



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.904795/2018-91
ACÓRDÃO	3002-004.291 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data do fato gerador: 01/03/2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. SÚMULA CARF Nº 236. APLICAÇÃO.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam, efetivamente, uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização, ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses "kits" deverá ser classificado no código próprio da TIPI. Aplicação da Súmula CARF nº 236.

SISTEMA HARMONIZADO. REGRA GERAL DE INTERPRETAÇÃO 3(b). ITEM XI DA NOTA EXPLICATIVA. INAPLICABILIDADE DA CLASSIFICAÇÃO CONJUNTA.

O Item XI das Notas Explicativas da Regra Geral de Interpretação 3(b) do Sistema Harmonizado expressamente exclui da classificação conjunta as mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente, apresentados em conjunto para a fabricação industrial de bebidas.

COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ATOS DA SUFRAMA. NÃO VINCULAÇÃO.

A SUFRAMA não detém competência para classificação fiscal de mercadorias. Compete à Receita Federal do Brasil verificar a correta classificação e a legitimidade dos créditos apropriados. Os atos da

SUFRAMA de aprovação de projeto industrial não impedem o exercício da competência fiscalizatória da autoridade fazendária.

JULGAMENTO CONJUNTO COM PROCESSO ADMINISTRATIVO CONEXO. POSSIBILIDADE.

Reconhecida a conexão entre o presente processo de crédito e o processo administrativo decorrente do auto de infração, os recursos voluntários podem ser julgados conjuntamente, nos termos da Portaria RFB nº 1.668/2016, sem que tal circunstância altere o resultado do julgamento quanto ao mérito.

ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. OBSERVÂNCIA DE ATOS ADMINISTRATIVOS. EXCLUSÃO DE PENALIDADES. INAPLICABILIDADE.

A proteção do art. 100, parágrafo único, do CTN exige que o contribuinte tenha pautado sua conduta em observância a norma complementar das leis tributárias que disponha especificamente sobre a matéria em discussão. Portarias interministeriais, resoluções do CAS/SUFRAMA e portarias da SUFRAMA que versam sobre Processo Produtivo Básico não constituem normas complementares aptas a autorizar a classificação fiscal pretendida, razão pela qual não se aplica a exclusão de penalidades.

ART. 76, II, "a", DA LEI Nº 4.502/64. EXCLUSÃO DE MULTA POR OBSERVÂNCIA DE INTERPRETAÇÃO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

A exclusão de penalidades prevista no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 pressupõe que o contribuinte tenha agido em conformidade com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa. Inexistindo, nos autos, prova de decisão administrativa irrecorrível que ampare a classificação fiscal adotada pela Recorrente, inaplicável a exclusão pretendida.

CRÉDITO DE IPI. PRODUTOS DE LIMPEZA. GLOSA MANTIDA.

Mantida a glosa dos créditos de IPI relativos à aquisição de produtos de limpeza que não se qualificam como insumos diretamente empregados no processo produtivo de refrigerantes.

MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA. MANUTENÇÃO.

Devidos os acréscimos legais sobre os débitos decorrentes da não homologação das compensações declaradas, por se tratar de consequência legal automática da impossibilidade de compensação com crédito inexistente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário, não conhecendo as matérias incorporadas por referência ao PA n. 10480.724729/2018-19, não suscitadas em primeira instância, rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar-lhe provimento, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 8ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, que julgou improcedente manifestação de inconformidade oposta ao despacho decisório que indeferiu pedido de ressarcimento de créditos de IPI, relativo ao 1º trimestre de 2017, formalizado no PER/DCOMP nº 34230.41576.190417.1.1.01-3116, não homologando as compensações declaradas pela Recorrente.

A recorrente dedica-se à fabricação de refrigerantes e integra o sistema Coca-Cola no Brasil, adquirindo concentrados para a produção de bebidas não alcóolicas da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, pessoa jurídica instalada na Zona Franca de Manaus.

Não obstante tais produtos concentrados adquiridos da Zona Franca de Manaus sejam contemplados por isenção do IPI, a recorrente escriturou créditos presumidos do imposto à alíquota de 20%, classificando os kits sob o código NCM 2106.90.10 Ex 01 da TIPI.

Desse modo, o saldo credor do IPI objeto do PER/DCOMP em referência tem origem tanto na aquisição dos concentrados da Zona Franca de Manaus, os quais são elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtores situados na Amazônia Ocidental e empregados na

fabricação de refrigerantes, quanto na aquisição de produtos de limpeza empregados no processo produtivo.

Em seu despacho decisório de fls.2727/2734, a DRF de Maceió (AL) não homologou integralmente as compensações declaradas e deixou de reconhecer o saldo credor de IPI objeto do pedido de ressarcimento.

Com fundamento no termo de informação fiscal que integra o auto de infração, a glosa compreende créditos da seguinte natureza: a) a alíquota de IPI utilizada no cômputo dos créditos relativos à aquisição dos produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus; b) os créditos de IPI relativos à aquisição de produtos de limpeza.

Em sua manifestação de inconformidade de fls. 2739/2805, a recorrente alegou, em síntese, que: necessidade de sobrestamento por conexão com outro processo administrativo (PA n. 10490.724729/2018-19); alteração de critério jurídico; ausência de responsabilidade da requerente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do produto; da classificação fiscal dos concentrados para bebidas não alcóolicas e da alíquota utilizada para cálculo dos créditos de IPI; da ilegalidade do despacho decisório; do direito ao crédito de IPI relativo à aquisição dos concentrados para bebidas não alcóolicas; do direito ao crédito pela isenção do art. 9º do DL 288/67 e da coisa julgada do MSC 91.0047783-4; e, por fim, do direito ao ressarcimento e à compensação.

As glosas foram integralmente mantidas pela 8ª Turma da DRJ/POR, por unanimidade de votos, e, conseqüentemente, não homologadas as compensações, mantendo-se, ainda, a exigência do imposto com os consectários legais de multa, juros e correção monetária sobre os débitos indevidamente compensados pela recorrente, nos seguintes termos:

“(…)

O processo administrativo - PAF nº 10480.124129/2018-19 foi julgado pelo Acórdão 14-88.779, em 23 de outubro de 2018, proferido pela 8ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto -SP, cuja ementa assim dispôs:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 CRÉDITOS RECEBIDOS DE OUTRAS FILIAIS.

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

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam, efetivamente, uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização, ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DE CRÉDITO DE IPI NA APURAÇÃO DO SALDO DEVEDOR. INOCORRÊNCIA.

Tendo a autoridade fiscal afastada, expressa e indubitavelmente, a possibilidade de apropriação de crédito de IPI, e não se vislumbrando, nos autos, a presença de elementos que autorizem imaginar o reconhecimento da existência de parcela de algum tipo de crédito, não cabe cogitar de qualquer ilegalidade na apuração dos saldos devedores, fundamentada na desconsideração de crédito de IPI na referida apuração.

APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa por parte da Administração Tributária.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS. CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

DECISÕES DO STF EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS ERGA OMNES. DECRETO Nº 2.346, DE 1997.

As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos inter partes e não vincula os atos da Administração Tributária. Uma decisão emanada do Supremo Tribunal Federal somente alcançaria Processo 10380.904795/2018-91 Acórdão n.º 14-96.084 DRJ/RPO Fls. 10 10 terceiros não participantes da lide se observadas as condições descritas pelo Decreto nº 2.346, de 1997.

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

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

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

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

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

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento. Impugnação procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte.

(...)

Vê-se que o único item em que a impugnante teve êxito em sua contestação refere-se às exclusões do lançamento relativo às saídas da mercadoria Fanta Processo 10380.904795/2018-91 Acórdão n.º 14-96.084 DRJ/RPO Fls. 11 11 Laranja/24 290ML KS e as alterações do crédito (exclusão) foram efetivadas exclusivamente no ano de 2014, período não referente aos autos. Abaixo segue os valores mantidos e excluídos por período (2014).

DEMONSTRATIVO VALORES MANTIDOS

PERÍODO	LANÇADO	MANTIDO	EXCLUÍDO
SETEMBRO	4.188,95	2.943,46	1.245,49
OUTUBRO	3.726,99	2.634,67	1.092,32
NOVEMBRO	3.954,31	3.065,56	888,75
DEZEMBRO	10.097,29	8.802,03	1.295,26
TOTAL	21.967,54	17.445,72	4.521,82

As matérias que foram mantidas não serão analisadas novamente, sendo que esta julgadora adota o mesmo entendimento esposado no voto do referido Acórdão.

Refeitos a escrituração da contribuinte e os cálculos na DCOMP, conforme indicado pelos DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS E DÉBITOS E DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL, verificou-se que não havia saldo credor de IPI para o período. Ou melhor, que o saldo era devedor.

Somente a existência de crédito líquido e certo permite a compensação com os débitos que a contribuinte pretendeu em sua declaração, devendo-se manter a cobrança efetuada no presente processo. Observe-se que não se questiona, aqui, se a manifestante tem direito ou não à compensação, mas sim se ela tem crédito líquido e certo para fazê-lo

MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA.

A manifestante alegou que a multa, os juros de mora e a correção monetária não são devidos em razão do disposto no artigo 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.

Para tanto alegou que a SUFRAMA tem competência tanto para aprovar projeto industrial para fruição da isenção prevista no art. 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75 como para classificar o produto beneficiado, nos termos do Decreto nº 7.139/2010 c/c a Resolução do CAS nº 202/2006 e que seria irrelevante a classificação fiscal estar ou não correta, visto que o importante é que constou de ato administrativo.

Em seu entendimento, ao utilizar a alíquota de 20% para calcular o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, a REQUERENTE agiu de acordo com a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007 e, pois, devem ser excluídos a multa, os juros moratórios e a correção monetária exigidos, sob pena de ofensa ao artigo 100, parágrafo único, do CTN ou em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, que está em pleno vigor e estabelece a não imposição de penalidades aos contribuintes que tiverem agido de acordo

com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa.

Em que pesem as alegações da contribuinte, a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) é uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior que administra a Zona Franca de Manaus - ZFM, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais. O mecanismo escolhido pelo legislador para que as empresas possam usufruir de benefícios fiscais decorrentes de sua instalação na ZFM é a comprovação de que seu projeto produtivo atende à política de desenvolvimento da agroindústria da região, o que se dá mediante a aprovação da referida autarquia.. No entanto, embora todos os produtos isentos devam atender à política de desenvolvimento da região, nem todos os produtos que atendam à política de desenvolvimento da região fazem jus à isenção.

De acordo com o art. 176 e art. 179 do Código Tributário Nacional, as isenções decorrem de lei que especificará as condições e requisitos exigidos para a sua concessão. Acrescente-se a isso que, conforme dispõe o art. 111, II do mesmo diploma legal, deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Considerando que se trata de isenção objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário), é indispensável a comprovação da legitimidade da isenção para cada produto específico. O exame dessa legitimidade é da alçada da Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, que detém a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos aos cofres da União, observando-se que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal e arts. 194 e 195 do CTN).

A competência para realização de atividades de fiscalização do IPI decorre do art. 94 da Lei 4.502/19641 (art. 431 do RIPI/2010) e não está limitada por qualquer outra norma da legislação.

Realizada a auditoria e constatado o aproveitamento indevido de créditos de IPI, não restou ao AFRFB outra alternativa senão formalizar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, à vista do teor do art. 142 do CTN.

Apesar de o Fisco não desconsiderar os atos emanados pela Suframa, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam, a descrição do produto feita não tem o poder de definir a sua classificação fiscal, atividade que é de competência privativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Portanto, nos atos de sua competência, a Suframa pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos a que se destinam, porém este tratamento não prevalece para fins de classificação fiscal. Aliás, nem a Suframa e nem mesmo a RFB podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

Também não houve nenhuma decisão definitiva ou não de órgãos de jurisdição administrativa no âmbito do Ministério da Fazenda que determinasse a classificação fiscal nos moldes aventados pela contribuinte.

Assim, conforme exposto, não é exatamente correto o entendimento da contribuinte de que os fatos estavam em plena observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, não sendo o caso de aplicação do § único do artigo 100 do CTN, nem mesmo do artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964.

Mesmo que se possa falar em aplicação do entendimento esposado pela contribuinte, os débitos em questão se referem a valores não compensados (pagos) por insuficiência de crédito em declaração de compensação e não a valores que deixaram de ser pagos pela observação do ato ou fato (infração). Ou seja, a multa e o juros não decorre especificamente da infração, mas de ato posterior a este ou deste decorrente. Assim a aplicação do artigo 100 do CTN, ou mesmo do artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964 seria por decorrência e não por imposição legal.

(...)

Entendo que, desta forma, a infração é a falta de pagamento por decorrência da impossibilidade de compensação (crédito inexistente) e, sendo assim, devem ser mantos os juros e a multa cobrados.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade, mantendo-se a cobrança na forma como efetuada.”

Irresignada com o acórdão de fls. 3550/3562 da 8ª Turma da DRJ/RPO, a recorrente interpôs seu recurso voluntário de fls. 3568/3579, aduzindo, em síntese, as seguintes alegações:

a) Requer o julgamento conjunto do presente processo com o PA nº 10480.724729/2018-19, decorrente do auto de infração, nos termos da Portaria RFB nº 1.668/2016, reportando-se às razões da manifestação de inconformidade e a todos os argumentos apresentados no recurso voluntário interposto naquele processo;

b) Sustenta a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, com fundamento no art. 100, parágrafo único, do CTN, argumentando que a Recorrente pautou sua conduta em observância a atos normativos emanados da Administração Pública, especificamente a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da

SUFRAMA nº 192/2000 e a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007;

c) Alega a impossibilidade de exigência de multa com fundamento no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, sustentando que a multa não é cabível quando o contribuinte agiu de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa;

d) Pede provimento ao recurso para reformar a decisão, com o deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação das compensações realizadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

I. DA ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi intimada da decisão administrativa de 1ª instância em 04/07/2019 (quinta-feira), conforme documentado nos autos. O prazo para interposição do recurso voluntário é de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, combinado com o art. 73 do Decreto nº 7.574/2011, encerrando-se em 05/08/2019 (segunda-feira). O recurso foi protocolizado em 02/08/2019, portanto dentro do prazo legal. Reconheço, assim, a tempestividade do recurso.

Cumpre notar, desde logo, que a Recorrente se reporta, integralmente, às razões da manifestação de inconformidade e aos argumentos apresentados no recurso voluntário interposto no PA nº 10480.724729/2018-19, incorporando-os ao presente recurso por referência. Tal estratégia processual, conquanto admissível, não exime este Colegiado de enfrentar cada argumento de forma autônoma e detalhada.

Ressalte-se, por fim, que o conhecimento do recurso não implica adesão, ainda que parcial, às teses nele veiculadas, as quais serão examinadas e refutadas pormenorizadamente nos tópicos subsequentes, com fundamento na legislação aplicável e na jurisprudência consolidada deste Conselho, especialmente na Súmula CARF nº 236.

II. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS KITS DE CONCENTRADOS

A Recorrente relata que, em 19/04/2017, 24/04/2017, 25/04/2017 e 19/05/2017, transmitiu pedido de ressarcimento de IPI e declarações de compensação (PER/DCOMPs) para utilizar o saldo credor de IPI apurado no período de janeiro a março de 2017. E afirma que o saldo credor teve origem no aproveitamento de créditos relativos à aquisição de concentrados para

bebidas não alcoólicas isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, bem como de produtos de limpeza utilizados no processo produtivo.

A questão central que subjaz ao presente processo, e que condiciona todo o debate sobre o direito ao crédito e ao ressarcimento, é a classificação fiscal dos denominados "kits de concentrados" adquiridos pela Recorrente junto à RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.

A Recorrente escriturou créditos de IPI à alíquota de 20%, classificando os kits sob o código NCM 2106.90.10 Ex 01 da TIPI. A Fiscalização, contudo, constatou que os kits não constituem produto único, mas sim um conjunto de matérias-primas distintas acondicionadas separadamente, que devem ser classificadas individualmente em seus códigos NCM próprios, com alíquotas predominantemente iguais a zero.

Esta matéria encontra-se sumulada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A Súmula CARF nº 236, aprovada em setembro de 2025, cristalizou o entendimento reiteradamente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, estabelecendo que kits ou concentrados para refrigerantes devem ter componentes classificados separadamente na TIPI, quando compostos por matérias-primas distintas.

Com efeito, a edição da súmula pôs termo final a qualquer controvérsia residual sobre a matéria no âmbito deste Conselho, constituindo orientação de observância obrigatória por todas as Turmas. Note-se que os precedentes paradigmáticos que fundamentaram a súmula, notadamente os Acórdãos n.º 9303-015.185 e n.º 9303-015.408, ambos da CSRF, enfrentaram exaustivamente todos os argumentos típicos das empresas do Sistema Coca-Cola, rejeitando-os de forma unânime ou por expressiva maioria.

Registre-se, por oportuno, que a própria Recorrente, NORSA REFRIGERANTES S.A., já foi parte em processos anteriores versando sobre idêntica matéria, conforme se verifica no Acórdão nº 3402-010.051.

A aplicação da súmula ao caso concreto é imediata, imperativa e incontornável. Restou incontroverso nos autos que os kits adquiridos pela Recorrente são compostos por diferentes matérias-primas e produtos intermediários acondicionados em embalagens individuais distintas, bombonas, bags, garrafas, caixas, que somente se transformam em preparação composta após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente.

Trata-se de hipótese fático-jurídica integralmente subsumida ao enunciado sumular, sem qualquer margem interpretativa residual.

No que tange aos créditos de produtos de limpeza, a Fiscalização demonstrou que os produtos adquiridos não se qualificam como insumos diretamente empregados no processo produtivo de refrigerantes, tratando-se de materiais de uso geral do estabelecimento que não geram direito a crédito de IPI nos termos do art. 226 do RIPI/2010. A glosa está, portanto, igualmente fundamentada e deve ser mantida.

III. DO PEDIDO DE JULGAMENTO CONJUNTO COM O PA N. 10490.724729/2018-19

A Recorrente requer que o CARF determine a reunião do presente processo com o PA nº 10480.724729/2018-19 (decorrente do auto de infração nº 0440100.2018.00073) para julgamento simultâneo em 2ª instância, nos termos da Portaria RFB nº 1.668, de 29/11/2016. Aduz que as questões referentes às glosas estão sendo discutidas no referido PA, razão pela qual se reporta às razões do recurso voluntário naquele processo.

De início, impõe-se examinar o alcance e a natureza jurídica do instrumento processual invocado pela Recorrente. A Portaria RFB nº 1.668/2016, que estabelece normas sobre o julgamento de processos no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, faculta, mas não impõe, a reunião de processos conexos para julgamento simultâneo.

Trata-se de mera faculdade conferida ao órgão julgador, e não de direito subjetivo do contribuinte. Inexiste, no ordenamento jurídico tributário-administrativo, qualquer dispositivo que obrigue a reunião de processos, razão pela qual o eventual não provimento deste pedido não configura cerceamento de defesa nem nulidade processual de qualquer espécie.

A discricionariedade do órgão julgador quanto à reunião de processos conexos decorre, ainda, de uma análise de conveniência e oportunidade, que deve considerar a capacidade de instrução dos autos, o estágio processual de cada processo e a possibilidade de prolação de decisões coerentes.

No caso em exame, ambos os processos encontram-se em condições de julgamento, tendo a questão de mérito sido exaustivamente debatida nas peças processuais já apresentadas. Não há prejuízo objetivo ao direito de defesa que justifique a reunião compulsória dos feitos.

A conexão entre os processos, embora reconhecida em razão da identidade de partes e do substrato fático-jurídico subjacente, não implica que a matéria de fundo seja apreciada de forma diversa em cada um deles.

As questões jurídicas, classificação fiscal dos kits de concentrados e legitimidade dos créditos de produtos de limpeza, são apreciadas com idêntico fundamento e mediante aplicação das mesmas normas materiais, independentemente de a análise ocorrer em processo autônomo ou em julgamento conjunto. A Súmula CARF nº 236 e a jurisprudência consolidada deste Conselho são de aplicação obrigatória em ambos os processos, com igual e inescapável força vinculante.

Ademais, a estratégia processual da Recorrente de reportar-se, por referência, às razões do recurso voluntário interposto no PA nº 10480.724729/2018-19 não transfere para aquele processo o ônus de fundamentação que cabe ao presente recurso. Cada processo deve ser autossuficiente em sua instrução, sem que a remissão a peças externas substitua a fundamentação autônoma. Todavia, a fim de assegurar o pleno exercício do contraditório e da

ampla defesa, todos os argumentos incorporados por referência serão examinados e enfrentados no presente voto.

No tocante à alegação de que a manutenção das glosas importaria na ausência de saldo credor passível de utilização para compensação dos débitos, a própria Recorrente, a rigor, reconhece que a discussão sobre a alíquota de classificação fiscal é o fundamento central de ambos os processos.

Sucedendo que tal discussão já se encontra definitivamente resolvida pela edição da Súmula CARF nº 236, que determina a classificação individualizada dos componentes dos kits. A conexão processual, destarte, não socorre a Recorrente no plano do mérito.

Cumprido destacar que a Decisão de 1ª instância já apreciou exaustivamente as questões de mérito, mantendo integralmente as glosas com fundamentos jurídicos sólidos e amparados na jurisprudência consolidada deste Conselho.

O pedido de julgamento conjunto, ainda que deferido, em nada alteraria o resultado do julgamento quanto ao mérito, o que evidencia a sua ausência de utilidade processual prática. O pedido é, portanto, indeferido, sem prejuízo da apreciação de todos os argumentos incorporados por referência nos tópicos subsequentes deste voto.

Por fim, registre-se que a técnica de incorporação por referência, amplamente utilizada pelas empresas do Sistema Coca-Cola em recursos sobre esta matéria, foi expressamente considerada e rejeitada nos paradigmas que lastrearam a Súmula CARF nº 236.

Não se trata de inovação argumentativa, mas de reiteração de teses há muito conhecidas e definitivamente superadas no âmbito desta instância administrativa. O recurso ao expediente da remissão a outro processo, sem que se apresentem novos argumentos ou provas, não tem o condão de superar o entendimento sumulado.

IV. DA ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA (ART. 100, PAR. ÚN., DO CTN).

A Recorrente sustenta que a multa, os juros de mora e a correção monetária não seriam devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que estabelece que a observância de atos normativos exclui a imposição de penalidades e de juros de mora.

Argumenta que, ao utilizar o crédito de IPI à alíquota de 20% decorrente da aquisição de concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, agiu em conformidade com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

O art. 100 do Código Tributário Nacional enumera as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos em matéria tributária, incluindo, em seu inciso I, "os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas", e em seu inciso III, "as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas".

O parágrafo único do dispositivo estabelece que "a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

A aplicação desta norma, contudo, pressupõe o preenchimento cumulativo de requisitos específicos que não se verificam no caso concreto, conforme se demonstrará a seguir.

Deve-se observar, inicialmente, que os atos normativos invocados pela Recorrente – a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria SUFRAMA nº 192/2000 e a Resolução do CAS nº 298/2007 – não versam sobre classificação fiscal de mercadorias para fins da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) ou da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

A Portaria Interministerial define o Processo Produtivo Básico (PPB) para a fabricação de concentrados líquidos, disciplinando as etapas mínimas de industrialização que devem ocorrer na Zona Franca de Manaus para fins de fruição dos incentivos fiscais.

A Portaria SUFRAMA nº 192/2000, por sua vez, atribui um código interno (código 0653) para fins de controle administrativo dos projetos industriais aprovados no âmbito da Autarquia. Nenhum desses atos tem por objeto a classificação fiscal de mercadorias, que é competência exclusiva da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Por outro lado, a confusão entre o código interno de controle da SUFRAMA e a classificação fiscal na NCM constitui erro conceitual grave que não pode ser chancelado por este Conselho. O código 0653 da SUFRAMA é um identificador administrativo interno, criado para fins de gestão dos projetos industriais aprovados na Zona Franca de Manaus, e não guarda qualquer correspondência com o sistema de classificação fiscal da TIPI.

A estrutura do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 435/1992 e pela IN RFB nº 2.169/2023, segue lógica própria e independente, cujas regras de interpretação são exclusivamente aplicadas pela Receita Federal do Brasil.

Ademais, a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, embora constitua ato administrativo emanado da SUFRAMA, não vincula a Receita Federal do Brasil em matéria de classificação fiscal. A SUFRAMA não detém competência para classificação fiscal de mercadorias, conforme reiteradamente decidido por este Conselho e consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais nos Acórdãos nºs 9303-015.185 e 9303-015.408.

A aprovação de projetos industriais e a emissão de pareceres técnicos no âmbito da SUFRAMA destinam-se exclusivamente à gestão dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, não constituindo norma complementar de legislação tributária apta a fundamentar a proteção do art. 100 do CTN. É da essência do regime jurídico das competências administrativas que cada órgão atue nos limites de suas atribuições, e a SUFRAMA não possui atribuição legal para fixar classificação fiscal de mercadorias.

Logo, a alegação de que a Resolução do CAS nº 298/2007 teria "efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado", porque estes não foram partes no processo que ensejou a resolução, é juridicamente inconsistente.

A Recorrente confunde a eficácia subjetiva de um ato administrativo específico, que resolve situação jurídica concreta da RECOFARMA, com a eficácia normativa geral e abstrata que somente os atos normativos propriamente ditos possuem.

A resolução do CAS que aprova projeto industrial de um fabricante específico não constitui ato normativo de caráter geral, mas sim ato administrativo individual e concreto, cujos efeitos se restringem às partes envolvidas e ao objeto específico da aprovação. A extensão dos efeitos desse ato a terceiros adquirentes carece de base legal e constitui interpretação expansiva inadmissível em sede de direito público.

Ainda que se admitisse, *ad argumentandum tantum*, que os atos invocados pela Recorrente pudessem constituir normas complementares de legislação tributária na acepção do art. 100 do CTN, seria necessário demonstrar o nexo direto e específico entre o conteúdo dos atos e a conduta adotada pelo contribuinte.

Nenhum dos atos invocados autoriza, expressa ou implicitamente, a classificação fiscal de kits de componentes acondicionados separadamente como produto único no código NCM 2106.90.10 Ex 01. A Portaria Interministerial define etapas de PPB; a Portaria SUFRAMA atribui código interno; a Resolução do CAS aprova projeto industrial.

Em nenhum momento qualquer desses atos declara que kits compostos por matérias-primas distintas, acondicionadas separadamente, devem ser classificados como preparação composta única na TIPI. Inexistindo tal declaração, não há base factual para a invocação da proteção do art. 100 do CTN.

Ou seja, o art. 100, parágrafo único, do CTN exclui apenas a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora, mas não afasta a exigência do tributo principal. Tal distinção é fundamental, mesmo que a proteção do dispositivo fosse aplicável ao caso, o que se admite apenas por hipótese e a mero título de argumentação, ela não eximiria a Recorrente do pagamento do crédito tributário principal correspondente às compensações indevidamente declaradas. A aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN implicaria, quando muito, na exclusão da multa e dos juros de mora, mantendo-se o débito principal intacto.

No caso concreto, porém, conforme demonstrado, os requisitos para a aplicação do parágrafo único do art. 100 não estão preenchidos, razão pela qual a multa, os juros de mora e a correção monetária são devidos em sua integralidade.

Além disso, a jurisprudência deste Conselho é uníssona no sentido de que a proteção do art. 100, parágrafo único, do CTN somente se aplica quando o contribuinte demonstra, de forma cabal e inequívoca, que pautou sua conduta em observância direta e específica a norma complementar que disponha especificamente sobre a matéria tributária em discussão.

Não basta a existência genérica de atos administrativos relacionados ao setor ou à atividade; é imprescindível a demonstração de que a norma complementar específica tenha induzido, de forma direta, o comportamento do contribuinte.

No caso dos autos, a Recorrente não demonstrou esse nexo, limitando-se a invocar atos que não versam sobre classificação fiscal, sem demonstrar de que modo tais atos teriam induzido especificamente a classificação fiscal adotada.

Por derradeiro, a própria Decisão de 1ª instância já consignou que, apesar de o Fisco não desconsiderar os atos emanados pela SUFRAMA, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam, a descrição do produto feita não tem o poder de definir a sua classificação fiscal, atividade que é de competência privativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A Recorrente não logrou infirmar esta conclusão em nenhum momento de suas razões recursais, limitando-se a reeditar argumento já enfrentado e rejeitado pela instância inferior, o que reforça a solidez do fundamento da glosa.

V. DA ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA (ART. 76, II, "a", DA LEI N. 4.502/64)

A Recorrente sustenta que a imposição de multa não seria cabível no presente caso em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Argumenta que referido dispositivo, em pleno vigor, determina a não imposição de penalidades aos contribuintes que tiverem agido de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Aduz que a multa ora exigida incidiria sobre os débitos que deixaram de ser quitados por compensação, e não sobre valores que deixaram de ser pagos em observância aos atos e decisões administrativas invocados no tópico anterior.

O art. 76 da Lei nº 4.502/64 dispõe, em seu inciso II, alínea "a", que não se aplicam penalidades quando o contribuinte procedeu em conformidade com "interpretação fiscal

constante de decisão de qualquer instância administrativa, proferida em processo fiscal instaurado antes da nova orientação".

Para que se aplique esta excludente, é indispensável a presença concomitante de dois requisitos: (i) a existência de decisão administrativa irrecorrível que contenha interpretação fiscal específica sobre a matéria em discussão; e (ii) que o contribuinte tenha pautado sua conduta em conformidade direta e inequívoca com essa interpretação. Ambos os requisitos são cumulativos e de verificação obrigatória, não sendo suficiente a presença de apenas um deles.

No caso dos autos, a Recorrente não demonstra, em nenhum momento de suas razões recursais, a existência de decisão administrativa irrecorrível que tenha adotado, para a NORSÁ REFRIGERANTES S.A. ou para o Sistema Coca-Cola, a interpretação fiscal de que os kits de componentes acondicionados separadamente devem ser classificados como produto único no código NCM 2106.90.10 Ex 01.

A Recorrente limita-se a invocar atos da SUFRAMA – Portaria Interministerial, Portaria SUFRAMA e Resolução do CAS –, que, conforme exaustivamente demonstrado no tópico anterior, não versam sobre classificação fiscal de mercadorias e não constituem "decisão administrativa" no sentido exigido pelo art. 76 da Lei nº 4.502/64.

Acresce que o conceito de "decisão administrativa" para fins do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 pressupõe pronunciamento emanado de autoridade com competência para interpretar a legislação tributária federal no caso concreto, tal como decisão da Delegacia da Receita Federal, do CARF ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferida em processo fiscal regular.

Atos da SUFRAMA relativos a aprovação de projetos industriais e definição de PPB não se enquadram em nenhuma dessas categorias, por se tratar de pronunciamentos de autarquia federal sem competência tributária fiscalizatória e em sede administrativa distinta do processo fiscal tributário.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que a classificação fiscal dos kits de concentrados como produto único no código NCM 2106.90.10 Ex 01 nunca foi objeto de decisão administrativa irrecorrível favorável ao contribuinte.

Ao contrário, todas as decisões definitivas sobre a matéria, tanto no âmbito das Turmas Ordinárias quanto da Câmara Superior de Recursos Fiscais, concluíram pela classificação individualizada dos componentes dos kits, entendimento que culminou na edição da Súmula CARF nº 236.

Invocar o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 em favor de interpretação que foi sistematicamente rejeitada pela última instância administrativa constitui argumento que se volta contra a própria Recorrente.

A Recorrente tenta, ainda, dissociar a questão da multa da questão do saldo credor de IPI, argumentando que "a multa ora exigida incide sobre os débitos que deixaram de ser quitados por compensação, mas a razão para a não homologação das compensações não está relacionada aos débitos exigidos, mas ao saldo credor de IPI".

Tal argumento, longe de beneficiar a Recorrente, confirma a legitimidade da exigência. A multa e os juros de mora decorrem da não homologação das compensações por inexistência de crédito apto a compensá-las.

Se os créditos escriturados pela Recorrente são indevidos – como efetivamente o são, em razão do erro de classificação fiscal –, as compensações declaradas equivalem a compensação com crédito inexistente, e os débitos que se pretendia compensar permanecem em aberto, sujeitando-se aos acréscimos legais previstos no art. 74, §17, da Lei nº 9.430/96.

A multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 incide automaticamente sobre os tributos devidos e não pagos em razão de compensação não homologada, independentemente de dolo, fraude ou simulação.

Trata-se de penalidade de caráter objetivo que prescinde da demonstração de má-fé, bastando a constatação objetiva de que a compensação declarada não foi homologada por inexistência do crédito utilizado. A existência de controvérsia jurídica sobre a classificação fiscal não afasta a incidência da multa, porquanto a própria controvérsia apenas demonstra que a questão era disputada, não que havia orientação administrativa consolidada em sentido favorável ao contribuinte.

É necessário enfatizar, ainda, que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 constitui norma específica do IPI cuja aplicação pressupõe a demonstração concreta de que o contribuinte agiu em conformidade com interpretação fiscal emanada de decisão proferida em processo fiscal.

A Recorrente não indica qual seria essa decisão em processo fiscal que teria adotado a interpretação favorável. Limita-se a invocar atos administrativos da SUFRAMA de natureza diversa – aprovação de projeto industrial e definição de PPB –, que não se enquadram no conceito de "decisão proferida em processo fiscal" exigido pela norma. Sem a demonstração da existência da decisão administrativa irrecorrível que sustente a tese, o argumento é juridicamente imprestável.

Sublinhe-se, por fim, que a proteção do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 cumpre função eminentemente garantista no ordenamento tributário, destinando-se a amparar o contribuinte que, de boa-fé, pauta sua conduta em decisão administrativa definitiva que lhe é favorável e que, posteriormente, é alterada pela Administração.

Não se destina, contudo, a amparar o contribuinte que adota classificação fiscal que jamais foi chancelada pela autoridade fazendária competente, valendo-se de atos administrativos de órgão sem competência fiscal para fundamentar a sua conduta.

Admitir a interpretação proposta pela Recorrente implicaria em esvaziar completamente a competência fiscalizatória da Receita Federal do Brasil e em conferir à SUFRAMA, de forma indireta, o poder de definir classificações fiscais que lhe são estranhas.

VI. DAS RAZÕES DE MÉRITO INCORPORADAS POR REFERÊNCIA AO PA N. 10480.724729/2018-19 (FLS. 3634/3759)

Conforme já registrado, a Recorrente se reporta às razões da manifestação de inconformidade e ao recurso voluntário interposto no PA nº 10480.724729/2018-19, incorporando-os ao presente recurso. Cumpre, portanto, enfrentar os argumentos sobre a classificação fiscal dos kits de concentrados.

Todavia, saliento, desde já, que deixou de conhecer das matérias incorporadas por referência ao PA n. 10480.724729/2018-19 que não foram suscitadas em sua manifestação de inconformidade deste processo.

A Recorrente sustenta que os kits constituem "preparação composta" para elaboração de bebidas, classificável como produto único no código NCM 2106.90.10 Ex 01 por aplicação direta da Regra Geral de Interpretação 1 (RGI 1) do Sistema Harmonizado. Segundo este argumento, a posição 21.06 da TIPI compreenderia os kits em sua totalidade, dispensando a análise individualizada de cada componente. A alegação, contudo, é improcedente, pelas razões a seguir expostas.

A RGI 1 determina que "os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo; para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo e, quando não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes".

Para que a RGI 1 conduza à classificação de produto na posição 21.06, é necessário que o produto constitua, em si mesmo, uma preparação alimentícia no sentido técnico-jurídico do termo. A posição 21.06 da TIPI compreende "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições", e a subposição 2106.90.10 refere-se a "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas". O conceito de "preparação", conforme definição das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), implica necessariamente a existência de mistura ou combinação prévia dos ingredientes.

Os kits, tal como comercializados pela RECOFARMA, não são "preparações" no sentido técnico-jurídico do termo. Os componentes são acondicionados separadamente em embalagens individuais distintas – bombonas, bags, garrafas, caixas e IBCs – contendo substâncias diversas como extratos aromáticos, aromatizantes, conservantes, acidulantes, edulcorantes, corantes, sequestrantes e estabilizantes.

Esses componentes somente se transformarão em preparação composta após nova e indispensável etapa de industrialização no estabelecimento adquirente, consistente na mistura,

diluição e homogeneização em proporções determinadas, segundo técnica e equipamentos específicos que somente a embotilhadora possui. Enquanto permanecerem separados, os componentes são matérias-primas e produtos intermediários distintos, não sendo, por definição, uma preparação.

Conforme destacou a Fiscalização em seu relatório, as próprias empresas do Sistema Coca-Cola, em recursos administrativos anteriores, não foram capazes de citar um único exemplo de mercadoria formada por partes individuais não misturadas que a NESH indique que deva ser enquadrada como uma preparação na posição 21.06.

Essa lacuna probatória, reiteradamente constatada ao longo de anos de litigação sobre o tema, revela a fragilidade estrutural da tese. Se a classificação como preparação composta pela RGI 1 fosse tecnicamente sustentável, seria razoável esperar que a NESH contemplasse algum exemplo análogo, o que não ocorre.

Os Acórdãos nºs 9303-015.185 e 9303-015.408 da CSRF, que serviram de paradigma para a Súmula CARF nº 236, enfrentaram especificamente este argumento e o rejeitaram de forma categórica.

A CSRF consignou que nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses "kits" deverá ser classificado no código próprio da TIPI. Este entendimento, agora cristalizado em súmula, é de aplicação obrigatória ao caso concreto.

A classificação dos kits como preparação composta única pela RGI 1 implicaria, ademais, indevida antecipação do resultado de processo de industrialização que ainda não ocorreu no momento da venda pela RECOFARMA.

Quando os componentes saem do estabelecimento fabricante, eles são matérias-primas e produtos intermediários distintos, cada qual com suas próprias características físico-químicas, embalagens e identificações.

A transformação em preparação composta é evento futuro e incerto, que somente se concretiza no estabelecimento adquirente. Classificar como preparação composta algo que ainda não é preparação composta viola as premissas básicas do sistema de classificação aduaneira, que se baseia no estado das mercadorias no momento do seu despacho.

A Recorrente argumenta, subsidiariamente, que as Regras Gerais de Interpretação 2(a) e 3(b) do Sistema Harmonizado permitiriam a classificação dos kits como produto único. O argumento subsidiário, todavia, é ainda menos sustentável que o principal, conforme se demonstrará.

Quanto à RGI 2(a), esta regra destina-se a classificar artigos incompletos ou desmontados que, mesmo nesse estado, já apresentam as características essenciais do artigo final. A regra foi concebida para situações como a de uma máquina vendida em partes desmontadas: embora as peças estejam separadas, o conjunto já possui as características essenciais da máquina completa.

Não se aplica, por manifesta impropriedade conceitual, a matérias-primas alimentícias distintas que serão posteriormente combinadas em processo industrial. Uma máquina desmontada pode ser classificada pela RGI 2(a) porque já apresenta as características essenciais da máquina completa, ainda que fisicamente desarticulada; um conjunto de substâncias químicas acondicionadas separadamente não apresenta, em estado algum, as características essenciais de uma "preparação composta para elaboração de bebidas", que somente adquire tais características após a industrialização.

A tentativa de estender a RGI 2(a) a substâncias químicas distintas acondicionadas separadamente constitui desvio de finalidade interpretativo. A regra pressupõe que as partes, quando reunidas, formem necessariamente e apenas o artigo em questão, sem necessidade de nenhuma etapa de industrialização adicional.

Os componentes dos kits, ao contrário, não apenas precisam ser misturados como ainda passam por processos de diluição, homogeneização e padronização que constituem, nos termos da lei, nova operação de industrialização. A RGI 2(a) não foi concebida para abarcar produtos que, para adquirirem as características essenciais do artigo final, devam ser submetidos a processo industrial.

Quanto à RGI 3(b), a alegação da Recorrente colide frontalmente com disposição expressa e inequívoca das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado. O Item XI das Notas Explicativas da RGI 3(b) estabelece, em redação que não comporta interpretação diversa: "A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo."

A correspondência entre a hipótese normativa descrita no Item XI e a situação fática dos kits adquiridos pela Recorrente é perfeita e absoluta, diferentes componentes – extratos, aromatizantes, acidulantes, edulcorantes, corantes, sequestrantes – acondicionados separadamente, em bombonas, bags, garrafas, caixas e IBCs, apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação industrial de refrigerantes.

A exclusão expressa contida no Item XI das NESH não deixa qualquer espaço para a construção interpretativa pretendida pela Recorrente. O próprio Sistema Harmonizado, ao redigir o Item XI, anteviu com precisão cirúrgica a situação em que se encontram os kits e a excluiu expressamente do âmbito de aplicação da RGI 3(b).

Não se trata de lacuna interpretativa a ser preenchida por analogia ou integração; trata-se de exclusão literal, específica e deliberada, que reflete decisão consciente do legislador internacional no sentido de que kits para fabricação industrial de bebidas não devem ser classificados conjuntamente, mas sim de forma individualizada por cada componente.

O Item XI das NESH decorre de decisão vinculante do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), e foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 435/1992, que aprovou as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, e pela IN RFB nº 2.169/2023. A força vinculante desta norma internacional, incorporada ao ordenamento interno, é indiscutível.

Pretender afastar norma internacional incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro é contrariar o princípio *pacta sunt servanda* e o art. 98 do CTN, que confere às normas internacionais de natureza tributária força hierárquica superior às normas infraconstitucionais internas.

Acrescente-se que a tese da Recorrente, se acolhida, implicaria na inaplicabilidade geral do Item XI das NESH a qualquer situação, esvaziando completamente o conteúdo normativo desta disposição de direito internacional. A interpretação de normas jurídicas deve respeitar o princípio da efetividade, segundo o qual nenhuma norma pode ser interpretada de modo a esvaziá-la de conteúdo.

O Item XI foi redigido exatamente para situações como a dos kits de concentrados para refrigerantes; afastá-lo do caso concreto, sem demonstrar qualquer razão técnica ou jurídica para tanto, viola o princípio da efetividade normativa e contraria a interpretação sistemática do Sistema Harmonizado.

VI.3. DOS ATOS DA SUFRAMA E DA COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

A Recorrente insiste, nas razões incorporadas por referência, que a SUFRAMA aprovou o projeto industrial da RECOFARMA e a classificação fiscal adotada, invocando a presunção de legalidade dos atos administrativos para sustentar que tal aprovação vincularia a Receita Federal do Brasil.

A SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus – é autarquia federal vinculada ao Ministério do Desenvolvimento Regional, criada pelo Decreto-Lei nº 288/1967 e com atribuições definidas pelo Decreto nº 61.244/1967. Suas competências institucionais abrangem, em síntese, a administração, o planejamento, o controle e a promoção do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus. A aprovação de projetos industriais e a verificação do cumprimento do Processo Produtivo Básico constituem instrumentos de gestão dos incentivos fiscais regionais, sem qualquer relação com a competência para classificação fiscal de mercadorias para fins tributários federais gerais.

A competência para classificação fiscal de mercadorias, para fins da TIPI e da NCM, é privativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 37, XVIII, da Constituição Federal, combinado com o art. 16 da Lei nº 11.457/2007 e com o Decreto nº 70.235/72.

Esta competência não é compartilhada com nenhum outro órgão ou entidade da Administração Pública Federal, sendo vedada qualquer ingerência de órgão diverso na definição da classificação fiscal de mercadorias para fins tributários. A presunção de legalidade dos atos da SUFRAMA – que é relativa, juris tantum, como toda presunção de atos administrativos – não tem o condão de ampliar a competência da Autarquia para além dos limites legalmente estabelecidos.

Conforme consignou o Acórdão nº 9303-015.185 da CSRF, que serve de paradigma para a Súmula CARF nº 236: "A SUFRAMA, que não detém competência para classificação de mercadorias, aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes, cabendo à RFB, por meio de fiscalização, analisar a legitimidade da utilização do benefício fiscal, inclusive no que se refere à correta classificação da mercadoria."

Esta orientação, agora cristalizada em súmula, demonstra que, mesmo nos casos em que a SUFRAMA aprovou o projeto industrial com base em determinada classificação fiscal, tal aprovação não impede a RFB de exercer sua competência fiscalizatória e verificar se a classificação adotada está correta.

O argumento da Recorrente de que "é irrelevante se a SUFRAMA tem, ou não, competência para efetuar a classificação fiscal do concentrado, ou mesmo se a classificação fiscal está certa ou errada, visto que o importante é que constou de ato administrativo" constitui, a rigor, confissão implícita de que a classificação fiscal pode estar errada.

Ao afirmar que a correção da classificação fiscal é irrelevante, a Recorrente desloca o debate para o campo dos efeitos protetivos dos atos administrativos, reconhecendo tacitamente que não tem argumentos técnicos sólidos para defender a classificação na NCM 2106.90.10 Ex 01. Esta estratégia defensiva, por mais elaborada que seja, não socorre a Recorrente, uma vez que os requisitos do art. 100 do CTN não estão preenchidos, conforme demonstrado no tópico 4 deste voto.

A distinção entre a eficácia dos atos da SUFRAMA para fins de aprovação de projetos industriais e a vinculação da RFB em matéria de classificação fiscal é fundamental para a higidez do sistema de tributação federal. Se os atos da SUFRAMA vinculassem a classificação fiscal adotada pela RFB, estaria criado mecanismo indireto de isenção tributária por via administrativa, sem qualquer fundamento legal, mediante a simples aprovação de projeto industrial por autarquia sem competência fiscal. A consolidação de tal entendimento implicaria em grave distorção do regime tributário das operações com insumos da Zona Franca de Manaus, contrariando a legalidade estrita que rege a matéria tributária por força do art. 150, I, da Constituição Federal.

VI.4. DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI (RE 592.891/SP – TEMA 322)

A Recorrente invoca o direito ao crédito de IPI reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 592.891/SP (Tema 322 da Repercussão Geral), bem como os mandados de segurança coletivo (MSC nº 91.0047783-4) e individual (MSI nº 95.0009470-3), para fundamentar o aproveitamento dos créditos de IPI à alíquota de 20%. O argumento confunde dois planos jurídicos autônomos e independentes, como se passa a demonstrar.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 592.891/SP (Tema 322), fixou a tese de que "é legítimo o creditamento do IPI na entrada de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção".

Esta decisão, de efeito vinculante e eficácia erga omnes, resolveu questão jurídica específica e bem delimitada, qual seja, a legitimidade do creditamento de IPI nas aquisições de insumos isentos provenientes da ZFM.

Em nenhum momento, contudo, o Supremo Tribunal Federal deliberou sobre a classificação fiscal das mercadorias adquiridas da ZFM, tampouco estabeleceu que a alíquota para fins de creditamento deveria necessariamente ser a alíquota do código NCM 2106.90.10 Ex 01.

O direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos da ZFM, reconhecido pelo STF, é uma coisa; a alíquota do IPI aplicável para fins de cálculo do crédito, que depende da correta classificação fiscal das mercadorias adquiridas, é outra coisa completamente distinta.

O primeiro elemento foi resolvido pelo RE 592.891/SP em favor do contribuinte; o segundo permanece sujeito à disciplina da legislação tributária e ao controle fiscal da RFB. Confundir esses dois planos jurídicos, como faz a Recorrente, é falsear o alcance da decisão do STF e pretender dela extrair efeitos que ela não possui.

Conforme expressamente consignou o Acórdão nº 9303-015.185 da CSRF, que serve de paradigma para a Súmula CARF nº 236, "a questão da classificação fiscal constitui fundamento autônomo para a glosa de créditos, independentemente do entendimento firmado pelo STF quanto ao direito de creditamento de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus".

A Recorrente pode ter direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos da ZFM, mas o valor do crédito deve ser calculado com base na alíquota correspondente à classificação fiscal correta dos produtos adquiridos, e não com base na alíquota de 20% do código NCM 2106.90.10 Ex 01.

Da mesma forma, os mandados de segurança invocados pela Recorrente asseguraram o direito ao creditamento de IPI sobre insumos isentos da ZFM, mas não deliberaram sobre a classificação fiscal dos produtos adquiridos.

A coisa julgada formada nesses mandados de segurança não abrange a questão da classificação fiscal, que constitui matéria distinta, autônoma e superveniente, enfrentada apenas em momento posterior pela Fiscalização.

A extensão dos efeitos da coisa julgada formada em mandado de segurança a questão jurídica não decidida na demanda original violaria os limites objetivos e subjetivos da coisa julgada, instituídos nos arts. 502 a 508 do Código de Processo Civil.

Quanto ao crédito previsto no art. 95, III, do RIPI/2010, relativo à matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, aplica-se o mesmo raciocínio: o direito ao crédito decorrente da lei não dispensa a observância da correta classificação fiscal das mercadorias para fins de determinação da alíquota aplicável.

O art. 95, III, do RIPI/2010 confere crédito de IPI calculado sobre o valor da aquisição, mas a alíquota a ser utilizada para o cálculo deve corresponder à classificação fiscal correta dos produtos adquiridos, e não à classificação equivocada adotada pela Recorrente. Inexistindo crédito à alíquota de 20%, o saldo credor utilizado para as compensações é inexistente na extensão glosada pela Fiscalização.

VII. DA MULTA, DOS JUROS DE MORA E DA CORREÇÃO MONETÁRIA.

Refutadas as alegações específicas da Recorrente nos tópicos anteriores, cumpre reafirmar, em complemento e por completude, a plena legitimidade dos acréscimos legais exigidos. A não homologação da compensação declarada pela Recorrente implica que os débitos que se pretendia compensar permanecem em aberto desde o vencimento original, sujeitando-se a todos os acréscimos legais cabíveis.

Nos termos do art. 74, §17, da Lei nº 9.430/96, "será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito (...) tiver sido considerado inexistente em procedimento de fiscalização".

Os acréscimos legais – multa de ofício, juros de mora e correção monetária – constituem consequência legal automática da não homologação, não se sujeitando a qualquer discussão sobre a boa-fé subjetiva ou a intenção do contribuinte.

A multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 incide automaticamente sobre os tributos devidos e não pagos, independentemente de dolo, fraude ou simulação. Trata-se de penalidade de caráter objetivo que prescinde da demonstração de má-fé, bastando a constatação de que o tributo deixou de ser pago no prazo legal em razão de compensação com crédito inexistente. A existência de controvérsia jurídica sobre a classificação fiscal não afasta a incidência da multa, conforme consolidado na jurisprudência deste Conselho.

Os juros de mora são devidos a partir do vencimento original dos débitos, conforme estabelece o art. 61 da Lei nº 9.430/96, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de

Custódia (SELIC). Sua incidência decorre da mora no pagamento dos tributos devidos e não comporta discussão sobre a boa-fé do contribuinte, porquanto a taxa SELIC reflete o custo do dinheiro no tempo e destina-se a recompor o erário pelo inadimplemento.

São, portanto, devidos integralmente a multa de ofício, os juros de mora e a correção monetária sobre os débitos indevidamente compensados, conforme apurado pela Fiscalização e mantido pela Decisão de 1ª instância, não havendo qualquer fundamento jurídico que justifique a sua exclusão ou redução.

VII. DA CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das matérias incorporadas por referência ao PA n. 10480.724729/2018-19, não suscitadas em primeira instância, para rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo integralmente a Decisão de 1ª instância proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ-RPO), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, glosou os créditos de IPI, indeferiu o pedido de ressarcimento formalizado no PER/DCOMP nº 34230.41576.190417.1.1.01-3116 e não homologou as compensações declaradas, com os respectivos acréscimos legais (multa de ofício, juros de mora e correção monetária).

É como voto.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA