



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720820/2013-52</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.004 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO POSTERIOR. PRAZO DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, transcorridos da transmissão da Dcomp. A homologação em decorrência de despacho ou decisão valida o encontro de contas realizado na data da transmissão da Dcomp. Se a decisão da DRJ científica ao contribuinte havia reconhecido o crédito, do que decorre a homologação da compensação, a revisão de ofício posterior da decisão de que resulte não homologação da compensação pode ser realizada, atendidas as hipóteses previstas, mas desde que a não homologação seja científica ao contribuinte dentro do prazo de cinco anos para a homologação tácita da compensação.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar arguida e, por conseguinte, dar provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Flávia Sales Campos Vale manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), Flávia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (no caso, DRJRPO) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado. Com fundamento na referida decisão, o processo pode ser relatado na forma que segue.

O despacho decisório da repartição de origem não reconheceu do direito creditório pleiteado relativo a resarcimento de IPI correspondente ao 2º trimestre de 2010. As declarações de compensação correspondentes foram não homologadas em função da inexistência de crédito.

Em decorrência de procedimento fiscal destinado a aferir a legitimidade do direito creditório, foram efetuadas glosas de créditos com fundamento na não produção de efeitos do Mandado de Segurança nº 91.0028724-5, transitado em julgado e com decisão favorável à interessada para autorizar o creditamento do IPI relativo às aquisições de insumos da Zona Franca de Manaus (ZFM) cujas saídas se deram com isenção do imposto.

Também foi lavrado Auto de Infração controlado no processo administrativo 16682.720686/2014-71, para cobrança dos saldos devedores resultantes. A DRJ/RPO julgou procedente a manifestação de inconformidade da interessada, em razão do lançamento efetuado nos autos do referido processo, na parte impugnada, ter sido julgado improcedente em decisão administrativa definitiva.

Como as glosas para o trimestre aqui controlado haviam sido fundamentadas na invalidade da decisão judicial em análise decorrente do procedimento de fiscalização que culminou com o lançamento de ofício julgado improcedente, foi o entendimento da turma de julgamento de que, com a improcedência do Auto de Infração, seria consequência automática o reconhecimento do direito creditório nos períodos objeto da autuação. O processo foi encaminhado a origem e dada ciência à interessada.

Tendo em vista que tal entendimento violaria as disposições do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 23 de agosto de 2016, foi reconhecida, pela mesma turma de julgamento, a nulidade do acórdão proferido e determinado o retorno do processo à DRF de origem para que fosse proferida nova decisão quanto ao mérito do pedido de resarcimento.

Em cumprimento, a DEMAC/RJ proferiu **novo despacho decisório** em que o crédito foi inteiramente indeferido, sob justificativa de que os insumos adquiridos seriam tributados à alíquota zero. Constou de tal ato decisório:

A seguir, encontram-se sumarizadas as conclusões desta fiscalização sobre o erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados:

- a) salvo raras exceções, o Sistema Harmonizado (SH) trata de mercadorias que se apresentam em corpo único;
- b) por intermédio da análise das hipóteses de exceção em que bens formados por elementos constitutivos distintos são classificados em código único (produtos das indústrias químicas objeto da Nota 3 à Seção VI, artigos destinados a serem montados com uso de parafusos ou soldagem, sortidos acondicionados para venda a retalho, etc.), constata-se que todas se referem a mercadorias com características e forma de utilização completamente distintas dos kits fornecidos pela RECOFARMA;
- c) como nenhuma das regras que preveem exceções pode ser aplicada aos kits adquiridos pela fiscalizada, não há base legal para que tais insumos sejam classificados em um código único. Pelo contrário, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devam ser classificados individualmente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b);
- d) o Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), ao analisar a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos insumos adquiridos pela fiscalizada, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, oficializando tal entendimento por meio da incorporação na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Considerando o que dispõe o art. 98 do CTN, não é possível aceitar entendimento oposto ao que o CCA oficializou na NESH;
- e) segundo as empresas, a base legal para a classificação dos kits em código único seria a Regra Geral para Interpretação 1, a qual prevê que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo do SH. Entretanto, o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 utiliza as palavras “preparação composta”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que só podem ser aplicadas a produto apresentado em corpo único;
- f) no presente Despacho Decisório, foram citados vários exemplos de preparações expressamente descritas pela NCM e pela NESH como sendo resultado de uma mistura. A fiscalizada, por sua vez, não foi capaz de citar um único exemplo de mercadoria formada por partes individuais não misturadas que a NESH indique que deva ser enquadrada como uma preparação, considerando-se as características do conjunto;
- g) o concentrado é uma preparação que contém todos os extratos e aditivos que compõem a bebida a que se destina. No texto da TIPI, a única diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 é a capacidade de diluição. Não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto os kits fornecidos pela RECOFARMA e o concentrado para máquinas Post Mix, produto este que os engarrafadores reconhecem se classificar no Ex 02 do código 2106.90.10;

- h) o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 também utiliza a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida”, que, como o próprio nome indica, só pode ser aplicada ao insumo que é capaz de, mediante diluição (no caso de refrigerantes, diluição em água carbonatada), resultar na bebida;
- i) embora o concentrado típico resulte na bebida mediante simples diluição, a NESH da posição 2106, ao citar o “tratamento complementar”, indica que a adição, no momento da diluição, de uma substância como o gás carbônico não descaracteriza a classificação da preparação no Ex tarifário. Por outro lado, a adição de ingredientes como conservantes e acidulantes aos extratos envolve uma quantidade significativa de operações, algumas delas complexas, que precisam seguir detalhadas especificações técnicas, só podendo ser realizadas por estabelecimentos industriais. Não se pode admitir que o significado da expressão “tratamento complementar” seja ampliado, de maneira que tais operações sejam consideradas irrelevantes para fins de incidência do IPI;
- j) em relação ao exposto no item anterior, observe-se que, na sistemática adotada pelas empresas do Sistema Coca-Cola, insumos com baixo valor agregado (inclusive matérias que passaram apenas por reacondicionamento em Manaus) geram altos valores de crédito, apesar de o refrigerante ser uma bebida cujo consumo é desaconselhado pelo Ministério da Saúde e por organizações internacionais;
- k) para chegar ao número que chama de capacidade de diluição, a RECOFARMA faz a proporção do peso total do kit em relação ao peso total da bebida. Caso se aceitasse a validade deste cálculo, a simples inclusão no kit de uma embalagem individual contendo água pura alteraria a “capacidade de diluição” de todo o conjunto;
- l) o extrato concentrado para elaboração de refrigerantes é citado pelo art. 5º, inciso II, do RIPI/2010. Tal preparação, que é corretamente classificada pelos engarrafadores brasileiros no Ex 02 do código 2106.90.10, é uma mercadoria única que se enquadra perfeitamente nos conceitos expostos no presente Relatório, tratando-se de produto pronto para resultar na bebida mediante diluição;
- m) no texto da TIPI, a única diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 é a capacidade de diluição. Não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto os kits adquiridos pela fiscalizada e o concentrado para máquinas Post Mix;
- n) o Decreto 6.871/2009 define vários tipos de concentrado, inclusive o concentrado líquido para refrigerante, sempre especificando que, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a respectiva bebida;

o) demonstrou-se neste Relatório que o concentrado classificado em exceção tarifária do código 2106.90.10 pode ser um produto final sujeito a registro no MAPA ou um insumo diluído em operação industrial (ou seja, é incorreto dizer que o Fisco entende que só podem ser enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 as mercadorias prontas para serem adquiridas por comerciantes ou por consumidores finais);

p) várias embalagens individuais que integram os kits contêm substâncias puras (e não “preparações”) classificadas em outras posições da NCM que não a 2106. Essas substâncias passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento do fornecedor em Manaus, não fazendo jus nem mesmo à isenção do art. 81, inciso II, do RIPI/2010. Apesar disso, contribuem para inflar o valor sobre o qual a fiscalizada calcula seus créditos; e

r) tanto no Brasil como no exterior, existem diferentes formas de precificação e apresentação dos insumos dos tipos usados na elaboração de refrigerantes e outras bebidas. A classificação fiscal de mercadorias não pode ser determinada de acordo com o método de negócio ou práticas comerciais adotadas por cada fabricante. O Sistema Harmonizado é um modelo padronizado, desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas, que tem como princípio básico a uniformidade dos enquadramentos das mercadorias;

Em face do exposto, o procedimento correto para classificação dos kits adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI 1 sobre cada componente individual, e não sobre o conjunto, como pretende a empresa. Tendo em vista que os componentes dos kits devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero, o imposto calculado, como se devido fosse, é zero.

Noutros termos, o contribuinte não pode utilizar-se do multicitado Mandado de Segurança 91.0028724-5 para justificar o crédito presumido registrado em seu Livro de Apuração do IPI, pois as mercadorias integrantes dos kits adquiridos possuem alíquota zero. Como o resultado aritmético da base de cálculo vezes a alíquota é nulo, inexiste valor para pagamento de imposto para quem alienou a mercadoria, nem crédito para o respectivo adquirente, nos termos da legislação de regência.

Cientificada, a interessada apresentou **manifestação de inconformidade**, em que alegou, em síntese:

- Não seria cabível recurso de ofício em face de decisão que julga procedente manifestação de inconformidade, nos termos do art. 27, IV, da Lei nº 10.522/02 c/c o art. 79 da IN 1300/2012 (então vigente).
- Sendo expressamente homologada a compensação, não seria possível rever o Despacho Decisório alterando o critério jurídico adotado anteriormente, dada a proibição de revisão de lançamento por erro de direito e de alteração de critério jurídico (arts. 145, 146 e 149 do CTN).

- Não se tratando de hipótese prevista no art. 149 do CTN, a RFB não poderia alterar seus atos de ofício em razão de simples alteração de critério jurídico adotado.
- Cita o Acórdão 1401-001.487 do CARF, pelo qual "No caso da homologação de compensação, não há qualquer previsão no CTN no sentido de que ela poderá ser revisada. Pelo contrário, a prescrição é de que ela extingue o crédito tributário. Se o extinguir e não era nulo o ato administrativo que o fez, não há como voltar atrás e “reconstituir” o crédito."
- Alega que o fisco busca criar subterfúgios ao cumprimento da decisão judicial que assegura a apropriação de créditos do IPI na aquisição de mercadorias isentas oriundas da ZFM.
- O único fundamento do despacho decisório era a não aplicabilidade do MS 91.0028724-5 e tal entendimento foi afastado inclusive no acórdão que determinou nova análise do crédito. O novo despacho decisório inovou ao suscitar razões que não haviam sido opostas no primeiro despacho decisório ao direito creditório.
- Cita jurisprudência do STJ negando a possibilidade de revisão de lançamento de ofício por erro de direito.
- Requer a nulidade do novo despacho decisório pois violaria inclusive os princípios da segurança jurídica e da moralidade, positivados no art. 2º, caput, da Lei nº 9.784/99.
- Não é possível a alteração de acórdão de primeira instância que julga procedente manifestação de inconformidade, pois não cabe recurso de ofício. Já havia sido emitido extrato de encerramento do processo nos sistemas da RFB.
- Cita o art. 24 do Decreto-Lei 4.657/42 (acrescentado pela Lei 13.655/2018 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) para afirmar que a revisão de ato administrativo deve levar em conta as orientações existentes à época de sua prolação.
- Teria transcorrido o prazo de homologação tácita entre a transmissão dos PER/DCOMPs e a ciência do novo despacho decisório.
- Haveria coisa julgada no MS 91.0028724-5 sobre a classificação fiscal dos kits de concentrado.
- Aduz que os efeitos preclusivos da coisa julgada (art. 474 do CPC/73 - art. 508 do CPC/2015) abarcariam a classificação fiscal dos insumos que adquire.
- Seu direito de aproveitar os créditos possui duplo fundamento: tanto o item XXVI do art. 45 do RIPI/82, conjugado com o art. 82, XI, quanto o item XXI do mencionado art. 45, por força da coisa julgada emanada do MS.
- Aduz que a classificação fiscal dos insumos adquiridos pela Requerente de fornecedor localizado na ZFM não é relevante, na medida em que a coisa julgada do MS lhe assegurou o direito ao aproveitamento dos créditos nas situações enquadradas no item XXI do art. 45 do RIPI/82 (atual art. 81, II, do RIPI/2010), a qual não está condicionada à classificação adotada. Reconheceu, ademais, que os insumos adquiridos pela Requerente se enquadram inequivocamente nessa condição.
- A imutabilidade da coisa julgada impediria o procedimento consubstanciado no despacho decisório recorrido.

- A classificação fiscal dos concentrados na TIPI teria sido reconhecida pela RFB quando de consulta formulada anteriormente ao ajuizamento do mandado de segurança.
- Quando foi proferida a sentença, os insumos em tela já eram classificados na posição 2106.90 e tal fato já era formalmente conhecido pela RFB e pelo Judiciário, sendo que tal cenário foi considerado pela sentença (respaldado em manifestação da SRF que confirmou a classificação fiscal adotada pela Recorrente). Se mais não fosse, cabe observar que:
  - Por ocasião do julgamento, houve sim, a consideração de todo o cenário fático e jurídico envolvido. Isto ocorre por imposição do art. 474 do CPC/73 (art. 508 do CPC/2015), que estabelece a presunção *jure et jure* (absoluta) de que se reputam deduzidas e repelidas, com o trânsito em julgado, todas as alegações e defesas que a parte poderia opor ao acolhimento ou rejeição do pedido inicial;
  - Ademais, caso pretendesse um enfrentamento ainda mais explícito do tema relativo à classificação fiscal (como eventual impeditivo do direito), já adotada ao tempo da sentença, deveria a Fazenda ter opostos os competentes Embargos de Declaração ou, no limite, ação rescisória (no prazo de dois anos do trânsito em julgado). Nada disso foi feito;
  - O acórdão do Tribunal (de 17/05/1999) confirmou o pleno direito da Requerente, diante de todo o cenário acima: “Vale destacar, ainda, que, não havendo na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado, dispositivos e normas infraconstitucionais, como a RIPI/82, não podem prosperar, vez que não legitimados pelos preceitos constitucionais vigentes. Assim, é de se confirmar a sentença do Juízo singular. Pelo exposto, nego provimento à remessa necessária.”
- A presunção absoluta da coisa julgada já foi reconhecida nos autos 16682.720793/2012-32, em que foi repelida a tentativa da fiscalização de aplicar a EC 3/93 para cessar os efeitos da coisa julgada.
- As alegações do Despacho Decisório constituem uma variação da mesma estratégia repelida pelas instâncias administrativas relativa à Emenda Constitucional 3/93 para negar efeitos à coisa julgada.
- Os concentrados são indivisíveis, e a Nota explicativa nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI nº 3 b), XI, seria aplicável apenas aos casos em que os componentes acondicionados separadamente possam ser comercializados individualmente, o que não se daria no caso concreto, em que as partes são indivisíveis sob pena de descaracterização do próprio produto. Se alguma parte do kit precisa ser descartada, todo o kit é desprezado.
- Seria caso de aplicação Nota Explicativa no X da RGI 2, que assim dispõe em sua parte final: “Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”.
- Os atos da SUFRAMA que asseguram isenção aos concentrados teriam sido desconsiderados.
- Além da ação judicial que garantiria o crédito em relação à isenção do art. 81, II, do RIPI/2010, a interessada teria direito ao crédito com fundamento no art. 95, III c/c 237 também do RIPI, dado que a Resolução SUFRAMA 298/2007 e o Parecer Técnico 224/2007

afirmam que o concentrado está abrangido pela isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

- A SUFRAMA tem competência para aprovar os projetos relativos às isenções e definir a classificação fiscal dos produtos, conforme Decreto nº 7.139/2010, arts. 1º, VI; 4º, I, "c"; 17, I, e 18, II e Resolução nº 202/2006 do Conselho de Administração da Suframa, art. 1º, incisos IV e V e art. 13 (dispositivos atualmente reproduzidos na Resolução 203/2012).
- Conforme art. 58 da Resolução 202/2006, caso a SUFRAMA constate irregularidade na fruição dos incentivos fiscais comunicará à RFB, o que não ocorreu no caso concreto.
- Nos termos do Decreto 9.003/2017, a Receita Federal do Brasil, no que tange à classificação fiscal, deve dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas. Não haveria previsão que à Receita Federal a competência para sua definição.
- Cita Acórdão 9303-002.664 da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA a análise do atendimento ao processo produtivo básico, bem como acórdão do STJ aduzindo que a autoridade aduaneiro não teria atribuição para alterar a classificação de um produto de cosmético para medicamento.
- Entende que o benefício do art. 6º do DL 1435/75 possui condição onerosa e prazo fixo, não podendo ser revogado por força do art. 178 do CTN e Súmula 544 do STF.
- O DD alega incorretamente que a Recofarma, no 2º trimestre de 2010 classificou os produtos na NCM 2106.9010, com alíquota 0%, quando os DANFs demonstrariam que os produtos foram classificados na NCM 2106.90.10 Ex 01, cuja alíquota é 27%.
- A interessada é adquirente de boa-fé, e não poderia ser prejudicada por eventual equívoco da fornecedora no preenchimento de documentos fiscais, não se aplicando o art. 136 do CTN, conforme Súmula 509 do STJ.
- Cite os precedentes dos processos administrativos 16682.720793/2012-37, 16682.721553/2013-31 e 16682.720686/2014-71, decorrentes de Autos de Infração lavrados contra a própria Requerente (sua matriz localizada no Rio de Janeiro) para glosar os créditos de IPI oriundos da aquisição dos mesmos insumos isentos provenientes da ZFM.
- O princípio da não-cumulatividade do IPI garantiria o crédito na existência de operações anteriores dentro do campo de competência tributária do imposto, não importando a ocorrência de isenção na operação imediata de saída.
- A interpretação sistemática dos arts. 153, §3º, inc. II, da CF/88 e dos arts. 40 E 92 do ADCT garantiria o direito ao crédito, pois caso não se admitam os créditos de insumos oriundos da ZFM, não haverá diferença positiva entre os adquirentes de insumos da ZFM e os de qualquer outra região do território nacional (produtos que não seriam beneficiados, mas dariam créditos a serem abatidos).
- O E. STF, em 21/10/2010, reconheceu, no Recurso Extraordinário (RE) nº 592.891/SP, a existência de repercussão geral da tese de creditamento de IPI em razão de aquisição de insumos isentos da ZFM, exatamente a debatida nesses autos.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente.

A interessada foi cientificada da decisão e apresentou **recurso voluntário**. De início, postula pelo reconhecimento da tempestividade da peça. Reforça e confirma os argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade.

Frisa, ainda, que a Recorrente nunca foi intimada do acórdão que anulou o anterior acórdão que havia julgado procedente a manifestação de inconformidade. Somente tomou conhecimento da prolação do novo acórdão por ocasião da intimação do novo despacho decisório decorrente. Destaque-se, ainda, os argumentos seguintes, em complemento ou reforço ao já argumentado:

- Com o retorno dos autos à origem, foi proferido novo despacho decisório, no qual o Fisco, passados mais de 05 (cinco) anos da ocorrência dos fatos, procedeu à revisão do lançamento, em evidente alteração do critério jurídico anteriormente empregado, para não homologar as compensações sob o argumento, em breve síntese, de que houve erro na classificação fiscal adotada para os insumos adquiridos (concentrados para fabricação de refrigerante).
- Tendo em vista a preterição do direito de defesa, sobretudo em razão de a instância a quo considerar que “a interessada deveria ter manejado recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em relação ao novo Acórdão da DRJ, caso discordasse de seu conteúdo, e que, não o tendo feito, encontra-se tal ato administrativo abrangido pela preclusão processual, há de ser reconhecida a nulidade dos atos posteriores ao referido acórdão, reabrindo-se o prazo para apresentar Recurso Voluntário a este E. CARF, nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/1972.
- Por decorrência lógica, uma vez que o auto de infração foi cancelado, cuja conclusão foi pela confirmação dos créditos aproveitados pela recorrente, desaparece o fundamento que justificou a recomposição da escrita de IPI e a não homologação das compensações. Isto porque houve, de forma inequívoca, a confirmação dos créditos aproveitados e que deram origem ao saldo credor objeto dos PER/DCOMP.
- A matéria em debate também foi objeto de questionamento nos processos administrativos nºs 16682.720793/2012-37, 16682.721553/2013-31 e 16682.720686/2014-71, decorrentes de Autos de Infração lavrados contra a recorrente para glosar os créditos de IPI oriundos da aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM nos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, respectivamente. Em todos os processos, as Delegacias de Julgamento decidiram pela improcedência dos lançamentos, escoradas no entendimento de que a Recorrente agiu em estrita observância ao conteúdo da coisa julgada formada no Mandado de Segurança 91.0028724-5, razão pela qual não poderia a fiscalização questionar o acerto ou não da decisão não mais sujeita a recurso. Por força de Recurso de Ofício, os autos dos três processos administrativos foram remetidos a esse E. CARF, que, por unanimidade de votos da turma julgadora, negou provimento a todos os recursos, mantendo-se as decisões pela improcedência dos lançamentos.
- O acórdão que aplicou o mesmo entendimento dos processos de auto de infração deu cabo ao contencioso administrativo, haja vista que a legislação veda que a Administração recorra e a Recorrente tampouco interpôs recurso, até porque a decisão lhe foi totalmente favorável.

- Tanto é assim que foi acostado o EXTRATO DE ENCERRAMENTO DO PROCESSO, no qual há indicação de que os débitos estão extintos por compensação.
- Assim, considerando que, nos termos dos artigos 27, IV, da Lei nº 10.522/2002 e 79 da IN 1300/2012 (então vigente), a decisão que julga procedente manifestação de inconformidade encerra o processo administrativo, opera-se a coisa julgada administrativa, acerca da qual não pode haver qualquer retratação.
- O racional do acórdão recorrido permitiria que a Autoridade Administrativa suscitasse, a cada decisão que julgue procedente manifestação de inconformidade, novo argumento na tentativa de, a qualquer custo, negar o direito do contribuinte. Até porque, na sua visão, lavrado o primeiro despacho decisório no prazo de até 5 anos da data de transmissão da DCOMP, poderia a Autoridade revê-lo e refazê-lo a qualquer instante.

Sobre o mandado de segurança e o benefício, ainda é de se pontuar do recurso voluntário:

- Apenas para recapitular: em 20/11/1990, a recorrente levou ao conhecimento formal da RFB a posição fiscal em que classificados os concentrados em questão; o Mandado de Segurança foi impetrado em 08/07/1991; a sentença foi proferida em 14/10/1991; o acórdão do TRF2 foi exarado em 17/05/1999; e, o trânsito em julgado ocorreu em 13/03/2000.
- O segundo fundamento é o que decorre da interpretação dos artigos 95, III, e 237, do RIPI de 2010 (vigente na data dos fatos geradores e transcritos na tabela), em conjunto com o artigo 6º do DL 1435. A dicção desses comandos é no sentido de que a isenção do IPI é direcionada aos produtos fabricados com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, desde que os projetos dos estabelecimentos industriais tenham sido aprovados pela SUFRAMA.
- A Recorrente faz jus ao aproveitamento dos créditos também com base nesse segundo fundamento.
- O cumprimento aos requisitos elencados está materializado na Resolução SUFRAMA 298/2007 e no Parecer Técnico 224/2007, nos quais se afirma que o concentrado está abrangido pela isenção prevista no artigo 6º do DL 1435, visto que produzido com matérias primas adquiridas de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental, bem como aprova o projeto industrial da Recofarma.
- A despeito de se ter selecionado um dos tipos de concentrado para apropriação dos custos do projeto de atualização da Recofarma, não quer dizer que os demais concentrados não façam jus à isenção do IPI, até porque o próprio Parecer afirma que seriam produzidos vários tipos de concentrado e indica um apenas como exemplo.
- Nesse sentido, a Resolução nº 298/2007 não faz qualquer distinção quanto a qual concentrado gozará do benefício fiscal, muito pelo contrário, aponta expressamente que a aprovação se referia à produção de concentrado para bebidas não alcoólicas

Argumento sucessivo, postula pela necessidade de cancelamento da multa:

- Desse modo, verifica-se que, no período compreendido entre 11 de novembro de 2002 e 24 de março de 2015, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais era pelo

reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus.

- Portanto, considerando que o presente caso versa sobre créditos oriundos do 2º trimestre do ano de 2010, na eventualidade de se manter a não homologação das compensações, deve ser afastada a penalidade aplicada, por força dos artigos 76, inc. II, da Lei 4.502/1964, 567, inc. II, 'a', do RIPI/2010, e 97, inc. VI, e 100, inc. II, do CTN, bem como a jurisprudência desse E. CARF

Por fim, requer:

#### V - O PEDIDO

Diante do exposto, requer-se, preliminarmente, seja declarada a nulidade de todos os atos praticados após a lavratura do acórdão (...), tendo em vista que a Recorrente teve maculado seu direito de defesa em razão da ausência de intimação de tal expediente e sobretudo o fato de a decisão que julga Manifestação de Inconformidade procedente ser irrecorrível.

Caso este E. CARF entenda que pode julgar o mérito em favor da Recorrente, nos termos do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/1972, requer seja provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se o v. acórdão recorrido, para que sejam homologadas as compensações efetuadas.

Sucessivamente, na hipótese de superação dos fundamentos que conduzem à homologação das compensações, requer-se seja afastada a multa aplicada, uma vez que a conduta da Recorrente estava em sintonia com o entendimento que prevalecia na Câmara Superior de Recursos Fiscais desse E. CARF no 2º trimestre do ano de 2010, por força dos artigos 76, inc. II, da Lei 4.502/1964, 567, inc. II, 'a', do RIPI/2010, e 97, inc. VI, e 100, inc. II, do CTN, bem como a jurisprudência desse E. CARF.

A Recorrente protesta, desde já, pela sustentação oral das razões do presente recurso, nos termos do Regimento Interno deste E. Conselho, requerendo seja previamente intimada nas pessoas dos seus representantes legais a seguir relacionados: (...).

É o relatório.

#### VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que, de acordo com seu contrato social, tem por objeto a fabricação, distribuição, venda e comércio de bebidas, refrigerantes, água mineral, refrescos, néctares, xaropes, pós e outros produtos, sendo, portanto, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”).

O presente processo tem um trâmite *sui generis*. Constam 3 (três) decisões de DRJ nos autos. A primeira considerou a manifestação de inconformidade procedente. A segunda revisou de ofício a primeira decisão, anulando o acórdão proferido para considerar parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, afastando a ausência de efeitos manifestada no despacho decisório quanto ao MS 91.0028724-5 e retornando os autos para que seja proferida nova decisão quanto ao mérito do pedido de resarcimento.

Segue a análise por tópicos.

## **1 DA REVISÃO DE OFÍCIO E HOMOLOGAÇÃO TÁCITA: EXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO DO ATO NÃO RECORRIDO, POSSIBILIDADE DE REVISÃO DE DECISÃO E PRAZO PARA NÃO HOMOLOGAÇÃO DE DOMP.**

Primeiro, é necessário considerar que a DRJ de origem considerou preclusa a contestação do acórdão que anulou o primeiro acórdão proferido. Assim, a possibilidade de anulação deveria ter sido contestada por meio de recurso voluntário contra aquele. Uma vez não tendo feito, tal ato administrativo estaria abrangido pela **preclusão processual**.

Tal entendimento é objeto de insurgência da interessada, uma vez que não foi intimada do acórdão anterior que anulou primeiro acórdão, o qual havia julgado procedente a manifestação de inconformidade. Somente tomou conhecimento do mesmo por ocasião da intimação do novo despacho decisório. Prossegue, é absolutamente descabida a alegação no sentido de que a interessada deveria ter manejado recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caso discordasse de seu conteúdo, uma vez que nunca houve tal intimação. Quando do novo despacho decisório e abertura do prazo para manifestação de inconformidade, tomou ciência do acórdão da DRJ em questão, como a justificar a possibilidade de nova apreciação realizada pelo despacho. Aliás, consta dos autos logo na sequência do acórdão que revisou o anterior que a recorrente não seria informada do resultado do julgamento, pois deveria ser proferido novo despacho decisório. Quanto a esse ponto, a recorrente pede ser reconhecida a nulidade dos atos posteriores ao referido acórdão, reabrindo-se o prazo para apresentar recurso voluntário ao Carf, nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/1972.

Os autos confirmam o dito. Após a decisão de revisão, há despacho indicando que não será dada ciência em função de novo despacho decisório a ser lavrado. Após, a empresa é intimada do despacho decisório, com a cobrança dos débitos não compensados e facultando a apresentação de manifestação de inconformidade no prazo de 30 (trinta) dias. Ora, mesmo que conste do acórdão da decisão da DRJ a faculdade de apresentação de recurso voluntário, o prazo

era o mesmo. A empresa protocolou uma contestação. Não parecia haver sentido em apartar os autos. De toda a forma, a contestação foi apresentada no prazo. No mínimo, a intimação realizada indicava esse entendimento à empresa.

Veja-se que a motivação do despacho decisório tem vinculação aos atos anteriores. Agora, encontra-se para apreciação o recurso voluntário e devem ser apreciados todos os argumentos, sob pena de preterição de direito de defesa. Aliás, ao tratar de revisão de ofício, a própria Receita Federal reconhece a necessidade de atenção ao pleno direito de defesa, nos casos em que possível a revisão (abaixo trecho da ementa):

Parecer Normativo Cosit nº 08/2014 c/a Parecer Normativo Cosit nº 02/2016

**RECORRIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM REVISÃO DE OFÍCIO.**

A revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco se aplica a ela a possibilidade de qualquer outro recurso. Todavia, este posicionamento não deve ser aplicado para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte. Nesses casos, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

Tampouco seria o caso de declarar a nulidade da decisão da DRJ para que seja reaberto o prazo, uma vez que os argumentos referentes à impossibilidade de revisão estão sendo, ao fim e ao cabo, apreciados, mesmo com a manifestação anterior obre a preclusão.

**Todas as questões de recurso devem ser apreciadas aqui.**

Com relação à **possibilidade de revisão de ofício**, a decisão da DRJ se fundou no Parecer Cosit 02/2016. Tal parecer alterou o parecer anterior (PN Cosit/RFB 08/2014) e acrescentou novas disposições. Veja-se trechos das ementas:

Parecer Normativo Cosit nº 02/2016

**PROCEDIMENTO DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO EM QUE HOUVE DECISÃO EM JULGAMENTO ADMINISTRATIVO QUE APENAS ANALISOU QUESTÃO PREJUDICIAL E NÃO ADENTROU NO MÉRITO DA LIDE.**

Exclusivamente no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento de direito creditório em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição para alegar o direito creditório, incumbe à autoridade fiscal da unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (matéria de fundo, inclusive quanto à existência e disponibilidade do valor pleiteado), cuja decisão será passível de

recurso sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Pois bem, a revisão dos atos da administração é prevista, de forma geral, na Lei 9.784/1999:

#### CAPÍTULO XIV

##### DA ANULAÇÃO, REVOGAÇÃO E CONVALIDAÇÃO

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

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

As disposições estão calcadas nos princípios da legalidade, moralidade e eficiência administrativa. De forma geral, é reconhecido o direito/dever de autotutela da administração, para rever ato ilegal, o que inclui vícios e erros. Porém, há limites. A Súmula 473 do STF dispõe:

Súmula 473: A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque dêles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

A situação de lançamento foi tratada expressamente pelo CTN.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

.....

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

No caso do processo fiscal no âmbito federal, existe um sistema administrativo de solução de conflitos, legal e com regramento específico, o que traz benefícios aos contribuintes e à administração. O processo administrativo fiscal (PAF) está previsto no Decreto 70.235/1972 (com força de lei) e no Decreto 7.574/2011. O contencioso permite que a Administração Tributária reveja os atos praticados por seus agentes, fazendo, assim, o controle de legalidade. Importa não apenas a busca pela regularidade legal dos lançamentos e decisões, mas também a tentativa de evitar que exigências fiscais indevidas acabem onerando a Fazenda Pública por conta de sua preservação no tempo. A via normal de correção, portanto, é o próprio processo, que permite a ação do contribuinte. Outras possibilidades, devem ser vistas como exceções. Porém, existem, de modo a garantir a legalidade e, também, o interesse público.

Embora os arts. do CTN supratranscritos abordem o lançamento, as situações podem aproveitar aos despachos decisórios, a fim de delimitar as hipóteses de revisão, o que não seria uma novidade. Por certo, em maior extensão, a revisão é tratada em benefício do contribuinte. Em desfavor do contribuinte, as hipóteses são mais restritas, sempre a garantir que não firam o direito adquirido e o pleno direito de defesa.

Quanto às decisões administrativas, prevê o Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235/1972, com força de lei):

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

A definitividade das decisões administrativas é decorrente da preclusão processual com efeitos distintos do trânsito em julgado (judicial). A possibilidade de revisão do ato é mais ampla. Como observam Neder e López<sup>1</sup>: “Na verdade, para que se proceda a revisão, não é relevante se o erro ocorreu por falha do agente fiscal na aplicação da lei ou no conhecimento da realidade” (pág. 361). Fatos conhecidos posteriormente, podem ensejar a adequação ou alteração do decidido, ou do valor apurado. Ainda segundo os referidos autores:

O conhecimento superveniente da ocorrência de ilegalidade na decisão processual só poderá autorizar o desfazimento do ato se oferecida ampla possibilidade de defesa e de contraditório ao contribuinte.

.....

- se a decisão apreciar litígio acerca da valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se funda o ato de lançamento, ele não poderá ser refeito para se alterar o critério jurídico adotado no primeiro lançamento;

No caso, a DRJ considerou um erro na decisão o fato de não considerar o motivo do indeferimento do crédito como questão prejudicial, o que levou ao reconhecendo integral do crédito, deixando-se, assim, de ressalvar a possibilidade de cálculo do crédito, atendendo o antes citado Parecer RFB/Cosit 02/2016.

O PN Cosit 02/2016 já citado prevê a possibilidade de revisão, como já visto. Trata em sentido mais estrito da liquidação de acórdão do Carf, porém interessa aqui transcrever o que segue:

11.4. No presente caso, se o despacho decisório inicialmente não homologou a compensação por uma questão prejudicial (incluindo-se a prescrição) e, após trâmite do PAF decide-se essa controvérsia, não há obrigatoriedade de posteriormente homologar a Dcomp se o crédito alegado pelo sujeito passivo, por

<sup>1</sup> Neder, Marcos Vinícius; López, Maria Teresa Martínez (2002). Processo administrativo fiscal federal comentado: decreto nº 70.235/72 e 9.784/99. São Paulo: Dialética.

outro motivo de mérito, não existe (ou mesmo que ele exista, mas não no valor alegado).

11.5. Esse raciocínio não significa vulnerar as decisões provenientes do PAF. É evidente que aquela controvérsia jurídica decidida pelos órgãos julgadores não pode ser modificada. A indisponibilidade do interesse público, contudo, não pode permitir o reconhecimento de uma dívida pública em um valor incorreto e cujo mérito (a questão de fundo) nem foi analisado pela Administração Pública.

Nesse aspecto, entende-se que o Parecer Normativo não fere a previsão legal. O primeiro despacho entendeu que MS nº 91.0028724-5 não produzia efeitos por modificação do cenário na ordem jurídica nacional, decorrente da promulgação da Emenda Constitucional nº 03/1993. O segundo despacho considerou que inexistia crédito em função de erro na classificação fiscal, mesmo considerando os efeitos do referido MS.

**Tal matéria não havia sido objeto do litígio anterior. Afastada a questão prejudicial, considera-se possível a revisão,** inclusive da decisão da DRJ (tema não diretamente tratado no PN 02/2016).

Há outra questão preliminar a apreciar, referente a **homologação por disposição legal**. Nesse ponto, merece guarida a alegação da recorrente.

De fato, no contexto do procedimento de homologação das declarações de compensação, existe a limitação imposta à atuação do Fisco referente ao prazo de cinco anos da data da protocolização ou apresentação das declarações de compensação, depois do qual os débitos compensados devem ser extintos frente aos créditos, independentemente da existência dos créditos em si, a teor do art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações introduzidas pela MP nº 135, de 2003 (DOU de 31/10/2003), convertida na Lei nº 10.833, de 2003, que assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo

sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

.....  
**§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.** (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (gn).

.....  
§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9ºe 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

Assim, restou claramente delimitado o prazo para que o Fisco invalidasse o procedimento pretendido pelo sujeito passivo, no caso, a compensação de débito declarado em Declaração de Compensação, sendo o termo inicial de contagem desse prazo explicitado na lei: a data de protocolo daquele pedido.

Já a IN/RFB 1.300/2012 reproduzia os termos da Lei, acima transcrita, e dispunha:

**Art.43.** Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 83 e 84 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, **até a data de entrega da Declaração de Compensação.**

§1º A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

§2º Havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios na mesma proporção.

§3º Aplicam-se à compensação da multa de ofício as reduções de que trata o art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, salvo os casos excepcionados em legislação específica.

.....  
**Art.67.** Homologada a compensação declarada, expressa ou tacitamente, ou consentida a compensação de ofício, a unidade da RFB adotará os seguintes procedimentos:

I- debitará o valor bruto da restituição, acrescido de juros, se cabíveis, ou do ressarcimento, à conta do tributo respectivo;

II-creditará o montante utilizado para a quitação dos débitos à conta do respectivo tributo e dos respectivos acréscimos e encargos legais, quando devidos;

III- registrará a compensação nos sistemas de informação da RFB que contenham informações relativas a pagamentos e compensações;

IV- certificará, se for o caso:

a) no pedido de restituição ou de ressarcimento, qual o valor utilizado na quitação de débitos e, se for o caso, o saldo a ser restituído ou ressarcido;

b) no processo de cobrança, qual o montante do crédito tributário extinto pela compensação e, sendo o caso, o saldo remanescente do débito; e

V- expedirá aviso de cobrança, na hipótese de saldo remanescente de débito, ou ordem bancária, na hipótese de remanescer saldo a restituir ou a ressarcir depois de efetuada a compensação de ofício. (gn).

Assim é que, nos termos da Lei, **a compensação (encontro de contas) é realizada pela própria empresa**. A homologação posterior apenas ratifica o feito pela empresa. A data do encontro de contas é a data da Dcomp. Ali foi extinto o débito, inicialmente sob condição resolutória. Após aprovada, será validada a **compensação realizada na data da transmissão**.

Ainda antes de verificar o caso concreto, cabe citar as disposições do **Parecer Cosit 02/2016**, que justificaram o não reconhecimento da homologação pelo julgamento *a quo*. Veja-se:

12.2. O sujeito passivo pode apresentar manifestação de inconformidade com o intuito de dirimir a controvérsia decorrente da não homologação. No exemplo citado, a controvérsia é se prescreveu ou não o prazo para requerer a restituição.

12.3. Quando o órgão julgador, seja a DRJ, seja o CARF, decide favoravelmente ao contribuinte, ele não homologa a Dcomp, mas simplesmente decide de maneira definitiva aquela controvérsia específica que foi ao seu julgamento, qual seja, a questão prejudicial.

(...)

13. A competência para deferir restituição, ressarcimento e reembolso, e para homologar compensação, é apenas das DRF e congêneres. Por mais que os órgãos julgadores decidam a controvérsia objeto do PAF envolvendo a não homologação de maneira contrária ao entendimento da DRF, eles não homologam a Dcomp, mas simplesmente declararam que aquele motivo que ensejou a sua não homologação não procede.

13.1. É por isso que não há o que se falar em prazo decadencial para não homologar, pois a não homologação já ocorreu com o primeiro despacho decisório da DRF. Mesmo que o órgão julgador tenha considerado improcedente o seu motivo, o despacho decisório que não homologou o valor total continua vigente até nova análise da DRF.

13.2. Quando a DRF assim procede, e faz um despacho considerando que os cálculos apresentados pelo contribuinte estão equivocados, ela mantém a não homologação de parte do pedido. Não existe uma nova homologação, uma vez que a vinculação se dá pelo valor (o pedido inicial era certo e determinado).

14. O prazo decadencial para não homologar a compensação serve para dar segurança jurídica mediante a sua imutabilidade contra a desídia da Fazenda Pública. No exemplo aqui tratado, o procedimento para análise já se iniciou quando não homologou no primeiro momento. Mesmo que o motivo para tal não se mantenha perante os órgãos julgadores, ela passou nesse segundo momento a verificar outras questões de mérito (inclusive existência efetiva daquele crédito pleiteado e no valor informado pelo sujeito passivo) pela impossibilidade lógica de ter feito no primeiro momento. Como já foi visto, a vinculação do PER/Dcomp se dá pelo valor do crédito requerido pelo contribuinte; no primeiro despacho, no exemplo da decadência para requerer a restituição, a não homologação se deu pelo total do crédito pleiteado.

15. Em suma, apenas no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento do direito creditório do sujeito passivo, em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição, incumbe à unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (que pode ser denominada como matéria de fundo), passível de recurso sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Não se analisam valores se a razão de decidir já trata de questão precedente de direito material, suficiente, por si só, para fundar a decisão, em atenção ao princípio da eficiência em sede processual. Seria um contrassenso exigir que a Fazenda Pública, quando não homologasse a compensação, com fundamento em direito material suficiente para tanto, tivesse de proferir despacho adicional, com a aferição de um determinado valor, para uma situação hipotética em que restasse superada a questão de direito contrária ao contribuinte.

O julgamento de primeira instância administrativa concluiu que não há que se falar em decadência com base nos arts. 150, §4º ou 173 do CTN, pois o instituto das compensações tributárias é regido por regras próprias, previstas no art. 74 da Lei nº 9.430/96, que estabelecem o prazo de 5 (cinco) anos contados da transmissão do PER/DCOMP para sua não homologação, prazo este que é interrompido com o despacho decisório de não homologação, o qual não é retirado do mundo jurídico por eventual decisão que considere improcedente seu motivo, permanecendo vigente até nova análise da DRF.

A interpretação acima poderia ser questionável, em termos da segurança jurídica que a figura da chamada homologação tácita visou oferecer aos contribuintes. Também, é importante verificar a questão central que o Parecer em questão visava resolver:

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02/2016

**Relatório**

Trata-se de questão envolvendo a liquidação pela unidade preparadora de acórdão decidido definitivamente em processo administrativo fiscal que julgou parcialmente procedente o lançamento. Aparentemente em alguns casos tem ocorrido um alargamento do entendimento contido nos itens 61 a 80 do Parecer

Normativo Cosit nº 8, de 3 de setembro de 2014, acerca da recorribilidade em face de decisão da autoridade local que conclua pela inexistência de direito creditório, total ou parcial, em sede de PER/Dcomp. Para se evitar isso, edita-se o presente Parecer Normativo para normatizar a questão na RFB, delimitando cada uma das duas situações. No mais, mormente em relação à revisão de ofício de lançamento, o Parecer Normativo RFB nº 8, de 2014, continua incólume.

O caso em concreto nos parece um tanto diferente. A instância julgadora não considerou o Parecer na primeira apreciação, o que veio a fazer na segunda. Já o despacho decisório não considerou os efeitos do MS impetrado pela empresa na primeira análise do direito creditório, considerando inexistir créditos nas aquisições de produtos isentos.

Há, no caso dos autos, **uma decisão anterior que considerou procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito creditório. Uma vez reconhecido o direito, consequência direta é a homologação das Dcomp.** Não foi decisão que deu provimento parcial à insurgência determinando a liquidação, ou cálculo. Se tratou de decisão que deu provimento integral. E mais, o acórdão foi objeto de liquidação, procedendo a extinção dos débitos. A empresa chama atenção sobre o **extrato de encerramento dos débitos.** Veja-se que consta dos autos, efetivamente, sob o título “telas e extratos”, um documento demonstrando a extinção dos débitos de cobrança, em decorrência da compensação e com título de “extrato de encerramento”.

Ora, considerando essa situação, até mesmo a revisão de ofício poderia questionável. Veja-se, por exemplo, que a própria Cosit dispôs da seguinte forma:

Solução de Consulta Interna Cosit/RFB 12/2017

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO. REVISÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

Depois de extinto o crédito tributário lançado de ofício ou confessado, seja por meio de pagamento ou por meio de compensação, não há que se cogitar em revisão de ofício do lançamento (ressalvados os casos de inexatidões e erros materiais, erros de cálculo) ou da declaração (seja a de obrigação acessória como a DCTF, seja a de compensação), mas sim a análise de pedido de restituição formulado nos termos dos arts. 165 e 168 do CTN.

Dispositivos Legais: arts. 145, 149, 156, 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); arts. 15 e 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999; Parecer Normativo Cosit nº 8, de 3 de setembro de 2013.

A decisão do Carf citada pela empresa, além de outra que se agrega abaixo também questionam essa possibilidade:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2006

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO PUBLICADA. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. NULIDADE DO SEGUNDO DESPACHO.

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

(processo 13839.720127/2010-18; acórdão 14-001.487; sessão 19/01/2016; 1<sup>a</sup> Turma da 4<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção do Carf).

---

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

DCOMP. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA. REVISÃO POSTERIOR DO DIREITO CREDITÓRIO. DESFAZIMENTO DA HOMOLOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O Despacho Decisório que homologa expressamente compensação realizada por meio de Declaração de Compensação, após regularmente cientificado o contribuinte, não pode ser alterado por novo Despacho Decisório sob o mero fundamento de revisão posterior do direito creditório.

(processo 10530.720055/2006-07; acórdão 13-006.383; sessão 15/12/2022; 2<sup>a</sup> Turma da 3<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção do Carf).

O pagamento ou a compensação do objeto da prestação pelo sujeito passivo representa a sua concordância com o seu dever jurídico, ou seja, com a existência da relação jurídica obrigacional entre ele e o sujeito ativo (Estado). No caso, a concordância é do Fisco. Eventual revisão, quando possível, deve ser feita em 05 (anos) da extinção, seja por restituição, lançamento, ou mesmo, se possível, novo despacho.

O ato foi revisado dentro de 05 (cinco) anos. Mesmo admitindo a revisão, como mais acima se argumentou, não parece sustentável retomar a cobrança do débito por revisão da homologação se ignorado o prazo de 05 (cinco) anos do encontro de contas (data da Dcomp). Como visto antes, a **Dcomp extingue o débito sob condição resolutória. Uma vez homologada, a data válida para cálculo da compensação e extinção do crédito tributário é a da Dcomp. Extintos os débitos, para proceder a revisão, certamente deve ser observado o prazo de 05 (cinco) anos estabelecido.** Caso contrário, por exemplo, uma homologação expressa, digamos, no 4º ano,

permitiria, através da sua revisão, a não homologação após 9 (nove) anos da declaração de compensação.

Muito embora tratando de situações concretas variadas, importa citar as ementas das seguintes decisões do Carf:

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

**AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS NÃO-TRIBUTADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 20.**

Com a entrada em vigor da Lei nº 9.779/99 somente foi admitida a possibilidade de aproveitamento de créditos do IPI decorrente da aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, mas não de produtos com notação "NT" na TIPI (imunes ou não industrializados).

Súmula CARF nº 20: "Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT".

**PRELIMINAR. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. PRAZO.**

**O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, transcorridos da transmissão da DCOMP.**

**PRELIMINAR. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. PODER DE AUTOTUTELA DA ADMINISTRAÇÃO.**

Não configura mudança de critério jurídico o controle de legalidade das decisões da Administração Pública. No âmbito do poder-dever de autotutela, pode a administração tributária rever suas decisões, afastando aquelas eivadas de ilegalidade. No contexto da análise de declaração de compensação, **se a revisão de despacho decisório ocorrer dentro do prazo de cinco anos para a homologação tácita da compensação, não há que se falar em violação a direito adquirido** e, consequentemente, em nulidade da nova decisão. (gn).

(processo 10467.900211/2006-14; acórdão 3302-007.966; sessão 18/12/2019; 2<sup>a</sup> Turma da 3<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do Carf).

---

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/12/1991 a 31/12/2004

**COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO DE DESPACHO DECISÓRIO. DECURSO DO PRAZO QUINQUENAL. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.**

**A revisão de ofício de despacho decisório por existência de vícios não tem o condão de suspender ou interromper o prazo quinquenal previsto no art. 74 § 5º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.833/2003.** Decorrido o prazo de 5 (cinco) anos entre a entrega das declarações de compensação e a

intimação do novo despacho decisório, resta caracterizada a homologação tácita das compensações declaradas.

(processo 13003.000011/2002-81; acórdão 3301-001.878; sessão 24/02/2015; 1<sup>a</sup> Turma da 2<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do Carf).

-----  
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO CANCELADO PELA DRJ. NOVO DESPACHO EMITIDO APÓS CINCO ANOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. OCORRÊNCIA.

Decisão de turma de julgamento da DRJ não possui o poder de suspender ou interromper o prazo de cinco anos para homologação da declaração de compensação previsto no artigo 74 da Lei 9.430/1996 se o despacho decisório tratou expressamente do mérito da DCOMP, ou seja, na liquidez e certeza do crédito, o que ocorreu no presente caso. Novo despacho decisório foi emitido pela DRF após o prazo de cinco anos.

(processo 11060.902085/2009-11; acórdão 1002-002.592; sessão 08/12/2022; 2<sup>a</sup> Turma Extraordinária da 1<sup>a</sup> Seção do Carf).

(grifou-se).

Por último, destaque-se que a legislação antes transcrita (em especial, o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, 1996), regula apenas a homologação tácita da compensação declarada, sendo que a extinção do crédito tributário está regulada pelo § 4º do art. 150 do CTN, não havendo, portanto, que se falar em qualquer homologação do direito creditório alegado pela contribuinte. Isso porque, o que ocorre na homologação tácita da compensação é a aceitação do encontro de contas realizado, mesmo sem comprovação, com efeitos sobre a Dcomp em questão. **A utilização do crédito na forma da declaração é aceita, portanto, pelo transcurso do prazo, na homologação tácita, ou mesmo de forma manifesta, na homologação expressa.** Após a homologação, os débitos não estão na condição de “suspenso”. Extintos os débitos por homologação expressa, o despacho decisório ainda poderia ser revisto, sob determinadas condições, porém, a revisão que implique a não homologação da compensação deve ser realizada no prazo de 05 (cinco) anos da declaração de compensação.

Dessa forma, **deve ser reconhecida a homologação tácita das compensações realizadas há mais de 05 (cinco) anos, quando da emissão do novo despacho decisório lavrado após a revisão de ofício da decisão da DRJ.**

Acolhida a preliminar, pela turma de julgamento, descebe prosseguir na apreciação de mérito.

## 2 CONCLUSÃO.

Em função do acima, é de se reconhecer a existência de homologação tácita, que torna despicienda a apreciação de mérito. Deve ser **reconhecida a homologação tácita das compensações realizadas há mais de 05 (cinco) anos, a partir da data da declaração de compensação, quando da emissão do novo despacho decisório lavrado após a revisão de ofício da decisão da DRJ.**

Diante do exposto, **voto por acatar a preliminar arguida e, por conseguinte, dar provimento ao recurso voluntário.**

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira, Flávia Sales Campos Vale, Redatora Designada.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento que julgou improcedente a manifestação de inconformidade manejada pela Recorrente.

A Recorrente requer, preliminarmente, seja declarada a nulidade de todos os atos praticados após a lavratura do acórdão. Sustenta que teve maculado seu direito de defesa em razão da ausência de intimação de tal expediente e sobretudo o fato de a decisão que julga Manifestação de Inconformidade procedente ser irrecorrível.

Nesse sentido, depreende-se da análise dos autos que de fato a Recorrente nunca foi intimada do acórdão que anulou o anterior acórdão que havia julgado procedente a manifestação de inconformidade. Constatase que somente tomou conhecimento da prolação do novo acórdão quando da intimação do novo despacho decisório decorrente.

Sendo assim, ante a flagrante preterição de seu direito de defesa, há de ser reconhecida a nulidade atos praticados após a lavratura do novo acórdão, nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, a saber:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

(grifos não constam do original)

Diante do exposto, acolho a preliminar arguida e, por conseguinte, dou provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Flávia Sales Campos Vale

Conselheira