados presentes em DCTF, Dacon e DIPJ, à data da entrega de DComp.

Conforme mencionado no Despacho Decisório: *“a ação fiscal relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI realizada junto ao estabelecimento, abrangendo a verificação da legitimidade dos créditos de IPI escriturados no período em análise, **demonstrou e fundamentou a necessidade de se glosar créditos incentivados (créditos fictos) aproveitados pelo contribuinte. A partir das glosas de créditos efetuadas pela fiscalização, recompôs-se a escrita fiscal do contribuinte, que resultou na apuração de saldo devedor de IPI ao final do trimestre calendário, concluindo-se pelo indeferimento do pedido de ressarcimento e não homologação das compensações vinculadas a este crédito.**”*

Neste contexto, conclui-se pela falta de embasamento do argumento suscitado pela Recorrente, pois, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 nos seguintes termos:

Art. 15. A **impugnação**, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A **impugnação mencionará:**

I. a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II. a qualificação do impugnante;

III. **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta**, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir;

(...)

§4º A **prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.”

De acordo com os dispositivos supra, **o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega** o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, sendo que, uma vez não comprovado o direito alegado e nem infirmadas as conclusões da Administração tributária baseadas nos dados disponíveis nos sistemas da Receita Federal, tem-se por prejudicado o pleito do Recorrente em função de o mesmo **não ter se desincumbido da tarefa de fornecer liquidez e certeza sobre os dados fornecidos que davam origem à compensação pleiteada. Ademais, com a decisão denegatória dada ao processo principal, não há o que se falar em relação à eventual pretensão neste sentido.**

Portanto, vota-se por **negar provimento ao Recurso Voluntário.**

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio