



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.911712/2018-10
ACÓRDÃO	3002-004.290 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

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" se constitui 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.

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.

MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA. MANUTENÇÃO.

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-004.282, de 30 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10380.911711/2018-75, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente Redator

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

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto por NORSÁ REFRIGERANTES S.A. (CNPJ nº 07.196.033/0001-06), em face de Acórdão prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil.

O aludido Despacho Decisório indeferiu o pedido de ressarcimento de IPI formalizado por meio de PER/DCOMP, referente a saldo credor do IPI, e deixou de homologar a declaração de compensação.

O reconhecimento do crédito foi reduzido em decorrência de glosas procedidas em procedimento fiscal, consubstanciadas no Termo de Informação Fiscal, que integra o Processo Administrativo Fiscal (PAF).

A recorrente foi cientificada do Despacho Decisório e apresentou Manifestação de Inconformidade. A DRJ, entretanto, julgou-a improcedente com fundamento exclusivo na vedação de ressarcimento prevista no art. 42 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, ante a existência de PAF com pendência de julgamento definitivo, processo cuja decisão poderia alterar o valor do

crédito pleiteado em ressarcimento. Consignou ainda a impossibilidade de sobrestamento do processo e o descabimento da juntada por apensação requerida.

Nas razões do recurso voluntário, a recorrente sustenta, em síntese: a necessidade de sobrestamento do presente processo até julgamento definitivo do PAF ou, alternativamente, a reunião dos processos para julgamento simultâneo; o direito ao crédito ficto de IPI decorrente da aquisição dos concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, amparado por dupla isenção autônoma (art. 81, II, do RIPI/10 e art. 95, III, do RIPI/10) e por coisa julgada formada no Mandado de Segurança Individual nº 95.0009410-3; a natureza de produto único dos concentrados fabricados pela Recofarma, por força da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, dos atos administrativos da SUFRAMA (Resolução do CAS nº 298/2007 e Parecer Técnico nº 224/2007) e do Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (INT); o reconhecimento expresso pela própria Receita Federal da classificação dos concentrados na posição 2106.90.10 Ex. 01, especialmente em razão da edição do Decreto nº 9.394/2018; a boa-fé da adquirente e a idoneidade das notas fiscais emitidas pela Recofarma; a inaplicabilidade de multa, juros e correção monetária por força do art. 100, parágrafo único, do CTN; e a inaplicabilidade de multa com base no art. 567, II, "a", do RIPI/2010, ante a existência de decisões administrativas irrecorríveis favoráveis ao contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e satisfaz os requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

I – DO PEDIDO DE SOBRESTAMENTO E DE REUNIÃO DE PROCESSOS

A recorrente pleiteou, em caráter preliminar, o sobrestamento do presente processo até o trânsito em julgado administrativo do PAF nº 10480.730396/2018-59, no qual se discute a validade das glosas de crédito que embasaram o indeferimento do ressarcimento ora impugnado. Subsidiariamente, requereu a reunião dos processos para julgamento simultâneo, nos termos do art. 3º da Portaria RFB nº 1.668/2016.

O pedido de sobrestamento não encontra amparo no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal. O

referido diploma não prevê a suspensão do curso processual pela mera existência de outro processo administrativo relacionado, ainda que entre os dois exista identidade de questões ou relação de dependência. O princípio da oficialidade, que rege o processo administrativo fiscal, impõe à Administração o dever de impulsionar os autos até a decisão final, vedando a inércia deliberada em razão de litígio pendente em outro processo.

Tampouco a jurisprudência do próprio CARF ampara a pretensão. Embora existam precedentes em que Câmaras converteram o julgamento em diligência para aguardar a solução definitiva de processo de autuação correlato – o que a recorrente invoca –, tais decisões foram proferidas casuisticamente e não constituem entendimento vinculante.

O acórdão mencionado (Resolução nº 3402.000.282, de 31/08/2011) é anterior ao atual regramento e foi superado pela consolidação normativa que expressamente veda o ressarcimento enquanto pendente o processo de autuação, conforme o art. 42 da IN RFB nº 1.717/2017. Com a edição dessa norma, a questão passou a ser tratada de forma objetiva, o indeferimento do ressarcimento é a consequência direta e automática da pendência do PAF, sem necessidade de sobrestamento.

A proibição de ressarcimento prevista no art. 42 da IN RFB nº 1.717/2017, reprodução do art. 25 da IN RFB nº 1.300/2012, não é sanção processual, mas medida de cautela fiscal voltada a evitar que créditos cuja existência e montante estão sub judice na via administrativa sejam antecipadamente utilizados em compensação ou restituídos em espécie.

A lógica da norma é precisamente a inversa do que pretende a recorrente, não se trata de sobrestamento do presente processo, mas de vedação imediata ao ressarcimento, independentemente do resultado do processo de autuação. Trata-se de norma de eficácia plena e imediata, que dispensa qualquer juízo de mérito sobre o objeto do processo de autuação correlato.

Quanto ao pedido subsidiário de reunião dos processos para julgamento simultâneo, igualmente não prospera. O art. 3º da Portaria RFB nº 1.668/2016 lista taxativamente as hipóteses de juntada por apensação, entre as quais se inclui o indeferimento de pedido de ressarcimento ou a não homologação de DCOMP e o lançamento de ofício e a multa isolada deles decorrentes (inciso III).

No presente caso, o indeferimento do ressarcimento não originou lançamento de ofício próprio – o auto de infração do PAF nº 10480.730396/2018-59 foi lavrado de forma independente e anterior ao

despacho decisório. A fiscalização forneceu elementos para o indeferimento, mas não se trata de lançamento derivado do indeferimento em si, o que afasta a hipótese normativa.

Importa assinalar, ademais, que o indeferimento do ressarcimento em razão da vedação do art. 42 da IN RFB nº 1.717/2017 não ofende o princípio do contraditório nem implica supressão do direito de defesa da recorrente.

A discussão de mérito quanto às glosas, classificação fiscal dos kits, legitimidade dos créditos fictos, alíquota aplicável, encontra-se plenamente aberta no âmbito do PAF nº 10480.730396/2018-59, o qual a própria recorrente reconhece ter impugnado, cujo recurso voluntário se encontra pendente de julgamento perante este Conselho.

Naquele processo haverá ampla dilação probatória e cognição exauriente sobre todos os argumentos de mérito. O julgamento do presente recurso não pré-julga nem prejudica aquele, e o desfecho eventualmente favorável ao contribuinte no processo de autuação implicará o reconhecimento do direito creditório e a reversão automática das consequências do indeferimento ora mantido.

Não prospera, ainda, a alegação de que o imediato indeferimento da PER/DCOMP importaria em enriquecimento sem causa do Fisco. Enquanto vigente a vedação normativa, o crédito pleiteado permanece suspenso na escrita fiscal da contribuinte, podendo ser retomado caso o PAF seja julgado improcedente.

Não há extinção do crédito nem sua incorporação ao patrimônio da Fazenda, porquanto se trata de diferimento do ressarcimento, medida que, por óbvio, não configura enriquecimento ilícito.

Rejeito, portanto, os pedidos preliminares de sobrestamento e de reunião processual.

II – DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI NA AQUISIÇÃO DOS CONCENTRADOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

A recorrente sustenta que os concentrados elaborados pela Recofarma são beneficiados por dupla isenção autônoma, a prevista no art. 81, II, do RIPI/2010 (com base legal no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67), relativa à Zona Franca de Manaus, e a prevista no art. 95, III, do RIPI/2010 (com base legal no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75), relativa a produtos elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.

Afirma que o direito ao crédito ficto decorrente da isenção ZFM foi assegurado por coisa julgada formada no MSI nº 95.0009410-3, e que a Autoridade Fiscal não questionou a existência do direito ao crédito em si, mas apenas a alíquota utilizada para seu cálculo.

De plano, é necessário precisar o objeto da controvérsia. Como bem pontuado pela própria recorrente, o presente processo não diz respeito ao direito ao crédito de IPI em si, questão que será apreciada no PAF nº 10480.730396/2018-59, mas à alíquota sobre a qual tais créditos foram calculados.

A distinção é fundamental, o creditamento ficto de IPI, na hipótese dos insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, é calculado mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o produto, sobre o valor dos insumos adquiridos. A controvérsia, portanto, restringe-se à correta identificação da alíquota aplicável, a qual depende diretamente da classificação fiscal correta dos kits fornecidos pela Recofarma.

Sendo assim, a existência de coisa julgada favorável à recorrente no MSI nº 95.0009410-3, assegurando-lhe o direito ao crédito ficto de IPI nas aquisições de insumos isentos oriundos da ZFM, em nada altera a discussão travada no presente recurso.

A coisa julgada daquele writ resolveu, em caráter definitivo, apenas a questão de se o contribuinte tem ou não direito ao creditamento. Não resolveu, porque não foi chamada a resolver, qual seria a alíquota correta a ser utilizada para o cálculo desse crédito. São questões logicamente distintas, dado que a primeira é pressuposta pela segunda, mas não a esgota.

A decisão judicial que concedeu a segurança no MSI nº 95.0009410-3 não determinou que a alíquota de 27% (ou 20%) deveria incidir sobre os concentrados adquiridos. O objeto do mandado de segurança era mais restrito, qual seja, garantir que o contribuinte não fosse compelido a estornar os créditos escriturados nas aquisições de matéria-prima isenta proveniente da ZFM, conforme o próprio pedido inicial transcrito nos autos.

O código da TIPI invocado na inicial do MSI – posição 2106.90, segundo a nomenclatura vigente à época – não constituiu objeto de debate contraditório nem integra o dispositivo da sentença transitada em julgado, razão pela qual não vincula o Fisco na definição da alíquota aplicável aos produtos adquiridos nos períodos fiscalizados.

Ainda que se admitisse, por hipótese, que a coisa julgada abrangesse implicitamente a classificação dos concentrados na posição 2106.90, tal entendimento seria insuficiente para chegar à alíquota de 20% pretendida pela recorrente.

A posição 2106.90 é a posição genérica, cujo código-caput 2106.90.10 tem alíquota zero para as "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas". Somente os Exs tarifários – o Ex 01 e o Ex 02 – contemplam alíquotas positivas. Logo, mesmo que a coisa julgada amparasse a classificação na posição 2106.90, o contribuinte teria que demonstrar o enquadramento específico no Ex 01, o que demanda análise de mérito sobre a composição e características dos kits. Esse debate não foi objeto do mandado de segurança.

No que toca à isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010 (art. 6º do DL nº 1.435/75), a recorrente apenas menciona o fundamento, sem desenvolver argumentação específica sobre como essa isenção alteraria a alíquota a ser adotada para o cálculo do crédito ficto.

O art. 237 do RIPI/2010, que regula o aproveitamento do crédito relativo a insumos adquiridos com isenção do art. 95, III, estabelece que o crédito será calculado "mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, no estabelecimento do remetente".

Portanto, a alíquota aplicável depende, também aqui, da correta classificação fiscal dos kits na TIPI – questão que permanece controversa e que está sendo examinada no PAF nº 10480.730396/2018-59.

Registre-se, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto do RE nº 592.897 e do RE nº 596.614, reconheceu o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM.

Contudo, a decisão do STF também não estabeleceu a alíquota a ser utilizada para cálculo dos créditos, limitando-se a reconhecer a existência do direito creditório. A questão da alíquota, que é justamente o cerne desta lide, permanece, portanto, aberta ao exame pela via administrativa.

Por fim, cumpre ressaltar que esta matéria se encontra 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.

Rejeito os argumentos relativos ao direito ao crédito, mantendo a glosa sustentada pelo Fisco com base na reclassificação fiscal dos kits.

III – DO PRODUTO ÚNICO DA RECOFARMA: CLASSIFICAÇÃO FISCAL E A PORTARIA INTERMINISTERIAL MPO/MICT/MCT Nº 08/98

A recorrente sustenta que o produto elaborado pela Recofarma é um produto único, o "concentrado não homogeneizado", por força da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, que estabelece o Processo Produtivo Básico (PPB) para projetos industriais da ZFM e, ao disciplinar os concentrados para bebidas não alcoólicas, não exige a homogeneização como etapa obrigatória do processo produtivo.

A conclusão que propõe a recorrente é a de que, se o concentrado não homogeneizado é concentrado, então o conjunto de partes embaladas individualmente constitui um produto único, classificável no código 2106.90.10 Ex. 01.

A argumentação não procede.

O raciocínio da recorrente parte de uma premissa equivocada ao confundir o conceito de "concentrado" para fins de aprovação de projetos industriais

pela SUFRAMA/MAPA (regulação setorial e de benefícios fiscais) com o conceito de "concentrado" para fins de classificação fiscal na TIPI (regulação tributária).

São universos normativos distintos, com finalidades e critérios próprios. A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 define os requisitos mínimos de processo produtivo (PPB) para que os estabelecimentos localizados na ZFM possam gozar dos benefícios fiscais do DL nº 288/67. Não se destina a definir a classificação fiscal dos produtos para efeitos de enquadramento na TIPI e não tem força normativa para tanto.

Cabe assinalar que isenção e classificação fiscal são matérias efetivamente independentes, como, aliás, ressaltou o próprio Termo de Informação Fiscal da fiscalização. A circunstância de a Portaria Interministerial não exigir a homogeneização como etapa obrigatória do PPB dos concentrados demonstra, apenas, que o processo produtivo pode ser realizado sem essa etapa para fins de gozo dos benefícios.

Não afirma, porém, que o conjunto de componentes individuais embalados separadamente constitui um produto único para fins de classificação fiscal na TIPI, matéria que é disciplinada por regras internacionais de direito aduaneiro, incorporadas ao ordenamento jurídico brasileiro.

A SUFRAMA, como já consignado na fiscalização, aprovou projetos industriais da Recofarma com base na descrição do produto como "Concentrado para Bebidas Não Alcoólicas" (código 0653 de seu catálogo), tomando como base o tipo "Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola".

Todavia, a aprovação pela SUFRAMA não equivale a pronunciamento sobre a classificação fiscal dos produtos para fins de aplicação da TIPI. Nos termos do art. 37, XVIII, da Constituição Federal, a administração fazendária tem precedência sobre os demais setores administrativos dentro de sua área de competência.

A atribuição para definir a classificação fiscal de produtos pertence à Receita Federal do Brasil e não à SUFRAMA, autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, com missão institucional voltada ao modelo de desenvolvimento regional sustentável.

A Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, ao aprovar o projeto industrial da Recofarma, mencionou a classificação na posição 2106.90.10 Ex. 01 nas "Informações Textuais do Produto". Contudo, tal menção não vincula a Receita Federal nem constitui "solução de consulta" formal sobre classificação fiscal.

Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014, o instrumento adequado para fixação de critério jurídico vinculante em matéria de classificação de mercadorias é a consulta formal à RFB, procedimento que a Recofarma jamais formalizou, como reconheceu o próprio Termo de Informação Fiscal. A menção da SUFRAMA à posição tarifária nos atos de aprovação de projeto tem caráter meramente descritivo e referencial, não sendo ato declaratório de classificação fiscal com efeitos vinculantes.

O Laudo Técnico nº 000.127/17, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), invocado pela recorrente como prova da natureza de produto único dos concentrados da Recofarma, foi objeto de análise detalhada no Termo de Informação Fiscal.

A fiscalização demonstrou, de forma circunstanciada, que o parecer do INT se baseou em premissa equivocada ao responder ao questionamento da Recofarma (empresa que o contratou) de forma a corroborar a tese desta, sem levar em conta a sistemática de classificação do Sistema Harmonizado.

Além disso, cumpre destacar que o art. 30, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 é expresso em dizer que a classificação fiscal de produtos não se considera aspecto técnico a ser definido pelos laboratórios e institutos federais. A competência para a classificação fiscal é da RFB, razão pela qual o laudo do INT, por mais qualificada que seja a instituição que o elaborou, não tem força para substituir o ato classificatório da autoridade fazendária.

Quanto à essência da questão classificatória, a fiscalização demonstrou, de modo minucioso e tecnicamente fundamentado, que os kits fornecidos pela Recofarma são constituídos por dois ou mais componentes individuais acondicionados em embalagens distintas (bombonas, sacos, garrafas, caixas ou contêineres), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido.

Nenhum componente individual possui, por si só, a capacidade de, mediante diluição em água, resultar na bebida final, o que é requisito essencial para o enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10. Apenas o xarope composto, produto resultante da mistura de todos os componentes no estabelecimento do engarrafador, passa a ter essa capacidade de diluição. Portanto, o concentrado do Ex 01 sequer existe no momento da saída de Manaus – ele só passa a existir após a realização de operação industrial de razoável complexidade no estabelecimento do engarrafador.

O Sistema Harmonizado, em sua estrutura normativa, prevê que a classificação de mercadorias apresentadas em partes separadas em código único somente é admitida nas hipóteses taxativamente elencadas: sortidos de produtos das indústrias químicas (Nota 3 à Seção VI), brinquedos (Nota

4 ao Capítulo 95), artigos desmontados com características essenciais do produto acabado (RGI 2(a)) e sortidos acondicionados para venda a retalho (RGI 3(b)).

Nenhuma dessas hipóteses se aplica aos kits fornecidos pela Recofarma, que são insumos industriais destinados à fabricação de bebidas. O item XI da Nota Explicativa da RGI 3(b), incorporado à NESH após decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira em suas 55ª Sessões de outubro de 1985, expressamente exclui da aplicação daquela regra os componentes "acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, mesmo em embalagem comum, em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas".

Trata-se de norma cogente de direito internacional incorporada ao ordenamento interno por força do art. 98 do CTN e do Decreto nº 97.409/1988, que não admite afastamento por ato administrativo interno de qualquer hierarquia.

Rejeito, portanto, os argumentos relativos à classificação dos kits como produto único com base na Portaria Interministerial, nos atos da SUFRAMA e no Laudo do INT, mantendo o entendimento de que cada componente dos kits deve ser classificado individualmente, segundo a RGI 1 do Sistema Harmonizado.

IV – DA COISA JULGADA FORMADA NO MSI Nº 95.0009410-3

A recorrente afirma que a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Individual nº 95.0009410-3, transitado em julgado em 18/06/1997, teria resolvido definitivamente não apenas o direito ao crédito ficto de IPI, mas também a natureza jurídica do produto, reconhecendo-o como mercadoria única classificada na posição 2106.90.10 Ex. 01 da TIPI.

Para tanto, invoca o fato de que, à época da impetração do writ, os concentrados eram entregues em partes individuais (conforme notas fiscais juntadas àquele processo), e que a segurança foi concedida nos termos do pedido inicial, que mencionava a classificação na posição 2106.90 da TIPI/88.

O argumento não merece acolhida.

A coisa julgada, nos termos dos arts. 502 a 507 do Código de Processo Civil, tem seus limites objetivos definidos pela lide e pelas questões principais que tenham sido objeto de debate contraditório e de decisão no processo.

Examinando-se o pedido inicial do MSI nº 95.0009410-3, conforme os trechos transcritos pela própria recorrente, verifica-se que o pedido era de que o contribuinte não fosse compelido a estornar o crédito de IPI nas aquisições de matéria-prima isenta proveniente de fornecedor situado na ZFM, e que a Fazenda se abstivesse de exigir diferenças de IPI decorrentes da glosa desse crédito. A questão da classificação fiscal, em sua especificidade, não foi objeto de pedido expresso nem integrou o dispositivo da decisão.

A menção ao "código 2106.90 do TIPI" no pedido inicial do MSI tinha função meramente descritiva do produto adquirido, identificando a categoria genérica do insumo, e não constituía pedido de declaração acerca da classificação fiscal correta.

A posição 2106.90 é a posição de dois dígitos que engloba diversas preparações alimentícias, cada uma com sua classificação e alíquota próprias. A sentença que concedeu a segurança não apreciou a composição química dos kits, a capacidade de diluição dos componentes individuais, a aplicabilidade das Regras Gerais de Interpretação do SH, nem a legitimidade do enquadramento no Ex 01.

Não há, portanto, coisa julgada sobre essas questões.

A própria cronologia dos fatos milita contra a tese da recorrente. A partir de janeiro de 2011, a Recofarma passou a incluir nas notas fiscais a classificação específica no código Ex 01 do 2106.90.10, e emitiu cartas de correção para as notas anteriores. Isso demonstra que, até aquele momento, a própria fornecedora não utilizava esse código nas notas fiscais, o que evidencia que a classificação no Ex 01 não era questão pacífica ou resolvida sequer para os próprios interessados. A coisa julgada do mandado de segurança, transitada em 1997, portanto, jamais poderia ter resolvido uma controvérsia que somente emergiu claramente em 2011.

Acrescente-se que a coisa julgada no mandado de segurança produz efeitos "ex nunc", ou seja, a partir da concessão da ordem, e em relação à situação jurídica apreciada no writ. Eventuais alterações fáticas e jurídicas supervenientes – como a identificação, pela fiscalização, de que os kits não possuem capacidade de diluição autônoma e não configuram "preparação composta" para fins de classificação no Ex 01 – constituem novos fatos que não estavam compreendidos no objeto do mandado de segurança original.

O princípio da imutabilidade da coisa julgada não pode ser utilizado para petrificar situações fáticas que se modificaram ao longo do tempo, especialmente quando o próprio contribuinte, ao utilizar a alíquota de 27%

(mais tarde 20%) retroativamente por meio de cartas de correção, reconheceu implicitamente que a situação jurídica havia se alterado.

Ressalte-se, ainda, que o STF, no julgamento do RE nº 592.897 (repercussão geral), reconheceu o direito ao creditamento na aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM sem, contudo, fixar a alíquota a ser utilizada para o cálculo, precisamente porque essa matéria depende da correta classificação fiscal dos produtos em cada caso concreto.

A ausência de definição pelo STF dessa questão demonstra que ela permanece em aberto, insusceptível de ser resolvida por remissão a mandado de segurança de 1995. Rejeito, portanto, a alegação de coisa julgada como fundamento suficiente para o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

V – DO RECONHECIMENTO PÚBLICO PELA RECEITA FEDERAL MEDIANTE O DECRETO Nº 9.394/2018

A recorrente invoca o Decreto nº 9.394, publicado em 30/05/2018, que reduziu a alíquota do IPI incidente sobre os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01 de 20% para 4%, como prova de que a própria Receita Federal reconheceu expressamente que os concentrados para refrigerantes oriundos da ZFM são classificados na referida posição.

Apoia-se, igualmente, na Nota COEST/CBTAD nº 071/2018, que embasou a exposição de motivos do Decreto, na qual a RFB teria reconhecido que o insumo em questão "gera crédito ficto de IPI por força de decisão judicial transitada em julgado" e que a redução da alíquota teria o condão de "incrementar a arrecadação na cadeia de bebidas frias".

O argumento, embora sofisticado, não é apto a superar as deficiências classificatórias apontadas pela fiscalização. A circunstância de o Poder Executivo ter reduzido a alíquota do Ex 01 do código 2106.90.10 por razões de política fiscal e arrecadatória não importa em reconhecimento formal, pela Receita Federal, de que todos os concentrados oriundos da ZFM, independentemente de sua composição e apresentação física, estão corretamente classificados naquele código.

A edição do Decreto nº 9.394/2018 foi motivada pela necessidade de reduzir os créditos gerados na cadeia produtiva de refrigerantes em razão de decisões judiciais com trânsito em julgado – não por concordância com a classificação adotada pelos contribuintes, mas precisamente para mitigar seus efeitos.

A Nota COEST/CBTAD nº 071/2018 é um documento interno de análise de impacto fiscal, elaborado para subsidiar a decisão do Executivo de alterar a alíquota. Trata-se de instrumento de assessoramento e não de ato declaratório sobre classificação fiscal com eficácia erga omnes.

Para que houvesse "reconhecimento público, expresso e vinculatório" da classificação dos concentrados da Recofarma no Ex 01 do código 2106.90.10, seria necessário um ato administrativo específico, como uma solução de consulta, uma nota explicativa vinculante ou uma instrução normativa, nenhum dos quais foi editado. Uma nota técnica de impacto arrecadatário não tem tal alcance normativo.

Ao contrário do que pretende a recorrente, a leitura combinada da Nota COEST/CBTAD e do Decreto nº 9.394/2018 revela que a Receita Federal estava ciente da polêmica classificatória, tanto que promoveu, em paralelo à edição do Decreto, autuações contra vários engarrafadores do Sistema Coca-Cola com fundamento exatamente na reclassificação dos kits.

Essa postura institucional, de redução da alíquota para diminuir o impacto dos créditos futuros, e ao mesmo tempo de autuação dos contribuintes para glosar os créditos passados calculados com base na alíquota anterior, é coerente e não contraditória, pois espelha a estratégia de mitigação do passivo fiscal mediante instrumento normativo e de cobrança do passivo já constituído mediante autuação.

Registre-se, ademais, que o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, salvo manifesta inconstitucionalidade. O referido dispositivo não admite que o CARF extraia de norma tributária consequências que nela não estão escritas.

O Decreto nº 9.394/2018 alterou a alíquota do Ex 01 do código 2106.90.10, e nada mais. Não declarou que os kits da Recofarma estão corretamente classificados naquele código, nem vinculou a Receita Federal a abster-se de questionar a classificação adotada pelos contribuintes.

A utilização do decreto como "interpretação autêntica" vinculante, na forma pretendida pela recorrente, extrapola manifestamente o conteúdo normativo do diploma. Rejeito, portanto, este fundamento.

VI – DA IDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS E DA BOA-FÉ DA ADQUIRENTE

A recorrente defende que, como adquirente de boa-fé, tem direito à manutenção dos créditos de IPI calculados com base nas alíquotas indicadas nas notas fiscais emitidas pela Recofarma, invocando a Súmula nº

509 do STJ e o precedente do RE nº 1.148.444, que reconhecem ao comerciante de boa-fé o direito de aproveitar créditos de ICMS mesmo em casos de notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas.

Argumenta ainda que a lei não impõe ao adquirente a obrigação de verificar a correta classificação fiscal indicada nas notas de compra, conforme decidido em acórdãos do então Segundo Conselho de Contribuintes.

A analogia com a jurisprudência do STJ sobre ICMS e notas fiscais inidôneas não é aplicável ao caso em exame por diferença estrutural fundamental. Na hipótese da Súmula nº 509 do STJ, o crédito de ICMS deriva do imposto efetivamente pago pelo fornecedor e incluído no preço da mercadoria. O adquirente de boa-fé que verificou a veracidade da operação e pagou o preço, que já inclui o ICMS, não pode ser prejudicado pela inidoneidade superveniente declarada pela Fazenda Estadual.

Na presente hipótese, os produtos foram adquiridos com isenção do IPI – a própria Recofarma não recolheu o imposto. Os créditos aproveitados pela recorrente são créditos fictos, calculados pela própria adquirente mediante aplicação unilateral de alíquota positiva sobre o valor dos insumos. Não houve pagamento do IPI em nenhum momento da cadeia. Portanto, a questão não é de boa-fé na aquisição de crédito decorrente de imposto pago por terceiro, mas de cálculo correto de crédito ficto pela própria contribuinte.

Nesse contexto, o dever de diligência da adquirente é substancialmente mais elevado. Quando o contribuinte calcula crédito ficto por iniciativa própria, aplicando alíquota positiva sobre insumo que saiu com isenção do fornecedor, assume inteira responsabilidade pela correção desse cálculo.

A legislação não permite que o adquirente simplesmente transfira ao fornecedor a responsabilidade pela alíquota utilizada, como se a nota fiscal fosse o único instrumento hábil para tanto.

O art. 427 do RIPI/2010 é claro ao estabelecer que notas fiscais que não contenham as indicações necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido "servirão de prova apenas em favor do Fisco".

As notas emitidas pela Recofarma, que não discriminavam individualmente os componentes dos kits nem indicavam seus respectivos valores, exatamente por isso, não têm aptidão para fundamentar o crédito ficto calculado pela adquirente.

A argumentação de boa-fé é igualmente incompatível com a própria narrativa da recorrente. Conforme demonstrado no Termo de Informação Fiscal, a Recofarma somente passou a indicar o Ex 01 do código 2106.90.10 nas notas fiscais a partir de janeiro de 2011, emitindo retroativamente cartas de correção para os documentos anteriores.

A recorrente, por sua vez, vinha calculando créditos fictos com base na alíquota de 27% desde antes de 2011 – ou seja, antes mesmo de a nota fiscal mencionar o Ex 01. Isso significa que a alíquota utilizada para o cálculo do crédito não derivou de simples leitura da nota fiscal pelo adquirente, foi uma escolha ativa, possivelmente coordenada entre os engarrafadores do Sistema Coca-Cola, de aplicar alíquota correspondente a um enquadramento que nem a fornecedora indicava formalmente à época. Essa circunstância é, por si só, incompatível com a alegação de boa-fé que se limita a seguir as indicações do documento fiscal.

Quanto à alegação de que decisões do então Segundo Conselho de Contribuintes teriam concluído que não cabe ao adquirente verificar a classificação fiscal constante das notas de compra (Acórdãos 02-02.895, 02-02.752 e 02-0.683), importa destacar que tais julgados foram proferidos em contexto de créditos básicos, nos quais o IPI havia sido efetivamente pago pelo fornecedor e o montante estava destacado na nota fiscal.

Na hipótese de créditos incentivados (fictos), em que o cálculo é realizado pelo próprio adquirente mediante aplicação de alíquota positiva sobre insumo isento, a situação é estruturalmente diversa, vez que a responsabilidade pelo cálculo correto é do adquirente, não do emitente da nota.

O adquirente não pode invocar "boa-fé" no seguimento de classificação que escolheu usar, e que foi usada para justificar créditos milionários mensais, sem ter tomado qualquer medida de verificação, como solicitar consulta formal à Receita Federal ou exigir que a própria Recofarma formalizasse tal consulta.

Rejeito, portanto, a tese da boa-fé como fundamento para a manutenção dos créditos fictos calculados sobre alíquota incorreta, mantendo integralmente a glosa procedida pelo Fisco.

VII – DAS CONSIDERAÇÕES DE ORDEM POLÍTICA E ECONÔMICA

A recorrente manifestou-se contrária às considerações de ordem política e econômica constantes do Termo de Informação Fiscal, afirmando rejeitá-las de forma peremptória e reservando-se o direito de impugná-las se forem objeto de autuação específica.

A fiscalização, de sua parte, consignou que tais considerações são ilustrativas do tamanho da distorção gerada pelo enquadramento de mercadorias de baixo valor agregado como concentrados do Ex 01 do código 2106.90.10, sem que essas considerações constituam fundamento autônomo da glosa procedida.

Este Colegiado não adota as considerações de política econômica como fundamento jurídico de qualquer das conclusões alcançadas no presente julgamento. O exame que se realiza é estritamente jurídico-tributário, centrado na correta classificação fiscal dos kits à luz das regras do Sistema Harmonizado e da TIPI.

A referência a tais considerações pelo Fisco, que registrou, entre outros elementos, o desequilíbrio arrecadatário resultante da aplicação de alíquota positiva sobre valores que incluem royalties e direitos de marca pagos ao exterior, embora contextualmente compreensível, não integra o fundamento jurídico da autuação e não deve ser tomado em conta na formação do juízo deste órgão.

VIII – DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA

A recorrente afirma que, mesmo que superados todos os argumentos anteriores, 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 exclui a responsabilidade do contribuinte quando este observou atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Sustenta que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e os atos administrativos da SUFRAMA (Resolução do CAS nº 298/2007 e Portaria SUFRAMA nº 192/2000) constituiriam atos normativos no sentido do art. 100, parágrafo único, do CTN, autorizando a conduta da contribuinte.

O art. 100 do CTN lista taxativamente as normas complementares que integram a legislação tributária: atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (inciso I), decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa (inciso II), práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (inciso III) e convênios celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (inciso IV).

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 é ato normativo, porém emanado de autoridade incompetente para tratar de classificação fiscal para fins de IPI, matéria de exclusiva competência da Receita Federal.

Um ato normativo que trate de matéria tributária além das atribuições legais de quem o expediu não produz o efeito exculpatório previsto no parágrafo único do art. 100.

A Resolução do CAS nº 298/2007 da SUFRAMA é ato administrativo que aprova projeto industrial para fins de gozo de benefícios fiscais da ZFM, não é ato normativo tributário. Não disciplina a alíquota aplicável nem estipula a classificação fiscal dos produtos para fins de cálculo do crédito ficto de IPI pelo adquirente.

O efeito normativo do art. 100, parágrafo único, do CTN pressupõe ato que efetivamente disponha sobre a obrigação tributária em questão, de forma que o contribuinte possa extrair dele uma orientação direta sobre como calcular, apurar ou recolher tributo. Atos que tratem de projetos industriais e aprovação de PPB para fins de incentivos à ZFM não têm esse conteúdo.

Quanto ao Decreto nº 9.394/2018, já analisado no tópico anterior, sua edição em 30/05/2018 ocorreu após o período de apuração do crédito objeto deste processo (1º trimestre de 2018, encerrado em 31/03/2018).

Assim, mesmo que se admitisse que o Decreto constituísse "ato normativo" no sentido do art. 100 do CTN – o que não se reconhece pelos fundamentos já expostos –, ele seria temporalmente inaplicável aos fatos geradores ocorridos antes de sua publicação.

O princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, "a", CF), que veda a cobrança de tributo em relação a fatos ocorridos antes da vigência da lei, não pode ser invocado de forma invertida para pretender que a norma posterior retroaja para beneficiar o contribuinte em matéria de classificação fiscal.

Rejeito, portanto, o pedido de exclusão de multa, juros e correção monetária com fundamento no art. 100, parágrafo único, do CTN, por ausência dos pressupostos normativos que autorizariam tal exclusão.

IX – DA INAPLICABILIDADE DA MULTA COM BASE NO ART. 567, II, "a", DO RIPI/2010

A recorrente pleiteia a exclusão da multa de ofício com fundamento no art. 567, II, "a", do RIPI/2010 (dispositivo que reproduz o art. 486, II, "a", do RIPI/2002 e o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64), que prevê a não aplicação de penalidade ao contribuinte que agiu de acordo com "interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa".

Afirma que os Acórdãos nos 02-02.895, 02-02.752 e 02-0.683 do então Segundo Conselho de Contribuintes consubstanciariam decisões

irrecorríveis favoráveis ao contribuinte sobre a matéria, especificamente, sobre a ausência de responsabilidade do adquirente em verificar a classificação fiscal das notas de compra –, tornando inaplicável a multa no presente caso.

O requisito fundamental para a aplicação do art. 567, II, "a", do RIPI/2010 é a existência de "decisão irrecorrível de última instância administrativa" que tenha apreciado, em caráter definitivo, a mesma questão de mérito objeto da autuação.

Não basta qualquer precedente administrativo favorável – exige-se decisão definitiva, proferida em última instância, sobre a matéria específica em discussão. Os acórdãos invocados pela recorrente foram proferidos em processos relativos a créditos básicos de IPI, em que o cálculo do imposto havia sido realizado pelo fornecedor/emitente, e tratavam da ausência de responsabilidade do adquirente por verificar classificação indicada pelo emitente.

Esse contexto fático é substancialmente diverso do presente caso, em que os créditos são fictos, calculados unilateralmente pela própria adquirente mediante aplicação de alíquota positiva sobre insumo isento.

Ademais, os precedentes em questão foram proferidos antes de 2010, sendo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), instância máxima do CARF, não possui jurisprudência consolidada e irrecorrível no sentido de que o adquirente de insumos isentos pode calcular créditos fictos com base em qualquer alíquota positiva sem responsabilidade pelo acerto do cálculo.

Ao contrário, a questão da classificação dos kits da Recofarma é objeto de controvérsia amplamente conhecida no âmbito administrativo tributário, com diversas autuações sendo defendidas pelo Fisco simultaneamente em diferentes engarrafadores do Sistema Coca-Cola. A pendência dessa controvérsia é, em si, incompatível com a exigência de uma "decisão irrecorrível de última instância administrativa" que tenha resolvido a questão em favor do contribuinte.

A própria CSRF, no Acórdão nº 9303-003.511 invocado pela recorrente, teria admitido a exclusão de multa em caso análogo. Contudo, esse precedente não é vinculante para este Colegiado, e sua aplicação ao presente caso dependeria de verificação de identidade fática e jurídica que não se verifica, pelos mesmos fundamentos expostos no parágrafo anterior. Importa ainda destacar que a mencionada decisão foi proferida sob circunstâncias específicas não replicadas no presente processo, inexistindo razão para a automática transposição de seu raciocínio.

A responsabilidade por infrações tributárias, nos termos do art. 136 do CTN, independe da intenção do agente e da efetividade dos efeitos do ato. A presunção de culpa objetiva somente cede quando o contribuinte demonstra de forma inequívoca que seguiu orientação normativa ou decisão irrecorrível da própria Administração, em termos expressamente aplicáveis à sua situação. A recorrente não logrou demonstrar esse requisito.

Ao contrário, como já assinalado, o aproveitamento de créditos fictos calculados com base em alíquota de 27% – antes mesmo de a própria fornecedora indicar o Ex 01 nas notas fiscais – revela comportamento ativo da adquirente que extrapola a simples observância de indicação contida no documento fiscal, afastando qualquer alegação de boa-fé exculpatória no sentido técnico exigido pelo art. 567, II, "a", do RIPI/2010.

Rejeito, portanto, o pedido de exclusão de multa com fundamento no art. 567, II, "a", do RIPI/2010.

X – DO DIREITO AO RESSARCIMENTO E À COMPENSAÇÃO

Por fim, a recorrente defende que, sendo reconhecido o direito ao crédito de IPI, este poderia ser utilizado para quitar, por compensação, outros débitos de tributos e contribuições federais, nos termos dos arts. 11 da Lei nº 9.779/1999 e 74 da Lei nº 9.430/1996.

O argumento é logicamente condicionado ao acolhimento dos fundamentos de mérito desenvolvidos nos tópicos anteriores, de modo que a análise desta pretensão pressupõe que o crédito seja reconhecido em algum dos fundamentos invocados.

Tendo este Colegiado rejeitado todos os fundamentos de mérito apresentados pela recorrente, e tendo mantido o entendimento de que os créditos fictos de IPI calculados sobre os kits da Recofarma à alíquota de 20% (ou 27%) são indevidos, pela ausência de base legal decorrente da incorreta classificação fiscal dos produtos no Ex 01 do código 2106.90.10, não há crédito a ser reconhecido e, por consequência, não há direito ao ressarcimento ou à compensação declarada. O pedido de que seja deferido o ressarcimento e homologada a compensação realizada é, assim, consequentemente improcedente.

Ressalvo que esta decisão não impede a recorrente de buscar o reconhecimento do direito creditório no âmbito do PAF nº 10480.730396/2018-59, em que a questão de mérito será apreciada em sua integralidade.

Caso, naquele processo, o julgamento definitivo reconheça a procedência dos créditos – seja em razão do enquadramento correto dos kits em posição tarifária que gere crédito ficto, seja por outro fundamento –, o contribuinte poderá rever a situação aqui decidida, nos termos da legislação aplicável.

O presente acórdão resolve, nos limites de suas atribuições e do objeto do recurso, a questão do ressarcimento e da compensação vinculados ao PAF, mantendo o indeferimento com base nos fundamentos expostos.

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, para negar-lhe provimento, mantendo integralmente o Acórdão nº 09-73.588 da DRJ/JFA e, por conseguinte, o Despacho Decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento formulado na PER/DCOMP nº 09647.81319.160418.1.1.01-4809 e deixou de homologar a declaração de compensação nº 21305.46650.180618.1.3.01-3167, no que se refere ao período de apuração de 1º trimestre de 2018.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente Redator