



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.907272/2013-39
ACÓRDÃO	3401-015.037 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VONPAR REFRESCOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

PROCESSOS VINCULADOS POR DECORRÊNCIA. ART. 47, § 1º, INCISO II, E § 5º, DO RICARF. SUPERVENIENTE DEFINITIVIDADE DO PROCESSO PRINCIPAL.

O pedido de ressarcimento e as declarações de compensação indeferidos pelo despacho decisório fundam-se, em última análise, na glosa de créditos de IPI formalizada no auto de infração objeto do processo nº 11080.727433/2015-74, o que qualifica o presente processo como decorrente daquele, nos termos do art. 47, § 1º, inciso II, do RICARF. Tornada definitiva, na esfera administrativa, a decisão proferida no processo principal, exaure-se a razão de ser do sobrestamento a que alude o art. 47, § 5º, do RICARF, impondo-se que o julgamento do processo decorrente observe o quanto ali decidido.

SOBRESTAMENTO DE PROCESSOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE.

Fora das hipóteses de vinculação disciplinadas no art. 47 do RICARF, inexistente, no processo administrativo fiscal, instituto equivalente ao sobrestamento por prejudicialidade externa a simples requerimento da parte, vigorando o princípio da oficialidade (art. 2º, caput e inciso XII, da Lei nº 9.784/1999), que impõe à Administração o impulso do processo até decisão final.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FUNDAMENTAÇÃO POR PREJUDICIALIDADE LÓGICA. INOCORRÊNCIA DE CONTRADIÇÃO OU DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não configura contradição, tampouco cerceamento de defesa, a decisão que, reconhecendo a possibilidade de o valor do crédito vir a ser alterado por decisão a proferir em processo conexo, aplica a vedação legal ao

ressarcimento sem adentrar o exame do mérito das glosas, por se tratar de fundamento suficiente e prejudicial, cujo acolhimento dispensa o enfrentamento de questões subsequentes. A superveniente definitividade do processo principal, de todo modo, retira utilidade prática de eventual reabertura da instância de piso para exame do mérito, cujo desfecho, hoje, já é conhecido.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DEFINITIVAMENTE GLOSADO EM PROCESSO CONEXO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. ART. 170 DO CTN.

Mantida em caráter definitivo, na esfera administrativa, a glosa dos créditos de IPI formalizada no auto de infração conexo, com o crédito tributário correspondente já inscrito em Dívida Ativa da União, resta confirmada a inexistência do saldo credor invocado no período, faltando-lhe os atributos de liquidez e certeza indispensáveis, nos termos do art. 170 do CTN, ao ressarcimento e à compensação pleiteados.

PER/DCOMP. NÃO É SUCEDÂNEO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO, POR VIA REFLEXA, DE MATÉRIA DEFINITIVAMENTE DECIDIDA NO PROCESSO PRINCIPAL.

O procedimento de ressarcimento e compensação não constitui via própria para a rediscussão, ainda que indireta, de matéria já definitivamente apreciada no processo relativo ao lançamento conexo. Estabilizada a decisão no processo principal pelo esgotamento das instâncias recursais administrativas, descabe ao processo decorrente reabrir o exame das premissas fáticas e jurídicas que fundamentaram a glosa (cf., por identidade de razões, Acórdão CARF nº 3401-014.320).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE KIT OU CONCENTRADO PARA REFRIGERANTES. MATÉRIA DEFINITIVAMENTE APRECIADA NO PROCESSO PRINCIPAL. SÚMULA CARF Nº 236.

As alegações relativas à correção da classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes e à boa-fé na utilização de notas fiscais emitidas pela fornecedora foram examinadas e rejeitadas, em caráter definitivo, no processo relativo ao auto de infração conexo, pelo Acórdão nº 3402-003.802, mantido pelo Acórdão nº 9303-007.870 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em conformidade, ademais, com o entendimento

pacificado na Súmula CARF nº 236, não comportando reexame no presente feito.

SUFRAMA. COMPETÊNCIA. APROVAÇÃO DE PROJETO INDUSTRIAL. NÃO EXTENSÃO À CLASSIFICAÇÃO FISCAL NA TIPI.

A competência da SUFRAMA circunscreve-se à aprovação de projetos industriais e ao estabelecimento de condições para fruição dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, não alcançando a classificação fiscal de mercadorias na TIPI para fins de apuração do IPI, matéria de competência exclusiva da Secretaria da Receita Federal do Brasil. O tratamento dispensado pela SUFRAMA aos “kits” como mercadoria única, para os fins de sua própria competência, não vincula a classificação fiscal do produto, tal como definitivamente reconhecido no processo principal.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Não configura mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN a adoção, pela fiscalização, de entendimento sobre a classificação fiscal dos insumos que jamais fora objeto de manifestação expressa e específica da Administração Tributária em relação à própria recorrente, tal como definitivamente reconhecido no processo principal.

COISA JULGADA. RE Nº 212.484-2. LIMITES OBJETIVOS. MATÉRIA JÁ APRECIADA NO PROCESSO PRINCIPAL.

A autoridade da coisa julgada formada no RE nº 212.484-2 não alcança a classificação fiscal dos produtos, conclusão já firmada, em caráter definitivo, no processo relativo ao auto de infração conexo, que aproveita ao presente feito.

MULTA E JUROS DE MORA SOBRE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. LEGITIMIDADE.

São legítimos a multa e os juros de mora incidentes sobre os débitos indevidamente compensados, nos termos dos arts. 61 e 74, §§ 6º e 17, da Lei nº 9.430/1996, sendo inaplicável, à espécie, a excludente do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Recurso Voluntário Conhecido. Recurso Negado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leandro Wilhelm Wolff (substituto[a] integral), Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

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

Trata-se de Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre, que não reconheceu o direito de crédito relativo ao 3º trimestre de 2010, pleiteado através do PER/DCOMP 04281.78968.310111.1.1.01-0612, transmitido em 31/01/2011, no valor de R\$ 8.504.304,96, e não homologou a compensação a ele vinculada. O crédito foi apurado pelo estabelecimento filial, inscrito no CNPJ sob nº 91.235.549/0024-07. A Informação Fiscal que acompanha o Despacho Decisório traz os seguintes esclarecimentos:

1) Exercendo as funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, efetuamos a verificação da legitimidade de Pedidos de Ressarcimento (PER) relacionados a seguir, cujo detentor dos créditos é o estabelecimento acima identificado:

Trimestre	Processo	Data Transmissão	Valor do Pedido
2010.3º	11080.918025/2011-04	30/11/2010	8.877.673,10
2010.4º	11080.907272/2013-39	31/01/2011	8.504.304,96

2) Tais PER estão sendo objeto de tratamento eletrônico efetuado pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações (SCC).

3) Conforme explicitado em Relatório de Encerramento Parcial de Ação Fiscal integrante do processo nº 11080.727433/2015-74, constatou-se que Vonpar se aproveitou indevidamente de créditos incentivados oriundos das aquisições de kits para refrigerantes recebidos da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA ("Recofarma"), CNPJ 61.454.393/0001-06.

3.1 - O imposto em questão não estava destacado nas notas fiscais emitidas por Recofarma, tendo sido calculado pelo adquirente mediante utilização das alíquotas previstas para o Ex 1 da NCM 2106.90.10 sobre o valor dos insumos.

3.2 - Verificou-se, porém, que nenhum dos componentes de kits para refrigerantes adquiridos por Vonpar se enquadra no Ex 1 da NCM 2106.90.10. Assim, o valor do imposto calculado como se devido fosse seria zero.

4) Os dados das notas fiscais que geraram créditos incentivados de IPI para Vonpar no ano de 2010, referentes a aquisições de kits para refrigerantes fornecidos por Recofarma, constam de "Demonstrativo de Créditos Indevidos", também integrante do processo nº 11080.727433/2015-74.

O pedido de ressarcimento foi indeferido diante da inexistência de saldo credor a ressarcir. Irresignado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva, assinada por procuradores habilitados nos autos, na qual aponta que o exame da presente manifestação de inconformidade deveria aguardar o julgamento da impugnação ao auto de infração objeto do processo 11080.727433/2015-74, lavrado para glosar os créditos de IPI apurados pela requerente no período de janeiro a dezembro de 2010. Entende que o imediato indeferimento das compensações teria importado em enriquecimento sem causa do Fisco, com cerceamento de defesa e supressão de instância de discussão na esfera administrativa. Por outro lado, o sobrestamento não causaria prejuízo à Fazenda Pública, porque o crédito tributário relativo aos débitos declarados já foi constituído, nos termos do art. 74, § 6º da Lei nº 9.430/1996, estando com a exigibilidade suspensa até julgamento final deste processo administrativo, não havendo risco de transcurso do prazo decadencial para lançamento, nem do prazo prescricional para cobrança.

Caso não seja aceito o pedido de sobrestamento, solicita que ambos processos sejam reunidos para julgamento simultâneo em 1ª instância, preservando a ordem e evitando-se a ocorrência de decisões divergentes.

Quanto ao mérito, alega inicialmente que haveria violação ao art. 146 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), porque o despacho decisório teria

alterado retroativamente o critério jurídico já adotado em lançamentos e verificações fiscais anteriores, nas quais teria sido aceita a classificação fiscal adotada pela empresa, como é o caso do auto de infração lavrado em 20/12/2013, objeto do processo administrativo 11080.733814/2013-21. No seu entendimento, o novo critério jurídico só poderia alcançar fatos geradores ocorridos a partir de 22/12/2014, data da lavratura do auto de infração contra a fornecedora RECOFARMA, porque só então a fiscalização teria questionado a classificação que vinha sendo dada aos referidos concentrados. Argumenta que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Parecer PGFN nº 405/2003, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 26.03.2003, teria reconhecido o direito ao crédito de IPI ao adquirente do concentrado para refrigerantes, à alíquota de 27%, em razão da sua classificação na citada posição.

Invoca o posicionamento adotado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 1.130.545-RJ, relator Ministro Luiz Fux, DJe de 22.02.2011, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, cuja ementa transcreve parcialmente.

A seguir, contesta o mérito das glosas, invocando a coisa julgada formada na apreciação do RE nº 212.484-2, que teria estabelecido a alíquota de 27% a ser utilizada no cálculo do crédito, a qual também decorre da classificação adotada pela fornecedora nas notas fiscais de saída, correspondendo à definição dada pela SUFRAMA, através da Resolução do CAS nº 298/2007 e do Parecer Técnico nº 224/2007, que a integra e no exercício de sua competência para conceder benefícios fiscais e determinar a classificação fiscal de produtos, competência esta que não poderia ser desconsiderada pela RFB. Tais atos gozam de presunção legitimidade, veracidade e legalidade, estando em conformidade com o ordenamento jurídico.

Discorre sobre a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) ao caso concreto, concluindo que a observância destas ao contrário do defendido pela fiscalização, apenas confirmaria estar correta a classificação fiscal dada pela SUFRAMA aos concentrados para refrigerantes.

Defende o direito à compensação com fundamento no art. 11 da Lei nº 9.779/1999, combinado com o art. 74 da Lei 9.430/1996 e alterações. Também pontua que as notas fiscais emitidas por RECOFARMA atendem o disposto nos arts. 62, 48 e 53 da Lei 4.502/1964, sendo documentos idôneos, com validade fiscal, e, assim, a manifestante, na qualidade de adquirente de boa-fé, não estaria cometendo infração ao utilizar referidos créditos, eis que teria direito a eles.

Por fim, argumenta que seria inexigível qualquer multa, à vista do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964, pois à época da apuração do saldo credor objeto da PER/DCOMP não homologada, a jurisprudência administrativa reconheceria o direito ao crédito em questão, em observância ao entendimento Plenário do STF

no julgamento do RE 212.484-2. Requer a reforma do despacho decisório e a homologação das compensações declaradas.

Sobreveio decisão de primeira instância assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. DECISÃO ADMINISTRATIVA NÃO DEFINITIVA. VEDAÇÃO.

É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI.

SOBRESTAMENTO E JUNTADA DE PROCESSOS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não existe previsão para o sobrestamento e juntada de processos, nas normas que tratam do processo administrativo fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada a recorrente interpôs o presente recurso voluntário em que repisa as alegações e argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

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

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo — a recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 22/11/2016 e protocolou o recurso em 19/12/2016, dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972 — e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Preliminares

Da alegada nulidade da decisão de primeira instância

Sustenta a recorrente que a decisão recorrida seria nula por incorrer em contradição — reconhecer que o valor do saldo credor poderia ser alterado pela decisão a proferir no processo relativo ao auto de infração conexo e, a um só tempo, deixar de determinar o sobrestamento do feito — e por omitir-se quanto ao exame dos fundamentos de mérito deduzidos na manifestação de inconformidade.

A alegação não prospera. Não há contradição em reconhecer a possibilidade de alteração superveniente do crédito e, ainda assim, aplicar de imediato a vedação legal ao ressarcimento, pois são exatamente essas premissas — a existência de processo conexo apto a influir no valor do crédito e a ausência de instituto de sobrestamento por mera prejudicialidade externa no rito do Decreto nº 70.235/1972 — que, combinadas, conduzem à conclusão adotada pela DRJ. Tampouco se configura omissão viciante: a técnica de julgamento por fundamento suficiente e prejudicial — segundo a qual, acolhido fundamento apto, por si só, a definir o resultado do julgamento, dispensa-se o exame de fundamentos subsequentes, inclusive de mérito — é legítima e amplamente adotada na praxe decisória administrativa e judicial, não configurando cerceamento de defesa.

De todo modo, ainda que se cogitasse de vício na decisão recorrida, a superveniente definitividade do processo principal, examinada nos itens seguintes, retira utilidade prática a eventual reabertura da instância de piso para exame do mérito das glosas, cujo desfecho, hoje, já se conhece: o crédito foi definitivamente considerado ilegítimo. A decretação de nulidade, no caso, esbarraria no princípio da instrumentalidade das formas e na vedação a que se pronunciem nulidades cujo saneamento seria inócuo para o resultado do processo, nos termos, por analogia, do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972. Rejeito, pois, a preliminar de nulidade.

Do sobrestamento requerido e da vinculação por decorrência (art. 47 do RICARF)

Requeru a recorrente, em preliminar, o sobrestamento deste processo até o desfecho do processo administrativo nº 11080.727433/2015-74, relativo ao auto de infração que formalizou a glosa dos mesmos créditos de IPI ora em disputa, ou, sucessivamente, a reunião de ambos os processos para julgamento simultâneo.

Está correto o entendimento externado na decisão recorrida no sentido de que o processo administrativo fiscal, disciplinado pelo Decreto nº 70.235/1972 e, subsidiariamente, pela Lei nº 9.784/1999, rege-se pelo princípio da oficialidade (art. 2º, caput e inciso XII, da Lei nº 9.784/1999), que impõe à Administração o impulso do processo até decisão final, não

comportando sobrestamento por mera prejudicialidade externa a requerimento da parte, fora das hipóteses legalmente disciplinadas.

Cumpre precisar, contudo, com mais rigor técnico, que a relação entre o presente processo e o processo nº 11080.727433/2015-74 não configura mera prejudicialidade externa genérica, mas hipótese específica de vinculação de processos por decorrência, disciplinada no art. 47 do Regimento Interno do CARF (RICARF, Anexo II da Portaria MF nº 343/2015):

“Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo. § 1º Os processos podem ser vinculados por: (...) 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; (...) § 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.”

O pedido de ressarcimento e as declarações de compensação indeferidos pelo despacho decisório fundam-se, em última análise, na mesma glosa de créditos de IPI formalizada no auto de infração objeto do processo nº 11080.727433/2015-74, o que qualifica o presente processo, com precisão, como decorrente daquele, nos termos do art. 47, § 1º, inciso II, do RICARF. Nessa hipótese específica, diversamente da genérica prejudicialidade externa invocada pela recorrente, o próprio RICARF contemplaria, em tese, o sobrestamento do processo decorrente até decisão de mesma instância no processo principal (art. 47, § 5º).

Sucedee que, tornada definitiva, na esfera administrativa, a decisão proferida no processo principal — como adiante demonstrado —, exaure-se a razão de ser desse sobrestamento: não há utilidade em aguardar decisão que já sobreveio e se tornou definitiva anos antes do presente julgamento.

O que se impõe, agora, não é o sobrestamento do feito, hoje sem objeto, mas a observância, neste processo decorrente, do quanto definitivamente decidido no processo principal, tal como se passa a examinar no mérito. Rejeito, por conseguinte, tanto o pedido de sobrestamento — prejudicado por perda superveniente de objeto — quanto o pedido sucessivo de reunião de processos, que tinha por finalidade evitar decisões divergentes, hoje alcançada pela própria observância da decisão definitiva do processo principal.

Da inaplicabilidade alegada do art. 25 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012

Sustenta ainda a recorrente que o art. 25 da IN RFB nº 1.300/2012 seria inaplicável ao caso porque (i) dirige-se apenas a pedidos de ressarcimento em espécie, não alcançando declarações de compensação, e (ii) na data da transmissão da compensação (31/01/2011) ainda não havia sido lavrado o auto de infração conexo, cuja ciência somente ocorreu em 22/07/2015.

A distinção não socorre integralmente a recorrente. Ainda que se lhe reconhecesse pertinência quanto à compensação declarada, o pedido de ressarcimento propriamente dito, veiculado no mesmo PER/DCOMP, permanece diretamente alcançado pelo art. 25 da IN RFB nº 1.300/2012, sem que a recorrente lhe oponha a mesma objeção. E, quanto à compensação, sua não homologação subsiste por fundamento autônomo e suficiente, estranho ao âmbito de aplicação daquela instrução normativa: a ausência de crédito líquido e certo, exigida pelo art. 170 do CTN para toda e qualquer compensação tributária. Tal ausência não se afere na data da transmissão da declaração de compensação, mas no momento do exame de sua homologação, de modo que é irrelevante, para esse efeito, que o auto de infração ainda não existisse em 31/01/2011: o que importa é que, ao tempo do despacho decisório e, com maior razão, ao tempo do presente julgamento, o crédito utilizado já fora — e permanece — definitivamente reconhecido como ilegítimo.

Rejeito, pois, também esta alegação.

Mérito

Delimitação da controvérsia devolvida ao colegiado

A controvérsia ora submetida a este colegiado não diz respeito, propriamente, à revisão autônoma da correção da classificação fiscal dos “kits” de concentrados fornecidos pela RECOFARMA — matéria já examinada e decidida, em caráter definitivo, no processo relativo ao auto de infração conexo —, mas aos limites jurídicos da rediscussão dessa mesma matéria no âmbito do presente processo de ressarcimento e compensação.

Da definitividade do processo principal (nº 11080.727433/2015-74) e de seus efeitos sobre o presente processo decorrente

O processo administrativo nº 11080.727433/2015-74, relativo ao auto de infração que formalizou, para os fatos geradores de janeiro a dezembro de 2010, a mesma glosa dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de “kits” de concentrados da RECOFARMA de que trata o crédito ora pleiteado, foi julgado em definitivo na esfera administrativa.

Em sessão de 26/01/2017, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, pelo Acórdão nº 3402-003.802, negou provimento, por voto de qualidade, tanto à preliminar de decadência quanto ao mérito da glosa, mantendo integralmente a exigência quanto à ilegitimidade dos créditos. Assentou o voto vencedor, no que interessa a estes autos:

- (i) a inocorrência de mudança de critério jurídico, porquanto a fiscalização anterior contra a própria recorrente jamais examinara especificamente a classificação fiscal dos “concentrados”;
- (ii) que a coisa julgada formada no RE nº 212.484-2/RS (Mandado de Segurança Individual nº 91.0009552-4) assegura à recorrente o direito ao crédito de IPI potencialmente incidente sobre os insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus, mas não define a classificação fiscal do produto nem a alíquota aplicável, matérias estranhas ao pedido e à causa de pedir daquele mandamus;
- (iii) que, à luz do item XI da Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3(b) do Sistema Harmonizado (NESH), cada componente do “kit” fornecido pela RECOFARMA — acondicionado em embalagem individual e apenas reunido, mediante diluição ou mistura, no estabelecimento industrial da recorrente — deve ser classificado em seu próprio código da TIPI, e não como preparação composta única no código 2106.90.10, Ex 01;
- (iv) que a SUFRAMA não detém competência para classificação fiscal de mercadorias na TIPI, ainda que trate os “kits” como mercadoria única para os fins de sua própria competência de aprovação de projetos industriais; e
- (v) que a multa de ofício é cabível. Interpostos recursos especiais por ambas as partes, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 24/01/2019, pelo Acórdão nº 9303-007.870, negou provimento ao recurso especial da recorrente quanto à decadência e deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, com fundamento no entendimento hoje cristalizado na Súmula CARF nº 108.

O auto de infração restou, assim, integralmente mantido, encontrando-se o débito correspondente inscrito em Dívida Ativa da União.

Diferentemente da situação enfrentada por este mesmo colegiado no julgamento do Acórdão nº 3401-014.320 — processo também decorrente de auto de infração, mas em que a definitividade do lançamento principal resultou da preclusão administrativa decorrente da intempestividade da impugnação, sem que o mérito chegasse a ser efetivamente devolvido ao órgão julgador —, no presente caso a definitividade decorre do esgotamento pleno das instâncias recursais administrativas, com exame de mérito por este Conselho e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Cuida-se, portanto, de hipótese ainda mais robusta para a aplicação da mesma lógica decisória: se mesmo a estabilização por preclusão formal basta para impedir a rediscussão indireta do lançamento pela via do PER/DCOMP, com maior razão o impede a estabilização alcançada por decisão de mérito, contrária ao contribuinte, exaurida em todas as instâncias administrativas.

Cabe a este colegiado, no julgamento do presente recurso, adotar solução harmônica com esse desfecho definitivo, sob pena de conviver, em desprestígio à segurança jurídica e à uniformidade da jurisprudência administrativa (art. 45, inciso VI, e art. 72 do Anexo II do RICARF), com pronunciamentos conflitantes sobre idêntica questão de fato e de direito, envolvendo as mesmas partes materiais e a mesma causa de pedir. Os fundamentos de mérito adotados no Acórdão nº 3402-003.802 e confirmados pelo Acórdão CSRF nº 9303-007.870 são, a seguir, revisitados e adotados como razão de decidir também para o presente feito.

PER/DCOMP não é sucedâneo recursal

A compensação tributária constitui modalidade extintiva do crédito tributário (art. 156, inciso II, do CTN) que pressupõe, nos termos do art. 170 do mesmo Código, a existência de crédito líquido e certo do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. No âmbito federal, encontra disciplina específica no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que regula o procedimento de declaração de compensação por meio de PER/DCOMP. Sua função consiste em permitir que créditos previamente reconhecidos ou demonstrados pelo contribuinte sejam utilizados para extinguir débitos próprios — não em constituir via autônoma de revisão de lançamentos tributários já formalizados. Nesse sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.137.738/SP, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/1973), ao assentar que a compensação “é mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos (...) do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN)”.

Tendo a própria existência do crédito sido definitivamente afastada no processo relativo ao lançamento conexo, não cabe ao processo de ressarcimento e compensação reconstruir ou infirmar as premissas fáticas e jurídicas que conduziram a essa conclusão. Admitir o contrário equivaleria a permitir que o contribuinte utilizasse o procedimento de compensação como sucedâneo recursal, rediscutindo por via reflexa matéria já estabilizada em processo próprio e específico — solução que este mesmo colegiado já rechaçou, por identidade de razões, no Acórdão nº 3401-014.320: “o procedimento de compensação tem por objeto verificar a existência e disponibilidade do crédito invocado, e não rediscutir a validade de lançamentos fiscais que tenham examinado a mesma matéria (...) o procedimento de PER/DCOMP não se presta à rediscussão de matérias já examinadas em lançamento fiscal regularmente constituído”.

Da coisa julgada formada no RE nº 212.484-2 (MSI nº 91.0009552-4) e de seus limites objetivos

Sustenta a recorrente que a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Individual nº 91.0009552-4 — cujo trânsito em julgado, em 10/12/1998, decorreu do julgamento do RE nº 212.484-2/RS pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal — teria compreendido não apenas o direito genérico ao crédito, mas também a própria classificação fiscal do concentrado adquirido da RECOFARMA. Invoca, ainda, decisão proferida na Reclamação nº 892/RS (Rel. Min. Eros Grau, DJ de 26/08/2004), na qual o Supremo Tribunal Federal determinou a suspensão de exigência fiscal contra a própria recorrente por desrespeito ao quanto decidido no RE nº 212.484.

Não assiste razão à recorrente.

É certo que a coisa julgada formada no MSI nº 91.0009552-4 assegura à recorrente o direito ao aproveitamento do crédito de IPI potencialmente incidente sobre os insumos adquiridos sob isenção da Zona Franca de Manaus, em consonância com o princípio da não cumulatividade — direito que a própria fiscalização, no processo principal, reconheceu não estar em discussão.

Sucede que o pedido formulado na petição inicial daquele mandamus circunscreveu-se ao reconhecimento do direito de creditamento em função da não cumulatividade, sem que a classificação fiscal do produto ou a alíquota do crédito correspondente tenham integrado o pedido ou a causa de pedir, tampouco tenham sido objeto de qualquer manifestação judicial nas instâncias por que passou o *writ*.

Nos termos do art. 508 do CPC/2015 (correspondente ao art. 474 do CPC/1973, vigente à época do trânsito em julgado), a coisa julgada cobre o deduzido e o dedutível quanto ao pedido efetivamente formulado, não podendo ser estendida a matéria estranha à lide então posta a exame do Poder Judiciário.

Quanto à Reclamação nº 892/RS, tratou de hipótese diversa da aqui discutida: conforme se extrai do próprio teor da decisão transcrita pela recorrente, a exigência fiscal ali suspensa referia-se a questionamento sobre a incidência de IPI na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte — matéria estranha à classificação fiscal de “kits” ou concentrados para refrigerantes.

A decisão limitou-se a reafirmar a autoridade genérica do RE nº 212.484 quanto ao direito de creditamento sobre insumos adquiridos sob isenção, sem versar, em absoluto, sobre classificação fiscal — circunstância que, longe de infirmar, reforça a conclusão de que aquele precedente jamais definiu a alíquota ou a classificação fiscal ora em disputa.

A autoridade administrativa, ao verificar se a classificação fiscal informada pela recorrente corresponde, de fato, ao que legalmente lhe garantiria o crédito na alíquota de 27% (ou, para os fatos geradores a partir de outubro de 2012, 20%), não afronta a coisa julgada — antes a observa, na medida em que apura o valor do crédito “potencialmente devido”,

exatamente nos termos do comando judicial, e não o crédito líquido e certo independentemente das condições legais de sua fruição.

Essa distinção, definitivamente assentada no processo principal, é decisiva: a coisa julgada resolve o *an debeatur* do direito ao crédito, mas não o *quantum debeatur*, que depende da correta classificação fiscal dos insumos adquiridos.

Da classificação fiscal dos componentes dos “kits” e da Súmula CARF nº 236

A matéria, no que concerne especificamente aos “kits” ou concentrados para refrigerantes fornecidos pela RECOFARMA, está pacificada pela Súmula CARF nº 236, de observância obrigatória pelos colegiados deste Conselho nos termos do art. 72 do Anexo II do RICARF, segundo a qual cada um dos componentes da mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” deve ser classificado em código próprio da TIPI quando constituído por diferentes matérias-primas e produtos intermediários que apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas.

O fundamento técnico do enunciado é o item XI da Nota Explicativa da Regra Geral Interpretativa 3(b) do Sistema Harmonizado (NESH, Decreto nº 435/1992), que exclui expressamente do âmbito daquela regra as mercadorias constituídas por componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas — hipótese que corresponde, com exatidão, à dos “kits” aqui examinados.

A pretensão de classificar o conjunto como preparação composta única, no código 2106.90.10, Ex 01, foi expressa e definitivamente rejeitada, para a própria recorrente e em relação aos mesmos fatos geradores de 2010, pelo Acórdão nº 3402-003.802, mantido pelo Acórdão CSRF nº 9303-007.870 — precedente específico que se soma aos julgados que deram origem à Súmula CARF nº 236 e reforça, com identidade de partes e de causa de pedir, a conclusão pela segregação de cada componente em seu código próprio da TIPI.

Tampouco socorre a recorrente a alegação de boa-fé na utilização de créditos destacados em notas fiscais emitidas por fornecedor idôneo: a presunção de legitimidade de que gozam os documentos fiscais não dispensa a Administração Tributária do exame da correção material da classificação fiscal neles consignada, sobretudo quando esta é objeto de específico procedimento de fiscalização e de glosa fundamentada.

Da competência da SUFRAMA

Invoca a recorrente precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (a exemplo dos Acórdãos nºs 9303-002.664 e 9303-002.293) segundo os quais o Fisco não teria competência para desconsiderar unilateralmente ato da SUFRAMA, devendo, em caso de discordância, questioná-lo perante o próprio órgão.

O argumento não infirma a conclusão adotada.

Aquela linha de precedentes versa sobre a competência da SUFRAMA para aprovar projetos industriais (Programa de Produtividade Básica) e para definir as condições de fruição dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, nos termos do art. 4º, inciso I, alínea “c”, do Anexo I do Decreto nº 7.139/2010 — competência que a fiscalização, no caso concreto, não desconheceu nem questionou.

O que se examina neste processo é distinto: a classificação fiscal do produto na TIPI, para fins de definição da alíquota do crédito de IPI, matéria de competência exclusiva da Secretaria da Receita Federal do Brasil (arts. 505 e 506 do RPI/2010), estranha à competência da SUFRAMA, ainda que esta, para os fins de sua própria atuação, trate os “kits” como mercadoria única. Reconhecer a competência da SUFRAMA para aprovar o projeto industrial da RECOFARMA não implica reconhecer-lhe competência para definir a classificação fiscal do produto para fins de apuração do IPI pelo adquirente — questão já resolvida neste sentido, em caráter definitivo, no processo principal.

Da alegada mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN)

Não prospera, por fim, a alegação de que a fiscalização teria promovido mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN. Tal vedação pressupõe a existência de critério jurídico anteriormente adotado de forma expressa pela Administração Tributária em relação ao próprio sujeito passivo, pressuposto que não se verifica nos autos: a mera ausência de questionamento, em fiscalizações pretéritas contra a recorrente ou contra a fornecedora RECOFARMA, sobre a classificação fiscal então adotada não equivale à manifestação expressa da Administração sobre a matéria — conclusão, também esta, já assentada em caráter definitivo no processo principal.

Da multa e dos juros de mora

São devidos a multa e os juros de mora incidentes sobre os débitos indevidamente compensados, nos termos dos arts. 61 e 74, §§ 6º e 17, da Lei nº 9.430/1996. Não socorre a recorrente a invocação do art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964, cuja aplicação pressuporia a existência de interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última

instância administrativa em sentido favorável à recorrente — circunstância que os precedentes por ela citados (anteriores, todos, à consolidação da jurisprudência administrativa em sentido oposto) não supre.

A matéria está, atualmente, pacificada pela Súmula CARF nº 167, de observância vinculante, segundo a qual o art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964 deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II, do CTN, não excluindo a aplicação de penalidades a observância, pelo sujeito passivo, de decisões administrativas desprovidas de eficácia normativa. Tampouco aproveita à recorrente a excludente do art. 100, parágrafo único, do CTN, inaplicável à espécie pelas mesmas razões.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o acórdão recorrido e o despacho decisório em seus exatos termos.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira