



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10380.014804/2008-88  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-004.206 – 3ª Turma  
**Sessão de** 09 de agosto de 2016  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 20/01/2004 a 31/12/2005

IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL. ZFM. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, é inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito ficto ou presumido de IPI depende de autorização de lei específica a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF, o que não acontece no caso dos produtos adquiridos da ZFM e da Amazônia Ocidental, uma vez que não satisfizeram as condições estabelecidas no art. 82, inc. III do RIPI/2002.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Valcir Gassen (Suplente convocado) que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Valcir Gassen (Suplente convocado), Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello (Relatora) e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e Érika Costa Camargos Autran.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo qual busca a reforma do Acórdão nº 3302-01.493 (fls. 661 a 667) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 11/11/2014, no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário, *in verbis*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 11/01/2004 a 31/12/2005*

*CRÉDITOS BÁSICOS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS.*

*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. Não havendo exação de IPI na compra do insumo por ser ele isento, não há valor algum a ser creditado.*

*CRÉDITO BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS. ARTIGO 82, INCISO III, DO RIPI/2002. CRÉDITO AUTORIZADO. CONDIÇÕES.*

*Comprovado que a aquisição de matérias-primas atendem aos requisitos legais previsto no art. 175 do RIPI/2002, há que se reconhecer o direito à escrituração e utilização do crédito básico do IPI.*

*Recurso de Ofício e Recurso Voluntário Negados.*

Por bem descrever o desenrolar do processo administrativo, transcreve-se o relatório constante do acórdão de julgamento dos recursos voluntário e de ofício, *in verbis*:

*Contra a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV foi lavrado auto de infração para exigir o pagamento de IPI, relativo a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2004 e dezembro de 2005, tendo em vista que a Fiscalização glosou os seguintes créditos escriturados como “outros créditos”:*

*1 - insumos (abaixo listados) adquiridos com a isenção de IPI prevista no art. 69, inciso II, do Decreto nº 4.55/2002, que não dá direito a crédito:*

*1.1 - rolha metálica;*

*1.2 - rolha plástica;*

*1.3 - concentrado natural e artificial Pepsi-Cola;*

*1.4 - concentrado natural e artificial Pepsi-Twist;*

*1.5 - película de plástico;*

*1.6 - tampa;*

*1.7 - filme stretch;*

*1.8 - película de plástico;*

*2 - insumos (abaixo listados) adquiridos com a isenção de IPI prevista no art. 82, inciso III, do Decreto nº 4.544/2002, que não atendem aos requisitos do art. 175 do mesmo decreto:*

*2.1 - concentrado natural de limão;*

*2.2 - concentrado natural de guaraná;*

*2.3 - concentrado natural de laranja.*

*Inconformada com a autuação a empresa interessada impugnou o lançamento, cujas razões estão sintetizadas no relatório do acórdão recorrido, que leio em sessão.*

*A DRJ em Belém - PA converteu o julgamento em diligência para que fosse apurado se os concentrados naturais de limão, guaraná e laranja atendiam aos requisitos do art. 175 do RIPI para a fruição do crédito.*

*Realizado a diligência, ficou comprovado que o concentrado natural de guaraná atendia aos requisitos legais para o creditamento do IPI pela recorrente e que os concentrados naturais de limão e laranja não atendiam aos requisitos para a fruição do crédito posto que a matéria-prima (sucos concentrados) para a sua produção foi adquirida no estado de São Paulo, portanto, fora da Amazônia Ocidental.*

*A 3a Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA julgou parcialmente procedente o lançamento, para reconhecer o direito ao crédito nas aquisições de concentrado natural de guaraná, nos termos do Acórdão no 0115.674, de 24/11/2009, cuja ementa abaixo se transcreve.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa.*

*DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial, salvo na hipótese de decisões objetivas do Supremo Tribunal Federal (STF), com efeito erga omnes (súmula vinculante ou julgados em sede de ADI e ADC).*

*ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRATIVA. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o artigo 96 do Código Tributário Nacional, salvo na hipótese de decisões do STF vinculantes para a Administração Pública Federal.*

*IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS BÁSICOS RELATIVOS AS AQUISIÇÕES DESONERADAS DO IMPOSTO. 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 exigência de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles tributados à alíquota zero, isentos ou não estarem dentro do campo de incidência do imposto, não há valor algum a ser creditado.*

*ARTIGO 82, INCISO III, DO RIPI/2002. AMAZÔNIA OCIDENTAL. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. ÓNUS PROBATÓRIO DO FISCO. INSUMOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL. PROJETOS APROVADOS PELA SUFRAMA. Para a isenção disposta no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, compete ao fisco demonstrar que as condições ali impostas (insumos elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional e estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA) não foram satisfeitas. Caso o fisco se desincumba desse ônus probatório, deve o correspondente creditamento ser glosado.*

*ARTIGO 69, INCISO II, DO RIPI/2002. ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. FALTA DE BASE LEGAL. Para a isenção discriminada no art. 69, inciso II, do RIPI/2002, relativo a insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, inexiste previsão legal para o creditamento do comprador desses produtos.*

*Ciente desta decisão em 22/02/2010 (fl. 533), a interessada ingressou, no dia 18/03/2010, com o recurso voluntário de fls. 534/544, no qual alega, em síntese, que:*

*1 - para o Fisco considerar infringido o disposto no art. 69, inciso II, do Decreto nº 4.544/2002, deveria ter questionado os fabricantes para saber se os mesmos tinham ou não projetos aprovados pela SUFRAMA;*

*2 - os julgados do STJ, a que se refere a Fiscalização, apenas não admitiu o crédito do IPI quando o produto for não tributado ou de alíquota zero. Quanto aos produtos isentos, a decisão do Tribunal foi no sentido de reconhecer o direito ao crédito (discorre sobre o direito ao crédito e sobre os conceitos de isenção, não incidência e alíquota zero, citando jurisprudência administrativa e judicial);*

*A Douta PGFN apresentou contra razões ao recurso voluntário, que pode ser resumida nos seguintes termos:*

*1 - discorre sobre a não-cumulatividade do IPI e o direito ao creditamento;*

*2 - o STF manifestou-se a respeito da temática, no julgamento do RE nº 566.819, cuja repercussão geral foi reconhecida, assentando entendimento de que, se não há incidência do imposto na fase anterior, como consectário lógico, jamais se poderia pleitear o creditamento na fase seguinte;*

*3 - a única hipótese legalmente admitida para o creditamento do IPI em face da aquisição de insumos isentos é a prevista no art. 175 do RIPI/2002. Quaisquer outras situações que se afastem das condições estabelecidas no referido art. 175 do RIPI/2002 não dão ensejo escrituração de créditos de IPI.*

*4 - os demais produtos sob análise não estavam de acordo com o art. 82, III, do RIPI/2002, capaz de ensejar o benefício fiscal do art. 175 do RIPI/2002, situação esta não só consolidada através da diligência fiscal realizada, como também corroborada pelo próprio contribuinte, através dos documentos de fls. 450/453, onde o autuado informa que somente os concentrados de "guarani" e "guaraná diet" são elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. É dizer que, o próprio contribuinte reconhece que os concentrados de "laranja" e "lima" são fabricados no Município de Matão, Estado de São Paulo (fora da Amazônia Ocidental) e, portanto, não são de produção regional;*

*[...]*

Na análise dos recursos voluntário e de ofício, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 11/11/2014, proferiu o acórdão ora recorrido no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Insurge-se a contribuinte por meio do recurso especial de divergência (fls. 685 a 692), ora em julgamento, sustentando, em síntese, que: (a) o termo "devido", consignado o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, foi inadequadamente equiparado a tributo pago; (b) contrariou a jurisprudência do STF, ao deixar de fazer distinção entre a isenção, a não incidência e a alíquota zero; e (c) direito ao crédito do IPI decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no art. 153 da CF. Para embasar a divergência, traz como paradigmas os acórdãos nºs 201-72.942, 202-11508 e 204-00096.

O recurso especial foi admitido, conforme despacho nº 3300-000.286, de 08 de dezembro de 2014 (fls. 739 a 740), proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

Foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional (fls. 742 a 745).

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 17/03/2016, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

O recurso especial da contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, devendo, portanto, ser conhecido.

No mérito, delimita-se a controvérsia suscitada pela contribuinte à possibilidade de creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus - ZFM. Trata-se, portanto, de matéria singular tendo em vista abranger insumos isentos da ZFM.

Contextualizando a questão, necessário trazer considerações quanto à área da Zona Franca de Manaus.

A Zona Franca de Manaus foi criada pela Lei nº 3.173/1957, funcionando, inicialmente, como área "[...] para armazenamento ou depósito, guarda, conservação, beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limitrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas" (art. 1º).

Da mesma forma, nos termos do art. 5º da Lei nº 3.173/57, havia a previsão de incentivos fiscais em relação às operações efetuadas na área da Zona Franca de Manaus, ao estabelecer o não pagamento de direitos alfandegários ou quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais para as mercadorias de procedência estrangeira diretamente desembarcadas naquela área.

Em 26 de fevereiro de 1967, foi editado o Decreto-Lei nº 288 para regulamentar a Zona Franca de Manaus, estabelecendo os objetivos da política governamental para a área, os incentivos fiscais para as atividades econômicas e a criação de um órgão responsável por administrar a implementação da área de livre comércio. Posteriormente, a zona de concessão de benefício da Zona Franca de Manaus foi ampliada para a Amazônia Ocidental, abrangendo os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, nos termos do Decreto-Lei nº 356/68.

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi 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 em que se encontram os centros consumidores de seus produtos*" (art. 1º do DL nº 288/67).

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

*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.*

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei nº 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional nº 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental

pauta-se na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, *in verbis*:

### ***1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.***

*A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de 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, conforme estabelecido no art. 1º, do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.*

*Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário.*

*Dentro de uma visão focal, o regime especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:*

***1ª SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.***

***2ª SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.***

***3ª SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.***

***4ª SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.***

*(Cartilha de Incentivos Fiscais - Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha\\_Incentivos\\_Fiscais\\_PORT\\_VF\\_04\\_10\\_2014.pdf](http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf). Acesso em 05 de agosto de 2016).*

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67, no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 19/09/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO, Assinado digitalmente em 19/09/2016

/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 22/09/2016 por RODRIGO DA COSTA POSS

AS, Assinado digitalmente em 19/09/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO

Impresso em 23/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Concernente ao IPI - imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente trouxe também como predicados do IPI a regra da não-incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital. Demonstra-se ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não-tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.484-2/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

*EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.*

*Não ocorre ofensa à CF (art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*

[...]

Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, *in verbis*:

[...]

*SR. MINISTRO NELSON JOBIM - Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.*

*A regra, para os impostos de valor agregado, é a não-cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.*

*O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.*

*O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.*

*Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.*

[...]

*A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.*

*Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM: "havendo isenção na importação de matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto...".*

*Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.*

[...]

*O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não-cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 - e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida. O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional? Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."*

*O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Continuo a leitura da Emenda: "... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".*

*Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não-incidência não implicará crédito - e estou modificando a ordem das expressões - "não implicará" - é a regra - "crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.*

*Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.*

*Ora, isenta-se de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.*

*Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexiste a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.*

[...]

*... por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.*

*A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria-prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário.*

*Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.*

*Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não-cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.*

[...]

A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não-tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, no recurso extraordinário nº 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.

No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário da União, mantendo decisão favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, está-se diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.

Cumpre observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não-cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator Designado

Com todo respeito ao voto da ilustre conselheira relatora, penso que em uma análise do ponto de vista das normas que regulamentam o IPI, não é permitido o aproveitamento do crédito do IPI nas situações fáticas de que trata o presente processo. Como proferido em seu voto, pode ser que o STF venha alterar esse entendimento partindo de uma interpretação constitucional das normas que regem o IPI, porém do ponto de vista estritamente legal, entendo que esse aproveitamento não é permitido.

No presente processo o contribuinte foi autuado por aproveitar-se indevidamente de créditos de IPI de produtos adquiridos com isenção, oriundos da Amazônia Ocidental e da ZFM. Transcreve-se abaixo trecho do relatório constante da decisão recorrida:

(...)

*ocorridos entre janeiro de 2004 e dezembro de 2005, tendo em vista que a Fiscalização glosou os seguintes créditos escriturados como “outros créditos”:*

*1 - insumos (abaixo listados) adquiridos com a isenção de IPI prevista no art. 69, inciso II, do Decreto nº 4.55/2002, que não dá direito a crédito:*

*1.1 - rolha metálica;*

*1.2 - rolha plástica;*

*1.3 - concentrado natural e artificial Pepsi-Cola;*

*1.4 - concentrado natural e artificial Pepsi-Twist;*

*1.5 - película de plástico;*

*1.6 - tampa;*

*1.7 - filme stretch;*

*1.8 - película de plástico;*

*2 - insumos (abaixo listados) adquiridos com a isenção de IPI prevista no art. 82, inciso III, do Decreto nº 4.544/2002, que não atendem aos requisitos do art. 175 do mesmo decreto:*

*2.1 - concentrado natural de limão;*

*2.2 - concentrado natural de guaraná;*

*2.3 - concentrado natural de laranja.*

*(...)*

Quanto à infração do item 2, acima transcrito, a primeira instância de julgamento, por meio de diligência, constatou que o concentrado natural de guaraná, atendiam os requisitos para manutenção do crédito nos termos do art. 175 do RIPI/2002. Pela mesma diligência confirmou-se que os outros concentrados não atendiam os citados requisitos.

Como dito no voto da relatora, a grande maioria dos produtos industrializados na Amazônia Ocidental e na Zona Franca de Manaus são remetidos às diversas partes do território nacional com isenção do IPI. Para análise do presente caso, cita-se aqui os artigos do Regulamento do IPI de 2002, Decreto nº 4.544/2002, mas essas regras não mudaram e permanecem válidas também no atual regulamento. Essas isenções são oriundas basicamente de dois artigos do regulamento. O art. 69 que prevê uma regra geral para a isenção e o art. 82 que prevê uma regra específica de isenção. Porém o art. 175 estabelece a manutenção dos créditos somente para os produtos saídos com a isenção do art. 82. Transcreve-se abaixo citados diplomas legais:

*Art. 69. São isentos do imposto (Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º):*

(...)

*II - os produtos industrializados na ZFM, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou re-acondicionamento, destinados a comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e*

(...)

*Art. 82. São isentos do imposto:*

(...)

*III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 34).*

(...)

*Art. 175. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º). (Destaquei)*

Como a fiscalização constatou que não se tratam de produtos adquiridos com a isenção prevista no art. 82, acima citado, não é possível o aproveitamento do crédito ficto de IPI pela simples leitura dos dispositivos.

Um dos fundamentos utilizados pelo contribuinte para manutenção do crédito foi o art. 153, § 3º, II da CF que estabeleceu o princípio da não-cumulatividade para o IPI:

*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; (grifei)*

(...).

O Código Tributário Nacional, sobre o princípio da não-cumulatividade, estabelece a regra a ser observada por lei específica, no sentido de que o direito ao crédito do IPI resulte do imposto pago pelo adquirente quando da entrada dos produtos em seu estabelecimento, in verbis:

*Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo 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. (grifei)*

*Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.*

Neste sentido, o art. 25 da Lei nº 4.502/64, e alterações posteriores, estabeleceu:

*Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (grifei)*

*§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.*

O Regulamento do IPI, RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002), vigente na época dos fatos, por sua vez, em seu art. 163 estabeleceu:

*Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49). (grifei)*

*§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.*

*§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178.*

Pelos dispositivos constitucional e legais acima dispostos verifica-se que a sistemática de não-umulatividade adotada pelo Brasil opera-se mediante a apropriação e utilização de créditos, por meio da compensação entre o valor do IPI devido na venda dos produtos e o pago na aquisição dos insumos onerados pelo IPI, podendo gerar saldo devedor ou credor do imposto, técnica esta denominada “imposto sobre imposto”.

Como a sistemática da não-cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas de insumos não tributados por tal imposto, este creditamento só poderá ser admitido quando autorizado por lei específica, pois a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o §6º do art. 150 da CF, situação que se harmoniza com a opção do constituinte pelo sistema de crédito para efetivação do princípio da não-cumulatividade.

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...);*

*§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, § 2.º, XII, g. (grifei)*

Desta forma, para que haja o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos desonerados, a título de crédito presumido, faz-se necessário lei específica nesse sentido.

Por esta razão que, o Regulamento de IPI de 2002, em seu art. 175, estabeleceu o benefício de creditamento ficto de IPI, como se devido fosse, nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, de fornecedores situados

na Zona Franca de Manaus, apenas quando da ocorrência de isenção prevista no inciso III do art. 82 do RIPI/2002.

Desta forma, até que haja a decisão definitiva do STF acerca desta questão específica no RE 592891/SP, a este colegiado incumbe a análise em conformidade com a legislação vigente, não lhe sendo permitido afastar a aplicação da norma ao caso concreto em face de alegações de constitucionalidade de lei ou decreto (Súmula CARF nº 2).

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Andrade Márcio Canuto Natal