



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.905874/2015-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.788 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NORSA REFRIGERANTES S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

Configura-se decorrência quando 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.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO. IDENTIDADE FÁTICO-JURÍDICA. APLICAÇÃO DO RESULTADO DO PROCESSO VINCULADO.

Reconhecida a identidade entre o objeto de um PERDOMP e do Auto de Infração lavrado em outro processo administrativo, o resultado do julgamento do lançamento de ofício deve ser aplicado ao processo em que se analisa o crédito pleiteado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que seja aplicada ao presente processo a decisão administrativa definitiva a ser proferida no PAF nº 10384 723.819/2017-91.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-76.163, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade interposta, conforme Ementa abaixo:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

MATERIAL DE EMBALAGEM. INSUMOS.

A película para fardos, desde que não seja material retornável, se enquadra no conceito de insumos - embalagem. Para referido conceito, não importa se a embalagem usada é para transporte ou se individual.

COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO.

Mantida parcialmente a glosa de crédito pelo auto de infração e não comprovado o saldo credor suficiente para a compensação pretendida, mantém-se a cobrança dos débitos não pagos pela não-homologação da compensação.

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. IDENTIDADE DE MATÉRIAS COM O PROCESSO DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Diante da inexistência de expressa previsão normativa que determine o sobrestamento de processos, no âmbito do rito processual administrativo fiscal federal, em razão de identidade de matérias tratadas em outro processo, nada impede que haja continuidade dos mesmos em separado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito

Creditório Não Reconhecido

### **Por bem descrever os fatos, transcrevo parte do relatório da decisão recorrida:**

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela requerente ante Despacho da Delegacia da Receita Federal do Brasil que indeferiu o ressarcimento, no montante de R\$ 3.113.536,42 solicitado no PER nº 15630.56923.250214.1.1.01-0966 e não homologou as compensações informadas nas DCOMP de 15895.01511.170414.1.7.01-0640, 27204.73134.170414.1.7.01-0600, 20032.57549.300414.1.3.01-7194, 01666.25454.260514.1.3.01-0928, 16887.88712.270614.1.3.01-8169, 35177.13390.100914.1.3.01-6840, 30889.84506.151014.1.3.01-1201,

30437.33109.010615.1.3.01-4786, 16688.51139.250815.1.7.01-0069 e 11740.34474.201115.1.3.01-5600, fato que constou da cobrança do valor de R\$ 3.113.536,42 mais acréscimos legais.

Consta dos autos que o crédito que se pretendeu compensar diz respeito ao saldo credor do IPI apurado no 4º trimestre de 2013.

Em 07/06/2016, foi emitido Despacho Decisório Eletrônico (Rastreamento nº 115288674) que reconheceu parcialmente o crédito, no montante de R\$ 3.014.836,36 (três milhões quatorze mil oitocentos e trinta e seis reais e trinta e seis centavos), homologou as compensações declaradas nos documentos de nº 15895.01511.170414.1.7.01-0640, 27204.73134.170414.1.7.01-0600, 20032.57549.300414.1.3.01-7194, 01666.25454.260514.1.3.01-0928, 16887.88712.270614.1.3.01-8169, 35177.13390.100914.1.3.01-6840, 30889.84506.151014.1.3.01-1201, 30437.33109.010615.1.3.01-4786 e 16688.51139.250815.1.7.01-0069, homologou parcialmente as compensações informadas no documento nº 11740.34474.201115.1.3.01-5600, e indeferiu o pedido ressarcimento apresentado no documento nº 15630.56923.250214.1.1.01-0966. O indeferimento do pedido e a não-homologação das compensações se deram em consequência de glosas de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade e por meio da Resolução nº 4.328, de 27/06/2017, esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) converteu o julgamento da manifestação em diligência, tendo em vista que em procedimento fiscal diverso, efetuado em estabelecimento da mesma empresa - CNPJ nº 07.196.033/0021-41 - , restou evidente erro de classificação fiscal nas aquisições da Amazônia Ocidental tida como isenta e aproveitada pelo estabelecimento – processos administrativos - PA 10380.730601/2016-42 e PA nº 10380.903208/2015-01. 4.2, nos quais a equipe fiscal constatou que todos os insumos identificados nas notas fiscais como "concentrados", fornecidos pela empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, utilizados para a fabricação dos produtos finais da contribuinte, apresentam-se fisicamente dissociados, em partes e embalagens distintas, que não se referem a concentrados, "extratos concentrados" ou "sabores concentrados", que dão materialidade textual aos "EX 01 e EX 02".

Consta do processo nº 10384-723.819/2017-91 o Relatório de Ação Fiscal onde ficou demonstrado erro de classificação fiscal na aquisição de insumos junto à fornecedora Recofarma Indústria do Amazonas Ltda (CNPJ nº 61.454.393/0001-06), não havendo créditos de IPI na entrada desses insumos, cujas glosas totalizaram os valores a seguir: R\$ 701.965,92, R\$ 901.835,08 e R\$ 741.145,01, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, respectivamente.

Verificou-se, assim, que a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela empresa foram oriundos de "kits" contendo preparações dos tipos utilizados para

elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM.

A empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA não destacou o IPI notas fiscais de saída dos kits, por entender que os produtos estariam isentos do imposto. E, a partir de janeiro de 2011, passou a registrar nas notas fiscais a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01, que tem a seguinte descrição: preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas (Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado).

A requerente, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos por Recofarma, baseou-se no artigo 237 do RIPI/2010 para escriturar no Livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre o valor dos kits.

Até 30/09/2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 eram tributados à alíquota de 27% (Decreto nº 6.006, de 28/12/2006, e Decreto nº 7.660, de 23/12/2011). A partir de 01/10/2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 passaram a ser tributados à alíquota de 20% (Decreto nº 7742, de 31/05/2012).

Ressalte-se que somente a partir do mês **abril/2015** a empresa passou a registrar em sua escrituração a NCM 2106.90.10 que consta das respectivas notas fiscais eletrônicas emitidas pela fornecedora, até então eram escriturados os códigos NCM: 9900.00.00 ou 2100.00.00.

Além disso, na ação fiscal anteriormente executada, houve glosas de créditos em decorrência de os materiais adquiridos não se enquadrarem no conceito de insumos, nos termos do art. 164 do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/02), sendo: R\$ 23.162,50, R\$ 52.762,95 e R\$ 22.774,61, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, respectivamente.

No exame efetuado pela fiscalização foram encontrados materiais, empregados no processo produtivo do interessado, que não se enquadram no conceito de insumo, conforme enunciado no art. 164 do Decreto nº 4.544/02 (RIPI 2002), com a conformação que lhe foi dada pela ainda vigente interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 65/79. Os materiais, que estão relacionados no demonstrativo “RELAÇÃO DE INSUMOS GLOSADOS” (de que fora cientificado o contribuinte quando da emissão do despacho decisório emitido em 08/10/2014), embora empregados no processo produtivo, não reúnem as condições necessárias para se enquadrar no conceito de insumo, ou seja, não se incorporaram aos produtos fabricados nem sofreram desgastes, danos ou perdas de suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação exercida diretamente

sobre àqueles. Além desses, desconsiderou-se também materiais de embalagens empregados após a conclusão do processo produtivo, com a finalidade de acondicionar os produtos fabricados para transportes, desta feita, escapando da abrangência requerida no art. 164 acima citado, que é a de utilização no processo produtivo.

Em decorrência dessas glosas, foi efetuada a reconstituição da escrita fiscal (conforme planilha anexada às fls. 1517/1527), tendo sido constatado que, ao invés de créditos de IPI passíveis de ressarcimento/compensação, houve apuração de saldos devedores, com a consequente emissão de auto de infração, conforme consta do processo nº 10384- 723.819/2017-91.

Regularmente cientificada do indeferimento de seu pleito, a empresa apresentou manifestação de inconformidade alegando, em suma, o que segue:

**Da necessária vinculação deste processo com o PAF 10384-723.819/2017-91:**

O Despacho Decisório aqui impugnado, na verdade, é decorrência (e repetição) do Auto de Infração objeto do PAF n. 10384-723.819/2017-91. Acontece que, utilizando-se da faculdade prevista no art. 16 do Decreto n. 70.235/72, o aludido Auto de Infração foi Impugnado e sua exigibilidade está suspensa na forma do art. 151, III, do CTN.

Portanto, a Inconformada requer, com vistas à economia processual e razoabilidade, e mesmo em nome de práticas tendentes à racionalização dos atos administrativos (invocando, neste particular, por analogia (CTN, art. 108, I), o disposto nos arts. 116 e 116-A do Decreto n. 7.574/2011), a reunião deste processo com o PAF n. 10384-723.819/2017-91, ou, quando menos, a suspensão do presente até que o primeiro seja concluído.

Salienta-se que o pedido é de todo cabível na medida em que o indeferimento do crédito aqui discutido decorreu da reapuração do IPI efetivada nos autos do PAF nº 10384-723.819/2017- 91, de forma que àquele está vinculada. Se a Impugnação apresentada naquele PAF for acolhida, a premissa (isto é, o motivo determinante) que suporta o Despacho Decisório aqui impugnado será infirmada; sendo imperioso, ao final, o reconhecimento do direito creditório.

**Impossibilidade de revisão do Despacho Decisório anterior:**

Admitindo-se, por hipótese, a superação da questão prejudicial (isto é, o não acolhimento do pedido anterior, ou, sendo acolhido, que o Auto de Infração objeto do PAF n. 10384- 723.819/2017-91 seja julgado procedente), tem-se, no mérito, a impossibilidade de revisão do Despacho Decisório anterior.

Em valiosa lição, o saudoso Prof. Alberto Xavier ensina que:

São três os fundamentos da revisão do lançamento: (i) a fraude ou falta funcional da autoridade que o praticou; (ii) a omissão de ato ou formalidade essencial; (iii) a existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento

anterior. **Pode, assim, dizer-se que os vícios que suscitam a anulação ou reforma do ato administrativo de lançamento são a fraude, o vício de forma e o erro...**

O Parecer Normativo COSIT nº 08/2014, por sua vez dispõe que:

*32.Do exposto, conclui-se que as hipóteses de revisão de ofício do lançamento são aquelas fixadas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do CTN, quais sejam, quando a lei assim o determine (como no caso do §7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; e o art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999, neste incluídos o vício de legalidade e ofensa a matéria de ordem pública); erro de fato no lançamento; fraude ou falta funcional; e vício formal especial. São estes, portanto, os limites materiais em que é possível a revisão de ofício do lançamento, desde que estas questões não estejam (ou tenham sido) submetidas aos órgãos de julgamento administrativo.*

Logo, não há que se falar na justificativa de emissão de um novo despacho decisório unicamente em virtude de nova fiscalização superveniente ao ato administrativo anteriormente praticado. Tal não é possível.

De outro lado, também não é o art. 53 da Lei nº. 9.784/1999 que justifica sua conduta em emitir um novo despacho decisório.

*Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.*

Vejam, Ilustres Julgadores, que o dispositivo em questão não trata em absoluto da hipótese em tela, sobre emitir um novo despacho.

No presente caso não houve vício de legalidade que permitisse a DRF emitir um novo despacho decisório, houve apenas suposto erro nas premissas e fundamentos adotados no primeiro despacho (já que não foram observados os fatos observados em fiscalização posterior que deram origem ao PAF n. 10384-723.819/2017-91).

Ainda que se interprete que há presente algum vício de legalidade apto a anular o despacho anterior, não há legitimação alguma através no aludido dispositivo para a emissão de um novo despacho decisório alterando a fundamentação para negar o crédito pleiteado, tendo em vista o disposto no art. 146 do CTN:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

E não se diga que a Autoridade Administrativa tem tal discricionariedade dentro do prazo de cinco para homologar ou não a Declaração de Compensação, pois, como dispõe a legislação regente, essa possibilidade só existe nos casos em que os atos estão eivados de vício. Saliente-se que tal comando é corolário da Segurança Jurídica, constitucionalmente resguardada (CF, art. 5º, caput).

No caso presente, não é hipótese de nulidade do primeiro despacho decisório a justificar a sua revisão com fins de, alterando o critério jurídico inicialmente adotado, estabelecer nova relação jurídica.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou pela impossibilidade de emissão de um novo despacho em caso bastante semelhante:

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano- calendário: 2006 IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO PUBLICADA. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.*

*NULIDADE DO SEGUNDO DESPACHO. Uma vez publicado um Despacho Decisório que homologa totalmente a compensação, extinguindo, portanto, o crédito tributário por inteiro, não é possível voltar atrás para publicar um novo Despacho Decisório que homologa apenas parte da compensação e extingue, então, apenas parcialmente o crédito tributário. Havendo publicação de homologação de compensação, extinto está o crédito e preclusa qualquer nova tentativa de examiná-lo, salvo no caso de nulidade do primeiro Despacho Decisório. É, portanto, nulo o segundo Despacho Decisório.*

*(CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF - Primeira Seção QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA RECURSO: RECURSO VOLUNTÁRIO MATÉRIA: CSLL ACÓRDÃO: 1401-001.487)*

O já citado Parecer Normativo COSIT nº 08/2014 traz a seguinte conclusão:

*REVISÃO DE OFÍCIO DO DESPACHO DECISÓRIO Revisão de ofício do despacho decisório que não homologou a declaração de compensação – Dcomp.*

*(...)*

*81. Em face do exposto, conclui-se que:*

*(...)*

*c) a revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a DCTF e mesmo a DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes;*

Desta forma, é preciso reconhecer a nulidade do Despacho Decisório ora impugnado haja vista a impossibilidade de revisão do Despacho Decisório anterior.

#### **Sobre as glosas e o crédito em si:**

Os fundamentos do Despacho Decisório para indeferir o direito creditório e não homologar as compensações declaradas partem, exclusivamente, da premissa de que os créditos que ensejariam o saldo credor a ser ressarcido foram glosados no Auto de Infração que deu origem ao PAF nº 10384-723.819/2017-91.

Com efeito, a discussão travada envolve, exclusivamente, a glosa perpetrada nos autos do PAF n. 10384-723.819/2017-91. Como tal, nesta Manifestação a Inconformada junta, em sua defesa (doc. 01), a Impugnação apresentada ao Auto de Infração e reitera todos os seus termos, para que se considerem como se aqui estivessem transcritos.

**Do pedido:**

Ante o exposto, a Inconformada pede, de partida, que esta Manifestação de Inconformidade seja reunida ao PAF n. 10384-723.819/2017-91 ou que o presente processo permaneça suspenso até o desfecho daquele.

Sucessivamente requer que seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade, seja para anular o Despacho Decisório impugnado, visto que não existe previsão para fosse proferido novo Despacho Decisório no caso presente, seja para reformá-lo e reconhecer o seu direito creditório referente ao Saldo Credor de IPI, homologando, assim, as compensações declaradas.

Requer ainda que, na dúvida, seja conferida a interpretação mais favorável à Inconformada, na forma do art. 112 do CTN.

Com relação às glosas de PI e ME efetuadas pelo Fisco, na primeira manifestação apresentada, a interessada, resumidamente, assim contestou:

Considerando que a Fiscalização reclassificou os créditos referentes à segunda suposta irregularidade apontada, devolvendo os referidos créditos à escrita da Inconformada, só que como "não ressarcíveis" e, de outro lado, considerando ainda que tais créditos não suplantaram os débitos referentes ao período em questão, tendo sido consumidos no próprio período, só a glosa dos créditos relativos à primeira infração produziu efeito no valor não homologado no despacho decisório, motivo pelo qual esta defesa só se aterá e enfrentará este ponto.

Em que pese o esforço do Fiscal Autuante, o fato é que os produtos adquiridos são produtos intermediários que estão vinculadas e são consumidos no processo produtivo da Inconformada, que não se enquadram nem como ativo fixo e nem como bens de uso e consumo pelas seguintes razões:

Primeiro, porque estão de tal forma envolvidos na fabricação do produto explorado pela Inconformada, que sem o seu concurso é impossível obter o produto final;

Segundo, porque estão tão intrinsecamente relacionados ao produto final, ainda que de forma indireta, que se pode avaliar, antecipadamente, a quantidade a ser consumida, eis que guarda estrita relação ou proporção com o volume produzido. Nessa condição, compõe o custo; e Terceiro, porque são consumidos e imprescindíveis ao processo de fabricação. Mesmo sem fisicamente integrar o produto final, são intermediários de curta duração (porque os de longa duração são bens do ativo imobilizado).

O fato é que os produtos adquiridos são produtos intermediários que estão vinculados e são consumidos no processo produtivo da Inconformada, que não se enquadram nem como ativo fixo e nem como bens de uso e consumo.

Como já dito anteriormente, a Inconformada fabrica bebidas da marca Coca-Cola.

Além de estar-se falando em produção de alimento (bebida), o que por si só justifica a utilização de produtos que garantam a limpeza em toda área de produção, deve-se ter em mente a própria imposição de rigores por parte da vigilância sanitária, em relação à limpeza e higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios.

Como já dito anteriormente, a Inconformada fabrica bebidas da marca Coca-Cola.

Além de estar-se falando em produção de alimento (bebida), o que por si só justifica a utilização de produtos que garantam a limpeza em toda área de produção, deve-se ter em mente a própria imposição de rigores por parte da vigilância sanitária, em relação à limpeza e higienização de tudo que envolve a produção de gêneros alimentícios.

Ademais, Ilustres Julgadores, a Inconformada chama atenção ao fato de que na mesma linha de produção na qual se fabrica a Coca-Cola, são fabricadas também as demais bebidas (Fanta, Kwat etc). Dessa feita, ao encerrar a produção de um tipo de bebida, toda a linha de produção é submetida a um rigoroso processo de limpeza e higienização, no intuito de retirar vestígios do produto anterior e preparar o maquinário para a próxima bebida.

Há como se conceber a fabricação da Sprite logo após a fabricação da Coca-Cola sem antes efetuar uma completa higienização da linha de produção?

Como se vê, os produtos adquiridos pela Inconformada são consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial, conforme se depreende dos Manuais Técnicos e das Listas Técnicas dos fornecedores em anexo (doe. 06), sendo lógico que integram o custo da produção de refrigerantes e que sofrem a incidência do IPI quando da venda do produto final, razão pela qual, de acordo com o art. 226, inciso I, do Decreto nº 7.212 de junho de 2010, geram crédito. Eis o dispositivo:

Para citar um exemplo da necessidade dos produtos na linha de produção da Inconformada, consoante Manuais ora anexados, veja-se que dentre os muitos produtos glosados tem o Dicolub Lujob, que "é um produto concentrado à base de sabão destinado a limpeza e lubrificação de esteiras transportadoras de garrafas de vidro e latas de alumínio em indústrias de bebidas". Os outros produtos igualmente têm sua função específica no processo produtivo tal como documentado anexo.

Quer dizer, os produtos adquiridos pela Inconformada são consumidos no cumprimento das etapas do processo industrial, inclusive para atender as

determinações do Ministério da Saúde e Vigilância Sanitária (Portaria SVS/MS nº 326 de 30 de julho de 1997).

Segue abaixo precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF que atesta a procedência do procedimento utilizado pela Inconformada, naquele caso defendido por outra fabricante de refrigerantes (Vonpar Refrescos S/A):

Não bastasse, um fato relevante é que os produtos em questão compõem o custo de produção dos produtos industrializados pela Inconformada. Sendo assim, não se pode negar que compõem o preço do produto acabado que será tributado pelo IPI ao argumento de que o IPI está sujeito ao crédito físico. Por isso, negar o direito ao crédito viola a não cumulatividade consagrada na Constituição Federal, fazendo incidir duas vezes o IPI sobre o mesmo produto.

Assim, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 20 da CF/88 e art. 163 do Decreto nº. 4.544/02), conclui-se pelo direito ao uso do crédito fiscal do IPI pago na aquisição dos produtos destinados estritamente a integrar e viabilizar as etapas do processo de industrialização e produção de refrigerantes. Não havendo o uso dos produtos, a qualidade dos produtos fabricados será gravemente comprometida, podendo até inutilizar o produto fabricado.

Sendo assim, não há dúvidas de que a glosa realizada em relação aos produtos de higienização da linha de produção foi indevida, devendo ser reformado, portanto, o despacho decisório neste ponto.

No aludido demonstrativo de "insumos" glosados, constante do TIF, constam diversos produtos (filme plástico, películas de stretch etc.) que, ao seu entender, escapam da abrangência exigida pela legislação pertinente ao IPI, pois, teriam "a finalidade de acondicionar os produtos fabricados para transportes", não gerando direito a crédito, logo, não sendo possível o seu ressarcimento.

Ora, Ilustres Julgadores, uma vez embaladas as bebidas em embalagem unitária (garrafa), tais embalagens são agrupadas numa base de Eucatex, empilhadas e envolvidas em um filme plástico, para finalizar a embalagem e disponibilização para transporte do produto.

Materiais de embalagem de refrigerantes não podem ser entendidos, tão somente, como a "garrafa pet" que envolve o líquido, mas sim todas as outras embalagens que compõem a viabilidade do seu transporte para os adquirentes dos produtos, visto que o transporte pela unidade do produto inviabilizaria a sua comercialização.

O CARF já se manifestou de forma positiva ao entendimento defendido pela Recorrente também nesse ponto:

Ora doutos Julgadores, como dito anteriormente, *data vênia*, a Fiscalização equivocou-se ao entender que a embalagem dos produtos comercializados só contempla as latas e garrafas que transportam o líquido produzido. O que seria o

plástico que envolve um *pack* de 12 latas de Coca-Cola se não embalagem do produto? Como seria a operacionalização da venda de 2000 mil latas, por exemplo, se a Inconformada tivesse que vender aos revendedores todas as latas soltas?

E isso acontece com as outras diversas formas de apresentação e tamanho dos produtos.

A Contribuinte foi intimada do Acórdão nº 14-76.163 por via eletrônica em data de 01/03/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1.515).

O Recurso Voluntário de fls. 1.521 a 1.546 foi interposto em data de 29/03/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 1.520), pelo qual pede a reforma da decisão de primeira instância e, conseqüentemente, o cancelamento do auto de infração e extinção do crédito tributário exigido.

**Em síntese, o Recurso Voluntário está fundamentado nos seguintes argumentos:**

*i)* Em 25.02.2014, 17.04.2014, 30.04.2014, 26.05.2014, 27.06.2014, 10.09.2014, 15.10.2014, 01.06.2015, 25.08.2015 e 20.11.2015, transmitiu (i) pedido de ressarcimento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo ao saldo credor desse imposto apurado no período de outubro de 2013 a dezembro de 2013 e (ii) declarações de compensação (PER/DCOMPs) para utilizar o referido saldo credor para quitar, por compensação, débitos de CIDE, PIS, COFINS, IOF, CSRE e IRRF;

*ii)* Em 07.06.2016, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Teresina proferiu despacho decisório, no qual:

a) homologou expressa e integralmente declaradas nas PER/DCOMPs nºs: 15895.01511.170414.1.7.01-0640, 27204.73134.170414.1.7.01-0600, 20032.57549.300414.1.3.01-7194, 01666.25454.260514.1.3.01-0928, 16887.88712.270614.1.3.01-8169, 35177.13390.100914.1.3.01-6840, 30889.84506.151014.1.3.01-1201, 30437.33109.010615.1.3.01-4786 e 16688.51139.250815.1.7.01-0069;

b) homologou expressa e parcialmente a compensação declarada na PER/DCOMP no 1,17 40.34474.201115.1.3. 01-5600; e

c) não reconheceu valor a ser ressarcido no pedido de ressarcimento no 15630.56923.250214.L. 1. 01-0966.

*iii)* Em 21.10.2011, a AUTORIDADE proferiu novo despacho decisório, reformando o anterior, para indeferir o pedido de ressarcimento e não homologar todas as declarações de compensação, por entender que:

*a) a RECORRENTE teria utilizado alíquota incorreta para cálculo dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos para bebidas não alcoólicas, em razão de suposto equívoco de classificação fiscal dos referidos produtos; e*

*b) a RECORRENTE teria se aproveitado indevidamente de créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos e materiais de embalagem que não teriam sido utilizados no processo produtivo dos refrigerantes.*

*iv) Configura-se alteração do critério jurídico, pois a 8ª Turma da DR,J/RPO não mais poderia ter tratado da parte do saldo credor de IPI já definitivamente reconhecida e homologada, pois, como visto, a homologação expressa do saldo credor extingue, por compensação, o respectivo crédito tributário.*

*v) É inaplicável o artigo 25 da IN/REB no 1.300/2012 (vigente à época das compensações e da apuração do saldo credor de IPI) específico para os casos em que o contribuinte apenas formula pedido de ressarcimento para receber a importância em espécie da época em que homologadas as declarações de compensação, objeto do presente processo (07.06.2016), não havia sido lavrado qualquer auto de infração que tivesse glosado a alíquota utilizada para cálculo dos créditos de IPI.*

*vi) Os produtos de limpeza utilizados para assepsia e sanitização integram o processo produtivo dos refrigerantes, pois são inerentes à produção e de uso obrigatório por exigências sanitárias, bem como os lubrificantes e materiais e embalagem são imprescindíveis ao processo produtivo. O creditamento pretendido atende aos requisitos estabelecidos pelo STJ em recurso repetitivo através do julgamento ao REsp nº 1.075.508/SC.*

*vii) Tem o direito de utilizar referidos créditos de CIDE, PIS, COFINS, IOF, CSRE e IRRF.*

Inicialmente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da **Resolução nº 3402-001.827**, para sobrestar o presente processo na 4ª Câmara desta Seção até cumprimento da **Resolução nº 3401-001.826 e retorno do PAF nº 10384.723819/2017-91** a este Colegiado.

Com o julgamento do recurso objeto do processo vinculado, os autos retornaram para julgamento através do Despacho de Encaminhamento de fls. 2189.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

## 2. Da vinculação com o Processo nº 10384723.819/2017-91

Conforme relatado, versa o presente litígio de manifestação de inconformidade apresentada pela requerente ante Despacho da Delegacia da Receita Federal do Brasil que indeferiu o ressarcimento, no montante de R\$ 3.113.536,42.

Consta dos autos que o crédito que se pretendeu compensar diz respeito ao saldo credor do IPI apurado no 4º trimestre de 2013.

Em 07/06/2016, foi emitido Despacho Decisório Eletrônico (Rastreamento nº 115288674) que reconheceu parcialmente o crédito em consequência de glosas de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade e, por meio da Resolução nº 4.328, de 27/06/2017, a DRF de origem converteu o julgamento da manifestação em diligência, tendo em vista que em procedimento fiscal diverso, efetuado em estabelecimento da mesma empresa - CNPJ nº 07.196.033/0021-41, apontando erro de classificação fiscal nas aquisições da Amazônia Ocidental tida como isenta e aproveitada pelo estabelecimento.

Concluiu a Equipe de Fiscalização que todos os insumos identificados nas notas fiscais como "concentrados", fornecidos pela empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, utilizados para a fabricação dos produtos finais da contribuinte, apresentam-se fisicamente dissociados, em partes e embalagens distintas, que não se referem a concentrados, "extratos concentrados" ou "sabores concentrados", que dão materialidade textual aos "EX 01 e EX 02".

O **Auto de Infração é objeto do PAF nº 10384-723.819/2017-91**, no qual foi apontado erro de classificação fiscal na aquisição de insumos junto à fornecedora Recofarma Indústria do Amazonas Ltda (CNPJ nº 61.454.393/0001-06), não havendo créditos de IPI na entrada desses insumos, cujas glosas totalizaram os valores a seguir: R\$ 701.965,92, R\$ 901.835,08 e R\$ 741.145,01, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, respectivamente.

Como demonstrado em peça recursal, a DRJ de origem reconheceu no acórdão recorrido que as questões referentes a alíquota utilizada para calcular os créditos de IPI, discutidas no presente processo, estão concomitantemente sendo tratadas no PAF nº 10384-723.819/2017-91, conforme dispositivo do Acórdão nº 14-76.163, abaixo transcrito:

Pelo exposto, voto pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, para reverter a glosa efetuada com relação ao material de embalagem, **mantendo-se a cobrança na forma como efetuada**, no entanto.

Observe-se que cópia do presente Acórdão deve ser apensa ao processo administrativo nº 10384-723.819/2017-91, para que suas conclusões sejam analisadas na 2ª instância administrativa, no caso de recurso voluntário. Ademais, importante proceder a juntada ao PAF nº 10384-723.819/2017-91, para julgamento concomitante, conforme determina a Portaria RFB nº 1668, de 2016.

Portanto, o presente processo tem vinculação com o **PAF nº 10384-723.819/2017-91**, o qual foi julgado em sessão de 24 de novembro de 2022 através do **Acórdão nº 3402-010.052**, proferido com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

AUTUAÇÃO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PASSIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN: Artigo 136). É legítima a sujeição passiva de estabelecimento em autuação que teve por objeto a glosa de créditos de IPI tidos como indevido pela fiscalização em razão de possível erro de classificação fiscal.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 62 DO RICARF/2015.

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. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 62 do RICARF/2015.

IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. SUFRAMA. COMPETÊNCIA.

Por expressa determinação de Decreto regulamentar, o Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus tem competência para analisar o atendimento ao processo produtivo básico, permitindo a aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o DecretoLei nº 288/67, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/91.

Comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução emitida pela SUFRAMA para gozar da isenção prevista no art. 6º do DecretoLei nº 1.435/75, e sendo considerado o produto como “concentrado para bebidas não alcólicas (Código 0653), cuja descrição enquadra-se no NCM nº 2108.90-10 EX 01, deve ser revetida a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos, a partir da data daquela Resolução.

O acórdão em referência foi proferido com o seguinte dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso para afastar as preliminares invocadas pela defesa; e **(ii)** por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso para **(ii.1)** reconhecer a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 31/08/2012; e **(ii.2)** reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que afastavam a decadência e, no mérito, negavam provimento ao recurso para manter a autuação. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Carlos Frederico Schwochow de Miranda. O Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 63, §7º, Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

Após, foi proferido o **Acórdão nº 3402-012.448** em julgamento aos Embargos de Declaração da Contribuinte, com o seguinte dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada, incluindo nº Acórdão nº 3402-010.052 os fundamentos para a manutenção da glosa sobre os créditos originados da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes, nos termos do voto da relatora.

**Em 06/10/2025 a Contribuinte e a Procuradoria apresentaram Recurso Especial, os quais neste momento estão aguardando distribuição/sorteio.**

A vinculação em referência decorre da identidade fática e jurídica entre este processo e o PAF nº 10384.723819/2017-91. Ambos têm como objeto as mesmas operações e glosas, baseadas no mesmo auto de infração e no mesmo conjunto de créditos.

**O artigo 47 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, assim prevê:**

**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**

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 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. (sem destaque no texto original)

Considerando as razões acima, é inequívoca a vinculação dos processos por decorrência, na forma estabelecida pelo art. 47, § 1º, II, acima citado, motivo pelo qual resta configurada relação de prejudicialidade e, para evitar que sejam proferidas decisões contraditórias, entendo que o resultado do processo principal deve ser aplicado neste litígio.

Há posicionamento neste CARF no mesmo sentido, em litígios nos quais foram julgados processos de compensação/ressarcimento vinculados a processos referentes aos lançamentos de ofício, que tinham por objeto a análise do direito creditório. Vejamos:

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COMPENSAÇÃO - VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO

O destino da compensação vincula-se ao decidido no processo cujo objeto é o lançamento do IPI que glosou os créditos que foram compensados refazendo a escrita do IPI e lançando eventual saldo devedor. Assim, invalidado o lançamento, que abarca o período de apuração do crédito compensado, por decisão do CARF, em decorrência restitui-se o crédito à escrita fiscal e homologa-se a compensação feita com arrimo naquele.

Recurso provido. **(Acórdão nº 3402-003.120 – PAF nº 14033.000227/2007-67 – Relator: Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

IPI. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO.

Reconhecido o vínculo entre a apuração do IPI que foi objeto de Auto de Infração em outro processo administrativo, o resultado do julgamento daquele processo deve ser transposto para o processo em que se analisa o pedido de ressarcimento/compensação de IPI. **(Acórdão nº 3201-009.541 - PAF nº 10880.930075/2013-35 – Relator: Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)**

No v. **Acórdão nº 3201-009.541**, em julgamento a situação análoga ao presente litígio, o Ilustre Conselheiro Relator observou que, “... se o lançamento de ofício o qual glosou os créditos de IPI, apurando valor de IPI a pagar, foi julgado procedente neste Colegiado, em decorrência desta decisão vincula-se o destino do ressarcimento/compensações, uma vez que os créditos glosados retornam a seu status quo ante a escrita fiscal”.

A decisão em referência destacou os seguintes precedentes:

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009

COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. DEPENDÊNCIA DE AUTUAÇÃO FISCAL JULGADA PROCEDENTE. VINCULAÇÃO.

É de se reconhecer a decisão proferida por Turma do CARF que aplicou a Súmula nº 20 para decidir pela procedência da autuação fiscal que glosou os créditos do IPI nas aquisições de insumos empregados na fabricação de produto NT na TIPI. Não se homologa compensação, além do limite do crédito reconhecido em despacho decisório, quando o crédito pleiteado revela-se indevido após auditoria fiscal em processo formalizado para sua verificação, uma vez que a procedência do auto de infração para cobrança das glosas dos créditos vincula o resultado do processo de declaração de compensação/ressarcimento.

Recurso Voluntário Negado

Direito crédito não reconhecido (**Processo nº 16682.900631/2012-81; Acórdão nº 3201-002.758; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 25/04/2017**)

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999

IPI. SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. VINCULAÇÃO COM AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM OUTRO PROCESSO.

Reconhecido o vínculo entre a apuração do IPI que foi objeto de auto de infração em outro processo administrativo, o resultado do julgamento daquele processo deve ser transposto para o processo em que se analisa o pedido de ressarcimento de IPI.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (**Processo nº 13976.000022/00-31; Acórdão nº 3301-002.934; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 27/04/2016**)

Considerando que o Pedido de Ressarcimento em análise se refere aos mesmos créditos e idêntico período, pelas razões acima demonstradas, resta configurada relação de prejudicialidade, motivo pelo qual, para evitar que sejam proferidas decisões contraditórias, entendo que a decisão final a ser proferida no PAF nº 10384.723819/2017-91 deve ser aplicada neste litígio.

### 3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que seja aplicada ao presente processo a decisão administrativa definitiva a ser proferida no PAF nº 10384 723.819/2017-91.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**

ACÓRDÃO 3402-012.788 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10380.905874/2015-76

DOCUMENTO VALIDADO