



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.907273/2013-83
ACÓRDÃO	3401-015.038 – 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: 01/01/2011 a 30/11/2011

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

O pedido de ressarcimento e as declarações de compensação não homologadas fundam-se na glosa de créditos de IPI formalizada no auto de infração objeto do processo nº 11080.722074/2016-40, o que qualifica o presente processo como decorrente daquele, nos termos do art. 47, § 1º, inciso II, do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023). Tornada definitiva, na esfera administrativa, a decisão proferida no processo principal, exaure-se a razão de ser do sobrestamento previsto no § 5º daquele dispositivo e da reunião de processos, impondo-se que o julgamento do processo decorrente observe o quanto ali decidido. Fora das hipóteses de vinculação regimental, o processo administrativo fiscal rege-se pelo princípio da oficialidade (art. 2º, parágrafo único, inciso XII, da Lei nº 9.784/1999).

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FUNDAMENTO SUFICIENTE E PREJUDICIAL. 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 normativa ao ressarcimento sem adentrar o mérito das glosas, por se tratar de fundamento suficiente e prejudicial. A superveniente definitividade do processo principal, ademais, retira utilidade a eventual reabertura da instância de piso, pois a irregularidade alegada não influiria na solução do litígio (arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

DECADÊNCIA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DE HOMOLOGAÇÃO. ART. 74, § 5º, DA LEI Nº 9.430/1996. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR OS DÉBITOS APURADOS APÓS A GLOSA. MATÉRIA DEFINITIVAMENTE DECIDIDA NO PROCESSO PRINCIPAL. SÚMULA CARF Nº 226.

O prazo a que se sujeita a autoridade administrativa para apreciar o pedido de ressarcimento e homologar a compensação declarada é de cinco anos contados da transmissão de cada declaração (art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996). A alegada decadência do direito de glosar os créditos e de exigir as diferenças de IPI apuradas na reconstituição da escrita fiscal é matéria própria do processo de determinação e exigência do crédito tributário, no qual foi definitivamente afastada, em consonância com a Súmula CARF nº 226, segundo a qual a dedução dos débitos a partir de créditos não admitidos pelo Regulamento do IPI não se considera pagamento e sujeita-se ao prazo do art. 173, inciso I, do CTN.

ART. 25 DA IN RFB Nº 1.300/2012. COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO AFERIDAS NO EXAME DA HOMOLOGAÇÃO. ART. 170 DO CTN.

Ainda que a vedação do art. 25 da IN RFB nº 1.300/2012 se dirigisse apenas ao ressarcimento em espécie, a não homologação das compensações subsiste por fundamento autônomo: a ausência de crédito líquido e certo, exigida pelo art. 170 do CTN, aferida no momento do exame da homologação, e não na data da transmissão das declarações. A extinção do débito sob condição resolutória (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/1996) não subsiste quando a condição se implementa pela não homologação.

RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DEFINITIVAMENTE GLOSADO EM PROCESSO CONEXO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. PER/DCOMP NÃO É SUCEDÂNEO RECURSAL.

Mantida em caráter definitivo, na esfera administrativa, a glosa dos créditos de IPI formalizada no auto de infração conexo, com o crédito tributário correspondente inscrito em Dívida Ativa da União, resta confirmada a inexistência do saldo credor invocado, faltando-lhe a liquidez e a certeza indispensáveis ao ressarcimento e à compensação (art. 170 do CTN). O procedimento de ressarcimento e compensação não constitui via própria para a rediscussão, ainda que reflexa, de matéria definitivamente apreciada no processo relativo ao lançamento.

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

Não configura mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN a adoção de entendimento sobre a classificação fiscal dos insumos que jamais fora objeto de manifestação expressa e específica da Administração Tributária em relação ao sujeito passivo.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA DE MORA E JUROS. ART. 61 DA LEI Nº 9.430/1996. ART. 76, INCISO II, ALÍNEA “A”, DA LEI Nº 4.502/1964. ART. 100 DO CTN. SÚMULA CARF Nº 167.

Os débitos cuja compensação não foi homologada sujeitam-se aos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/1996. 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, e a observância de decisões administrativas desprovidas de eficácia normativa não exclui a aplicação de penalidades (Súmula CARF nº 167). Atos da SUFRAMA relativos à aprovação de projeto industrial não constituem norma complementar da legislação do IPI acerca da classificação fiscal, para os fins do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

COISA JULGADA. RE Nº 212.484/RS (MSI Nº 91.0009552-4). LIMITES OBJETIVOS. ISENÇÕES. CRÉDITO DE IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

A coisa julgada formada no MSI nº 91.0009552-4 e as normas isentivas do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 e do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 asseguram o direito ao crédito de IPI relativo aos insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus (an debeat), mas não definem a classificação fiscal desses insumos nem a alíquota aplicável ao cálculo do crédito (quantum debeat).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KIT OU CONCENTRADO PARA REFRIGERANTES. SÚMULA CARF Nº 236. SUFRAMA. INCOMPETÊNCIA PARA CLASSIFICAÇÃO FISCAL NA TIPI. ADQUIRENTE. BOA-FÉ.

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 (Súmula CARF nº 236). Os atos da SUFRAMA de aprovação de projeto industrial não vinculam a classificação fiscal do produto para fins de apuração do crédito de IPI pelo adquirente, e a idoneidade formal das notas fiscais não dispensa o exame da correção material do crédito nelas fundado.

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, Laércio 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 1º trimestre de 2011, pleiteado através do PER/DCOMP 38671.49489.270511.1.1.01-1057, transmitido em 27/05/2011, no valor de R\$ 10.082.207,64, 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:

INFORMAÇÃO FISCAL

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

Trimestre	Processo	Data Transmissão	Valor do Pedido
2011.1º	11080.907273/2013-83	27/05/11	10.082.207,64
2011.4º	11080.907274/2013-28	27/01/12	14.220.533,25
2012.1º	11080.907275/2013-72	25/04/12	6.626.360,10
2012.4º	11080.907276/2013-17	25/01/13	8.949.073,10

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 de Ação Fiscal integrante do processo nº 11080.722074/2016-40, 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 elementos comprobatórios da infração constatada, bem como Termos e demonstrativos elaborados pela fiscalização, constam do processo nº 11080.722074/2016-40, correspondente a Auto de Infração do IPI.

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 11080.722074/2016-40, lavrado para glosar os créditos de IPI apurados pela requerente no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. 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 os processos sejam reunidos para julgamento simultâneo em 1ª instância, preservando a ordem e evitando-se a ocorrência de decisões divergentes.

A seguir, aponta que o crédito pleiteado neste processo refere-se ao 1º trimestre de 2011 e o citado auto de infração foi lavrado em 24/05/2016, quando já haveria

decaído o direito de a Fazenda Pública efetivar o lançamento relativo a fatos geradores anteriores a 24/05/2011, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º do CTN, combinado com o art. 183 do RIPI/2010, cuja aplicação ao caso poderia ocorrer desde que os créditos utilizados para dedução dos débitos sejam admitidos pelo contribuinte, ainda que de forma incorreta, desde que não tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Cita jurisprudência do CARF e ressalta que a inexistência de dolo, fraude ou simulação é ratificada pela não aplicação de multa qualificada. Além disso, os créditos seriam admitidos à vista do entendimento do STF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, caracterizando pagamento.

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. 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%.

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 decorreria 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 que foi dada ao produto pela SUFRAMA.

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.

É o relatório.

Sobreveio decisão de primeira instância, assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. DECISÃO ADMINISTRATIVA DECADÊNCIA.

Em se tratando de pedido de ressarcimento de créditos/declaração de compensação, o prazo a ser observado é de cinco anos contados da data da entrega da declaração de compensação, findo o qual considera-se homologada a compensação, se inerte a Fazenda Pública.

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.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do acórdão de primeira instância em 18/10/2016, a recorrente interpôs, em 14/11/2016, o presente Recurso Voluntário, no qual, em síntese:

(i) sustenta a nulidade da decisão recorrida, que teria incorrido em contradição — ao afirmar que o saldo credor poderia ser alterado pela decisão a proferir no processo nº 11080.722074/2016-40 e, ao mesmo tempo, negar o sobrestamento — e em omissão, por não examinar os argumentos de mérito relativos ao direito ao crédito de IPI à alíquota de 27%, com cerceamento do direito de defesa;

(ii) reitera o pedido de sobrestamento do feito até o julgamento definitivo do processo nº 11080.722074/2016-40 ou, sucessivamente, de reunião dos processos para julgamento simultâneo, com fundamento no art. 6º, § 1º, inciso II, do Anexo II do RICARF então vigente (Portaria MF nº 343/2015), invocando a Resolução nº 3402-000.282 e o Acórdão nº 3402-003.120, segundo o qual “o destino da compensação vincula-se ao decidido no processo cujo objeto é o lançamento do IPI que glosou os créditos que foram compensados”; acrescenta que o sobrestamento não prejudicaria a Fazenda Nacional, pois os débitos de IRPJ e CSLL compensados já estariam confessados e com exigibilidade suspensa;

(iii) alega que a questão não diz respeito ao prazo de homologação das compensações, mas à decadência do direito de a autoridade fiscal glosar a alíquota dos créditos relativos ao período anterior a 24/05/2011, por força do art. 150, § 4º, do CTN combinado com o art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010, seja porque houve encontro de créditos admitidos pelo próprio contribuinte com débitos na escrita fiscal, sem imputação de multa qualificada, seja porque remanesceram outros créditos legítimos não glosados, seja porque os créditos seriam admitidos por força da coisa julgada formada no MSI nº 91.0009552-4;

(iv) defende a inaplicabilidade do art. 25 da IN RFB nº 1.300/2012, que se dirigiria apenas ao ressarcimento em espécie e não à compensação, e porque, à época da transmissão das declarações de compensação (27/05/2011 a 30/11/2011), não havia auto de infração lavrado, tendo as compensações extinguido os débitos sob condição resolutória (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/1996);

(v) reporta-se às razões de mérito da manifestação de inconformidade: ausência de obrigação do adquirente de verificar a classificação fiscal adotada pelo fornecedor (art. 62 da Lei nº 4.502/1964); mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN); correção da classificação do concentrado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, conforme os atos da SUFRAMA, as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e as NESH; direito ao crédito à alíquota de 27% por força da coisa julgada formada no MSI nº 91.0009552-4 (RE nº 212.484/RS) e das isenções do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 e do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967; inexigibilidade de multa, juros e correção monetária, por observância da Resolução CAS nº 298/2007 e da jurisprudência da CSRF vigente à época (art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964); e

(vi) afirma o direito de utilizar o saldo credor de IPI na compensação de débitos de quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Requer, ao final, o provimento do recurso para reformar a decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

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

1. Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo — a recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 18/10/2016 e apresentou o recurso em 14/11/2016, 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.

2. Das preliminares

2.1. Da alegada nulidade da decisão de primeira instância

Sustenta a recorrente que a decisão recorrida seria nula por 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, indeferir o sobrestamento — e por omissão quanto aos 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 normativa ao ressarcimento, pois são exatamente essas premissas — a existência de processo apto a influir no valor do crédito e a ausência, no rito do Decreto nº 70.235/1972, de sobrestamento por mera prejudicialidade externa a requerimento da parte — que, combinadas, conduziram à conclusão da DRJ. Tampouco se configura omissão: a decisão recorrida declarou expressamente que o exame das glosas “resultaria improfícuo”, por esbarrar na vedação do art. 25 da IN RFB nº 1.300/2012, e que a discussão de mérito seguiria no processo próprio. A técnica de julgamento por fundamento suficiente e prejudicial, que dispensa o exame de questões subsequentes, é legítima e não implica cerceamento de defesa, mesmo porque a recorrente teve, e exerceu, ampla oportunidade de deduzir as mesmas razões no processo do auto de infração.

De todo modo, ainda que se cogitasse de vício na decisão recorrida, a superveniente definitividade do processo principal, examinada adiante, retira qualquer utilidade de eventual retorno dos autos à instância de piso para exame do mérito das glosas, cujo desfecho já é conhecido. Nos termos dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, somente se declaram nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa, e as demais irregularidades não importam nulidade quando não influírem na solução do litígio — hipótese dos autos. Rejeito, pois, a preliminar de nulidade.

2.2. Do sobrestamento, da reunião de processos e da vinculação por decorrência

Requer a recorrente o sobrestamento deste processo até o desfecho do processo nº 11080.722074/2016-40, relativo ao auto de infração que formalizou a glosa dos mesmos créditos de IPI ora pleiteados, ou, sucessivamente, a reunião de ambos para julgamento simultâneo.

Está correto o entendimento da 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, parágrafo único, inciso XII, da Lei nº 9.784/1999), que impõe à Administração o impulso do processo até a decisão final, sem comportar sobrestamento por mera prejudicialidade externa a requerimento da parte, fora das hipóteses normativamente disciplinadas.

Cumprе precisar, contudo, que a relação entre o presente processo e o processo nº 11080.722074/2016-40 não configura prejudicialidade externa genérica, mas hipótese específica de vinculação por decorrência, hoje disciplinada no art. 47 do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 — dispositivo que sucedeu o art. 6º do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015, invocado pela recorrente:

“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 ora examinados foram indeferidos e não homologadas em razão da glosa de créditos de IPI formalizada no auto de infração objeto do processo nº 11080.722074/2016-40, o que qualifica o presente processo como decorrente daquele. Nessa hipótese, o próprio regimento contempla o sobrestamento do processo decorrente até a decisão de mesma instância no processo principal (art. 47, § 5º).

Sucede que o processo principal foi julgado em definitivo na esfera administrativa, como adiante se demonstra, anos antes do presente julgamento. Exaure-se, assim, a razão de ser do sobrestamento e da reunião de processos: não há decisão a aguardar, e o risco de pronunciamentos conflitantes, que a recorrente pretendia evitar, afasta-se pela observância, neste processo decorrente, do quanto definitivamente decidido no principal. Os próprios precedentes invocados no recurso — a Resolução nº 3402-000.282 e o Acórdão nº 3402-003.120 — afirmam que “o destino da compensação vincula-se ao decidido no processo cujo objeto é o lançamento do IPI que glosou os créditos que foram compensados”. Aplicada essa mesma premissa ao caso, a manutenção definitiva do lançamento conduz, por coerência, à manutenção da não homologação.

Rejeito, por conseguinte, o pedido de sobrestamento, prejudicado por perda superveniente de objeto, bem como o pedido sucessivo de reunião de processos.

2.3. Da decadência

A própria recorrente reconhece que não discute o prazo de homologação das declarações de compensação. De fato, o prazo a que se sujeita a autoridade administrativa no exame de pedido de ressarcimento e na homologação de compensação é o de cinco anos contados da transmissão de cada declaração (art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996). No caso, o pedido de ressarcimento e as declarações de compensação foram transmitidos entre 27/05/2011 e 30/11/2011, e o despacho decisório, emitido em 10/05/2016, foi cientificado à recorrente por via postal em 23/05/2016, conforme Aviso de Recebimento de fls. 747. A ciência ocorreu, portanto, antes de 27/05/2016, termo final do quinquênio contado da transmissão das primeiras declarações (27/05/2011), de modo que não se operou a homologação tácita de nenhuma das compensações. Também por essa data se confirma a tempestividade da manifestação de inconformidade, apresentada em 17/06/2016.

O que sustenta a recorrente é a decadência do direito de a autoridade fiscal glosar a alíquota dos créditos de IPI escriturados antes de 24/05/2011 e de exigir as diferenças daí resultantes, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN e no art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI/2010. Essa matéria, como bem assinalou a DRJ, é própria do processo de determinação e exigência do crédito tributário — o processo nº 11080.722074/2016-40 —, no qual foi efetivamente deduzida pela recorrente (conforme ela própria informa, na seção 3 da impugnação e do recurso voluntário ali apresentados) e definitivamente decidida: a DRJ/POA (Acórdão nº 10-57.467), este Conselho (Acórdão nº 3302-006.429) e a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9303-011.679) afastaram a decadência, aplicando o art. 173, inciso I, do CTN.

Esse entendimento encontra-se, hoje, consolidado na Súmula CARF nº 226 — que tem o próprio Acórdão nº 9303-011.679 entre seus precedentes —, de observância obrigatória por este colegiado (art. 123, § 4º, do RICARF):

“A dedução dos débitos a partir de créditos não admitidos pelo Regulamento do IPI não se considera pagamento, e sujeita-se ao prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.”

A orientação harmoniza-se com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/1973), de reprodução obrigatória pelos conselheiros (art. 99 do RICARF), segundo o qual, inexistindo pagamento antecipado, o prazo decadencial do tributo sujeito a lançamento por homologação rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

2.4. Da alegada inaplicabilidade do art. 25 da IN RFB nº 1.300/2012

Sustenta ainda a recorrente que o art. 25 da IN RFB nº 1.300/2012 (correspondente ao art. 25 da IN RFB nº 900/2008) seria inaplicável porque (i) dirige-se apenas ao ressarcimento em espécie, não alcançando as declarações de compensação, e (ii) na data da transmissão das declarações (27/05/2011 a 30/11/2011) ainda não havia sido lavrado o auto de infração, cuja ciência somente ocorreu em 24/05/2016.

A distinção não socorre a recorrente. Ainda que se lhe reconhecesse pertinência quanto às compensações, o pedido de ressarcimento propriamente dito, veiculado no PER/DCOMP nº 38671.49489.270511.1.1.01-1057, permanece diretamente alcançado pela vedação. E, quanto às compensações, a não homologação subsiste por fundamento autônomo e suficiente, estranho ao âmbito daquela instrução normativa: a ausência de crédito líquido e certo, exigida pelo art. 170 do CTN para toda e qualquer compensação tributária.

A liquidez e a certeza do crédito não se aferem na data da transmissão da declaração, mas no momento do exame de sua homologação. É precisamente o que decorre do art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, invocado pela recorrente: a compensação declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, de modo que a extinção não se consolida quando a condição se implementa pela não homologação. É irrelevante, portanto, que o auto de infração não existisse em 2011; 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.

3. Do mérito

3.1. Delimitação da controvérsia

A controvérsia ora submetida a este colegiado não diz respeito, propriamente, à revisão autônoma da classificação fiscal dos “kits” de concentrados fornecidos pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. — matéria examinada e decidida, em caráter definitivo, no processo relativo ao auto de infração conexo —, mas aos efeitos dessa decisão definitiva sobre o presente processo de ressarcimento e compensação e aos limites da rediscussão, por via reflexa, da mesma matéria.

3.2. Da definitividade do processo principal (nº 11080.722074/2016-40) e de seus efeitos sobre o presente processo decorrente

O processo administrativo nº 11080.722074/2016-40 tem por objeto o auto de infração, cientificado à recorrente em 24/05/2016, que glosou, para os períodos de apuração de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, os créditos de IPI decorrentes das aquisições de “kits” de concentrados da Recofarma — os mesmos créditos que compõem o saldo credor do 1º trimestre de 2011 cujo ressarcimento ora se pleiteia — e exigiu as diferenças de imposto apuradas na reconstituição da escrita fiscal.

A impugnação foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/POA, na mesma sessão de 29/09/2016 em que proferido o acórdão ora recorrido (Acórdão nº 10-57.467), com afastamento da decadência (art. 173, inciso I, do CTN) e da alegada mudança de critério jurídico, e com o reconhecimento de que, nos termos do item XI da Nota Explicativa da Regra Geral Interpretativa 3(b) do Sistema Harmonizado, cada componente do “kit ou concentrado para refrigerantes” deve ser classificado individualmente em seu código próprio da TIPI. O recurso voluntário da recorrente foi desprovido por este Conselho em 29/01/2019 (Acórdão nº 3302-006.429), e o seu recurso especial, pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 16/08/2021 (Acórdão nº 9303-011.679). O auto de infração restou, assim, mantido em caráter definitivo na esfera administrativa, encontrando-se o crédito tributário correspondente inscrito em Dívida Ativa da União.

Diferentemente da situação enfrentada por este colegiado no Acórdão nº 3401-014.320 — processo também decorrente de auto de infração, mas em que a definitividade do lançamento resultou da preclusão decorrente da intempestividade da impugnação, sem que o mérito chegasse a ser apreciado —, no presente caso a definitividade decorre do esgotamento das instâncias recursais administrativas, com exame de mérito pela DRJ, por turma ordinária deste Conselho e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Cuida-se, portanto, de hipótese ainda mais robusta para a aplicação da mesma lógica decisória: se a estabilização por preclusão basta para impedir a rediscussão indireta do lançamento pela via do PER/DCOMP, com maior razão a impede a estabilização alcançada por decisão de mérito contrária ao contribuinte.

Não se trata de sobrepor a competência deste colegiado à dos que já apreciaram definitivamente a matéria, nem de invocar, em sentido técnico estrito, o instituto da coisa julgada, próprio da jurisdição. Trata-se de reconhecer que a questão prejudicial de que depende o deslinde do presente feito — a legitimidade do crédito escritural de IPI apurado no período — foi resolvida em caráter definitivo no processo próprio, com efeitos que não podem ser desconsiderados neste julgamento, sob pena de convivência de pronunciamentos conflitantes sobre idêntica questão de fato e de direito, envolvendo as mesmas partes e a mesma causa de pedir, em prejuízo da segurança jurídica que informa o processo administrativo (art. 2º, caput, da Lei nº 9.784/1999). Ainda assim, em atenção ao princípio da motivação e ao dever de enfrentar as razões recursais, examinam-se a seguir as teses de mérito a que a recorrente se reporta.

3.3. Da ausência de crédito líquido e certo: o 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, é disciplinada pelo art. 74 da Lei nº 9.430/1996, ao qual remete o art. 11 da Lei nº 9.779/1999 quanto ao saldo credor de IPI. O Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1.137.738/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou que a compensação exige “autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN)”.

Não se discute, portanto, o direito abstrato da recorrente de utilizar saldo credor de IPI na compensação de débitos de IRPJ e CSLL, afirmado no recurso com base no art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e no art. 74 da Lei nº 9.430/1996. Discute-se a existência do próprio saldo credor — e esta foi 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 àquela conclusão; admiti-lo equivaleria a permitir o uso do PER/DCOMP como sucedâneo recursal, para rediscutir por via reflexa matéria estabilizada em processo próprio — solução que este 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”.

3.4. Da coisa julgada formada no MSI nº 91.0009552-4 (RE nº 212.484/RS) e das isenções invocadas

Sustenta a recorrente que a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Individual nº 91.0009552-4, cujo desfecho decorreu do julgamento do RE nº 212.484/RS pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, lhe asseguraria o crédito de IPI à alíquota de 27%, o mesmo ocorrendo em razão das isenções do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 e do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967.

Não lhe assiste razão. A coisa julgada formada naquele writ assegura à recorrente o direito ao aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos adquiridos sob isenção da Zona Franca de Manaus — direito que não está em discussão. O pedido e a causa de pedir daquele mandado de segurança, contudo, circunscreveram-se ao direito de creditamento em face do princípio da não cumulatividade, sem que a classificação fiscal dos insumos ou a alíquota do crédito tenham integrado a lide. Nos termos do art. 503 do CPC/2015 (art. 468 do CPC/1973), a coisa julgada tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida, não podendo ser estendida a matéria estranha à lide então submetida ao Poder Judiciário.

O mesmo raciocínio aplica-se às isenções invocadas. O art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975 assegura ao adquirente o crédito do imposto “como se devido fosse” sobre os insumos isentos; o montante desse crédito, porém, depende da alíquota correspondente à correta classificação fiscal do produto adquirido. A autoridade administrativa, ao verificar se a classificação informada nas notas fiscais corresponde à que legalmente garantiria o crédito à alíquota pretendida, não afronta a coisa julgada nem nega a isenção — antes as observa, apurando o crédito efetivamente assegurado. A coisa julgada e as normas isentivas resolvem o an debeatur do crédito, mas não o quantum debeatur, que depende da correta classificação fiscal dos insumos.

3.5. Da classificação fiscal dos componentes dos “kits”, da Súmula CARF nº 236 e da alegada boa-fé do adquirente

A classificação fiscal dos “kits” ou concentrados para refrigerantes encontra-se pacificada pela Súmula CARF nº 236, de observância obrigatória por este colegiado (art. 123, § 4º, do RICARF):

“Cada um dos componentes da mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” deve ser classificado em código próprio da TIPI, quando o kit ou concentrado for 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, que exclui 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 à dos “kits”

aqui tratados. A pretensão de classificar o conjunto como preparação composta única, no código 2106.90.10 Ex 01, foi rejeitada, para a própria recorrente e em relação aos mesmos períodos de apuração, no processo principal.

Tampouco socorre a recorrente a alegação de que, na qualidade de adquirente de boa-fé, não lhe caberia verificar a classificação fiscal adotada pelo fornecedor (art. 62 da Lei nº 4.502/1964). A presunção de legitimidade dos documentos fiscais não dispensa a Administração Tributária do exame da correção material do crédito neles fundado, sobretudo quando o próprio direito ao crédito, e o seu montante, dependem da classificação fiscal do insumo. A boa-fé do adquirente pode repercutir na esfera sancionatória, mas não cria crédito em montante superior ao que a lei assegura.

3.6. Da competência da SUFRAMA

A competência da SUFRAMA, exercida por meio de atos como a Resolução CAS nº 298/2007 e o Parecer Técnico nº 224/2007, circunscreve-se à aprovação de projetos industriais e à definição das condições de fruição dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental — competência que a fiscalização não desconheceu nem questionou. O que se examina é distinto: a classificação fiscal do produto na TIPI, para fins de determinação da alíquota do crédito de IPI do adquirente, matéria que se rege pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e pelas NESH e cuja aplicação, no âmbito da administração tributária federal, compete à Receita Federal do Brasil. O tratamento dispensado pela SUFRAMA aos “kits” como mercadoria única, para os fins de sua própria atuação, não vincula a classificação fiscal do produto para fins de apuração do IPI — conclusão, igualmente, assentada em caráter definitivo no processo principal.

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

Não prospera a alegação de que a fiscalização teria promovido mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN. Tal vedação pressupõe critério jurídico anteriormente adotado, de forma expressa, pela Administração Tributária em relação ao próprio sujeito passivo, pressuposto que não se verifica: a ausência de questionamento, em fiscalizações pretéritas, sobre a classificação fiscal então adotada, ou a lavratura de auto de infração contra a fornecedora apenas em 22/12/2014, não equivalem a manifestação expressa da Administração sobre a matéria. Tampouco o Parecer PGFN nº 405/2003, que trata do direito ao crédito relativo a insumos isentos, consubstancia critério jurídico adotado em lançamento ou ato de fiscalização dirigido à recorrente quanto à classificação dos componentes dos “kits”. Pela mesma razão, não aproveita à recorrente o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº

1.130.545/RJ, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que veda a revisão de lançamento por erro de direito ou mudança de critério jurídico: sua aplicação pressupõe lançamento anterior em que a Administração tenha adotado, de forma expressa, critério jurídico diverso em relação ao mesmo sujeito passivo e à mesma matéria, o que não ocorreu. A conclusão coincide com a firmada, em caráter definitivo, no processo principal.

3.8. Da multa de mora, dos juros e da correção monetária

Não homologadas as compensações, os débitos de IRPJ e CSLL nelas declarados — confessados e exigíveis nos termos do art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/1996 e cobrados nos processos apartados indicados no recurso — sujeitam-se aos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da mesma lei: multa de mora e juros equivalentes à taxa Selic. Não há, nestes autos, imposição de multa de ofício, nem de multa isolada pela não homologação (art. 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996), cuja inconstitucionalidade foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 736 da repercussão geral.

A invocação do art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964 não socorre a recorrente. A matéria está pacificada pela Súmula CARF nº 167, de observância obrigatória:

“O art. 76, inciso II, alínea “a” da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.”

Tampouco aproveita à recorrente a excludente do art. 100, parágrafo único, do CTN, fundada na observância da Resolução CAS nº 298/2007. As normas complementares a que se refere o art. 100 são aquelas que integram a legislação tributária na matéria de competência da autoridade que as expede; a resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA que aprova projeto industrial não constitui norma complementar da legislação do IPI acerca da classificação fiscal de mercadorias, como visto no item 3.6. Mantêm-se, pois, os acréscimos legais.

4. Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, REJEITAR as preliminares de nulidade, de sobrestamento e de decadência e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o Acórdão DRJ/POA nº 10-57.468 e o despacho decisório, em razão da definitividade administrativa da glosa dos créditos de IPI que dariam suporte ao pedido de ressarcimento e às compensações vinculadas ao PER/DCOMP nº 38671.49489.270511.1.1.01-

1057, reconhecida no processo nº 11080.722074/2016-40 (Acórdãos nº 3302-006.429 e nº 9303-011.679).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira