



Processo nº 10320.721286/2015-96
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.648 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de 7 de dezembro de 2021
Recorrente COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF. Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora),

Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 3402-005.292, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

*CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INSUMOS ORIGINÁRIOS DA ZFM.
REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.*

A manutenção do crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75 é aplicável desde que: a) o produto tenha sido elaborado com matérias primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional; b) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto (PPB) tenha sido aprovado pelo Conselho de administração da SUFRAMA; e c) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

*CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS.
AMAZÔNIA OCIDENTAL. GLOSAS*

O princípio da não cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos, não há valor algum a ser creditado. Devem ser mantidas as glosas relativas aos produtos adquiridos pela contribuinte que não foram produzidos com matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais regionais, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, mas com produtos industrializados.

Não há previsão legal para a apropriação de crédito pela contribuinte em relação ao produto adquirido com a isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVA. TRÂNSITO EM JULGADO. FILIADOS DA ASSOCIAÇÃO AUTORA PERTENCENTE A OUTRA JURISDIÇÃO. EXTENSÃO DA COISA JULGADA PARA ALÉM DOS LIMITES TERRITORIAIS DO JUÍZO PROLATOR. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 2ºA da Lei nº 9.494, de 1997, ao modificar o art. 16 da Lei nº 7.347, de 1985, trouxe a tempestiva limitação geográfica para o provimento judicial, estabelecendo sua força apenas no território do órgão prolator. O fato de o Mandado de Segurança Coletivo ter sido impetrado antes da referida mudança legislativa não tem o condão de mudar os limites territoriais da coisa julgada em sede desta demanda coletiva, isso porque a inovação legal é meramente declaratória, uma vez que os limites da decisão estão diretamente ligados à competência jurisdicional, que já era definida pela Constituição.

O MSC, por determinação constitucional, tem aplicação restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.

MULTA DE OFÍCIO. INEFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.

É cabível a exigência de penalidade, nos casos em que não se discute o direito ao crédito de IPI oriundo de insumos isentos, pois a empresa possui decisão judicial sobre o assunto. Os valores objeto de discussão abrangem exclusivamente o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, assunto em relação ao qual inexiste jurisprudência administrativa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF N°S 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa

de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.”

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, suscitando os seguintes vícios de omissão, obscuridade e contradição:

- Do erro material em relação ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados de guaraná;
- Do erro material em relação à imposição de multa de ofício
- Da contradição quanto à inovação da fundamentação jurídica do auto pela DRJ
- Da omissão quanto à discussão nos autos do MSC preventivo da vinculação de outras autoridade que não a indicada como coatora na inicial
- Da omissão em relação à aplicação ao presente caso do RE 212.484
- Da contradição em relação à aplicação ao presente caso do art. 76, II, “a”, da Lei 4.502/64.

Em despacho às fls. 4861 a 4874, os embargos foram acolhidos parcialmente apenas no que tange ao “erro material”, em relação: a) às sementes de guaraná; e) em relação à redação da ementa quanto à imposição de multa de ofício.

Apreciados os embargos, o colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, não sobrestou o julgamento e, no mérito, acolheu em parte, sem atribuição de efeitos infringentes, para que seja corrigido erro material e sanada contradição nos termos do voto da relatora – consignando, assim, a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

EMBARGOS. ERRO MATERIAL. LAPSO MANIFESTO E CONTRADIÇÃO.
ACOLHIMENTO.

Havendo inexatidão devido a lapso manifesto entre o julgamento e parte da fundamentação do respectivo voto que embasou a conclusão do Colegiado,

deve ser sanado o equívoco através da retificação do texto e da Ementa, sem modificação quanto ao resultado do julgamento original.”

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- Creditamento ficto de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de industrial localizado na Zona Franca de Manaus;
- Aplicação da tese fixada pelo STF no RE 592.891.

Em despacho às fls. 5129 a 5136, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- O Recurso Especial não deve ser conhecido;
- Não foi alterado o entendimento genérico do Supremo Tribunal Federal quanto à impossibilidade de apropriação de crédito derivado de imposto não pago na etapa anterior da cadeia do IPI. O presente caso consiste numa hipótese excepcionalíssima de reconhecimento de creditamento, fundamentada, exclusivamente no caráter da fornecedora dos insumos, matérias-primas e materiais de embalagens situada na Zona Franca de Manaus, sob fundamento dos arts. 40 do ADCT e 43, §2º, III, da Constituição.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do recurso, entendo que o recurso deva ser conhecido quanto às matérias admitidas, eis que preenchidos os requisitos do art. 67 do

RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o despacho de admissibilidade. Eis (destaques meus):

“[...]

Insurge-se a Recorrente contra o entendimento adotado no acórdão recorrido, acerca dos seguintes temas: a) inexistência de previsão legal para a apropriação de créditos de IPI em relação ao produto adquirido com a isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967 e b) aplicação da tese fixada pelo STF no RE 592.891. O seu Relator assim os enfrentou na decisão impugnada:

5) Do alegado benefício previsto no art. 95, III, do RIPI/2010

Com relação à isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, não há previsão legal para o aproveitamento do crédito em relação ao produto adquirido com tal isenção, como bem esclareceu a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no Voto Condutor do Acórdão nº 3402002.933, de 24/02/2016 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), que, nestes termos definiu:

"(...)

A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: (i) o artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; (ii) o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI “calculado como se devido fosse” (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).

(...)".

7) Do Benefício previsto no art. 81, II, do RIPI/2010

(...)

No que se refere o RE 212.484 (RS), diferentemente do alegado pela defesa, não foi confirmado, mas, sim, alterado, por julgado posterior, transitado em julgado em 04/12/2014, o RE nº 566.819 (RS), que negou o

direito de crédito do IPI na aquisição de insumo isento. **Já o RE 592.891 (SP), que trata especificamente do direito de crédito nas aquisições da Zona Franca de Manaus, não afeta, neste momento, o direito de creditamento na hipótese analisada, uma vez que não ampara, porque ainda não julgado o mérito nos moldes do art. 543B, do CPC, o alegado direito de crédito relativamente a aquisições de insumos isentos originários da Zona Franca de Manaus.** (g.n.)

Sustenta Recorrente que o entendimento esposado no acórdão recorrido dispeça de outras decisões preferidas no CARF. Especificamente:

- Quanto aos créditos de IPI em relação ao produto adquirido com a isenção à ZFM:

Acórdão paradigma nº 201-74.127:

IPI — JURISPRUDÊNCIA — 1) As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n 2.346, de 10.10.97. 2) É legítima a transferência de crédito incentivado de IPI entre Empresas Interdependentes.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS — Conforme decisão do STF —RE 212.484-2 -, **não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, § II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.** Recurso provido.

Voto:

(...)

O autuado adquiriu **concentrados, matéria-prima para fabricação de refrigerantes** da empresa RECOFARMA Indústria do Amazonas Ltda.

Acórdão paradigma nº 202-11.612:

IPI — CRÉDITO RELATIVO A AQUISIÇÕES ISENTAS — As aquisições de matérias-primas e insumos isentos geram ao adquirente crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI como se

tributadas fossem, face ao princípio da não-cumulatividade, conjugado com os princípios da essencialidade e seletividade. Recurso provido.

Relatório:

Desde de 1988, sob sua antiga denominação — Concentrado do Amazonas Ltda., a RECOFARMA, empresa emitente das Notas Fiscais, com o projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (resolução n.º 457- CAS), produz na Zona Franca de Manaus, **o concentrado utilizado na fabricação de refrigerantes** e o remete aos seus franqueados no Brasil, dentre os quais a impugnante.

- Quanto à aplicação da tese fixada no RE nº 592.891:**Acórdão paradigma nº 3201-005.685:**

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891, em sede de repercussão geral, decidiu que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Voto:

(...)

4. *Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos às mercadorias isentas oriundas da ZFM*

Nesse tópico a Recorrente questiona a glosa de créditos decorrentes da aquisição de bens oriundos da Zona Franca de Manaus, quais sejam **concentrados para a fabricação de refrigerantes** e materiais de embalagem.

Acórdão paradigma nº 3302-007.496:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “**kit ou concentrado para refrigerantes**” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891, em sede de repercussão geral, decidiu que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Com efeito, as decisões confrontadas tratam dos mesmos temas. E, enquanto o acórdão recorrido afastou a possibilidade de creditamento sobre a aquisição de produtos isentos

oriundos da ZFM e não aplicou o que decidido pelo STF nos autos do RE nº 592.891 (embora este RE ainda não tivesse sido, à época, julgado no mérito, o acórdão recorrido foi, posteriormente, complementado por meio de acórdão de embargos), os paradigmas concluíram cabível o creditamento e aplicaram o entendimento agora consolidado pelo mesmo Tribunal.

De ressaltar, por fim, que, em todos os casos, trata-se da aquisição de concentrados para a fabricação de refrigerantes. [...]”

Nesses termos, conheço as matérias admitidas em despacho. Irretocável a análise feita.

Vê-se importante destacar que se conhecer a matéria “aplicação da tese fixada pelo STF no RE 592.891”, sendo vinculada a outra “Creditamento ficto de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de industrial localizado na Zona Franca de Manaus”, a última restaria prejudicada na análise.

Ventiladas tais considerações, adianto meu voto por dar provimento ao recurso do sujeito passivo, eis que o STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 592.891, firmou a seguinte tese – tema 322:

“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”

Eis a ementa que restou definitiva:

“TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de

crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido.”

Essa decisão transitou em julgado em fevereiro/2021 – o que, em respeito ao art. 62 da Portaria MF 343/2015 – com alterações posteriores, reflito nesse voto.

Proveitoso trazer parte do voto do redator Ministro Edson Fachin, tendo em vista coincidir com o meu entendimento já exposto à época antes da decisão transitada em julgado do STF (Grifos meus):

“[...]

Ou seja, a partir de uma hermenêutica constitucional sistemática, entendo devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, porquanto há, na espécie, exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, pelas razões as quais passo a expor. Primeiramente, transcreve-se a redação dos artigos constitucionais pertinentes ao deslinde da causa:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...)

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; (...)

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...)

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 40. *É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. (...)*

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.” No plano infraconstitucional, tem-se que o Imposto sobre Produtos Industrializados encontra disposição nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional, reproduzindo-se no que interessa:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (...)

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispendo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.” Em relação à Zona Franca de Manaus, tem-se sua criação na Lei 3.173/1957. Essa área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais foi regulada pelo Decreto-Lei 288/1967, “estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que

permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos," como se depreende do art. 1º, caput, do diploma normativo supracitado.

A esse respeito, convém transcrever os artigos 7º e 9º desse decreto-lei, com a redação dada pela Lei 8.387/91:

"Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB).

§ 5º A exigibilidade do Imposto sobre Importação, de que trata o caput deste artigo, abrange as matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem empregados no processo produtivo industrial do produto final, exceto quando empregados por estabelecimento industrial localizado na Zona Franca de Manaus, de acordo com projeto aprovado com processo produtivo básico, na fabricação de produto que, por sua vez tenha sido utilizado como insumo por outra empresa, não coligada à empresa fornecedora do referido insumo, estabelecida na mencionada Região, na industrialização dos produtos de que trata o parágrafo anterior.

§ 7º A redução do Imposto sobre Importação, de que trata este artigo, somente será deferida a produtos industrializados previstos em projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa que:

I - se atenha aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprobatória do projeto e suas alterações;

II – objetive: a) o incremento de oferta de emprego na região; b) a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores; c) a incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica; d) níveis crescentes de produtividade e de competitividade; e) reinvestimento de lucros na região; e f) investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico. § 8º *Para os efeitos deste artigo, consideram-se: a) produtos industrializados os resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e recondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados; b) processo produtivo básico é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto. (...)*

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei.” (grifos nossos) Nesse ponto, da legislação se hauré clara diferenciação entre o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo em conta suas distintas funções extrafiscais de regulação do comércio exterior e da cadeia produtiva industrial, respectivamente, como fiz constar em meu voto no RE-RG 723.651, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. No mesmo dia da edição do DL 288/67, veio a lume o Decreto-Lei 291/67, que “estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia”, notadamente com benefícios fiscais relativos ao Imposto de Renda, a despeito deste tributo ter finalidade precípua arrecadatória. No plano supranacional, o Código Aduaneiro do Mercosul traz a definição

normativa de Zona Franca, para os fins do bloco econômico, em seu art. 126, in verbis :

“Artigo 126 - Definição

1. Zona franca é uma parte do território dos Estados Partes na qual as mercadorias introduzidas serão consideradas como se não estivessem dentro do território aduaneiro, no que respeita aos impostos ou direitos de importação.

2. Na zona franca, a entrada e a saída das mercadorias não estarão sujeitas à aplicação de proibições ou restrições de caráter econômico.

3. Na zona franca, serão aplicáveis as proibições ou restrições de caráter não econômico, conforme o estabelecido pelo Estado Parte em cuja jurisdição ela se encontre. 4. As zonas francas deverão ser habilitadas pelo Estado Parte em cuja jurisdição se encontrarem e estar delimitadas e cercadas perimetralmente de modo a garantir seu isolamento do restante do território aduaneiro. 5. A entrada de mercadorias na zona franca e a sua saída desta serão regidas pela legislação que regula a importação e a exportação, respectivamente.”

Por conseguinte, depreende-se um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vistas a estabelecer importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais em âmbito federativo.

A despeito de sua ressignificação constitucional no curso de décadas da história republicana brasileira, a relevância da Zona Franca de Manaus persiste, como se extraí de sua constitucionalização a partir da Assembleia Constituinte de 1987/1988, bem como pelas reiteradas manifestações do Poder Constituinte Derivado, mediante as Emendas Constitucionais 42/2003 e 83/2014, em prorrogar a vigência dos incentivos até 2073. Em termos jurisprudenciais, a importância estratégica referida não foi despercebida por esta Suprema Corte, tal como se haurer do voto do e. Ministro Marco Aurélio na ADI-MC 2.399, de relatoria de Sua Excelência:

tendo decidido por 6 x 4, de forma favorável ao contribuinte, restando, assim, fixada a seguinte tese por aquele tribunal: “Há direito ao creditamento de IPI

na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais, constante do artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da CF/88, combinada com o comando do artigo 40 do ADCT.” Nesse sentido, em respeito ao art. 62 do RICARF/2015, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo nessa parte. Cabe trazer que não se aplica para este caso a Súmula CARF nº 18, conforme exposto acima. “Súmula CARF nº 18 A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

“A Constituição de 1988 apanhou arcabouço normativo que revelava a Zona Franca de Manaus como pólo favorável a investimentos, ao deslocamento de empreendedores, visando, justamente, a ocupar, de forma desenvolvimentista, tão sensível área do território brasileiro (...) Há de concluir-se que, excetuados tais bens e outros que pudessem ser destacados em face da necessidade de coibir-se práticas ilegais ou antieconômicas, todos os demais encontravam-se alcançados pelos incentivos próprios à qualificação da Zona de Manaus como uma zona de livre comércio, revelando, então, o citado Decreto-lei, não de forma estática, mas de forma dinâmica, as circunstâncias, as características referidas no artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias. Vale dizer que a promulgação da Constituição de 1988 obstaculizou, pelo prazo de vinte e cinco anos, a operação, para menor, dos incentivos fiscais.” Ademais, esta Corte assentou que o quadro normativo anterior à vigência da Constituição da República de 1988 constitucionalizou-se com o advento desta, por força do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, então, natureza de imunidade tributária, de modo que os benefícios fiscais instituídos antes do advento da nova ordem constitucional restam mantidos, ainda que haja incompatibilidades com especificidades de impostos em espécie. Veja-se, a propósito, a ementa da ADI 310, de relatoria da Ministra Cármem Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 09.09.2014:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República). 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.” (grifos nossos) Em caso idêntico ao presente, inclusive citado pelo acórdão recorrido, em que se discutiu a possibilidade de creditamento de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus, o Tribunal assentou o direito de crédito por parte do contribuinte de IPI em relação ao valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção provenientes da Zona Franca de Manaus.

[...]

Ademais, sumario o presente voto na seguinte proposição: “É devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus, por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade.”

Nesses termos, considerando que, a partir de hermenêutica constitucional sistemática de múltiplos níveis normativos, a Zona Franca de Manaus ao constituir importante região socioeconômica que, por motivos extrafiscais, excepciona a técnica da não-cumulatividade, deve ser reconhecido o direito ao crédito de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus.

Em vista de todo o exposto, em respeito ao art. 62 do RICARF/2015, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, devendo ser reconhecido o direito ao crédito de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus, no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama