



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10469.726020/2014-74  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-011.896 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 13 de setembro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E  
NORSA REFRIGERANTES SA

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2010

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 maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do contribuinte, vencido o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que não conheceu do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para determinar a aplicação do RE 592.891 (STF) ao caso, consoante art. 62 do RICARF. As demais matérias do Recurso Especial do Contribuinte ficaram prejudicadas. Votou pelas conclusões o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. O Recurso Especial da Fazenda Nacional restou prejudicado.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.896 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10469.726020/2014-74

## Relatório

Tratam-se de recursos interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional contra acórdão 3402-002.935, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu provimento parcial ao recurso da seguinte forma:

- Por maioria de votos, para excluir a multa de ofício com base no art. 486, II, do RIPI/2002, quanto aos fatos geradores em relação aos quais o contribuinte se comportou segundo o entendimento firmado pela CSRF;
- Pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto às demais matérias.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2010

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFICÁCIA.

A coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo só alcança os substituídos domiciliados no âmbito territorial do órgão judiciário que proferiu a decisão.

DECISÕES DO STF. APLICABILIDADE.

À luz do art. 62 do RICARF, o RE 212.484 tornou-se inaplicável no âmbito do CARF desde a decretação da repercussão geral no RE 592.891.

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

Comprovado que o fornecedor dos insumos descumpriu o Processo Produtivo Básico e que não aplicou matérias primas regionais de origem vegetal na produção dos concentrados, é ilegítimo o crédito tomado com amparo no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

MULTAS. EXCLUSÃO. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Conquanto o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não tenha sido recepcionado pelo art. 100, II, do CTN, o art. 486, II, do RIPI/2002 determinou a não aplicação de penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, que concedeu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício com base no art. 486, inciso II, do RIPI/2002, quanto aos fatos geradores em relação aos quais o contribuinte se comportou segundo o entendimento firmado pela CSRF. Trouxe, entre outros, que se faz necessária a reforma do acórdão considerando que a multa de ofício é a penalidade pecuniária imposta pelo não pagamento do tributo vinculado ao fato gerador ocorrido – o que repisa o entendimento da DRJ.

Em despacho às fls. 1216 a 1220, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para rediscussão da exclusão da penalidade com base no art. 76, inciso II, “a”, da Lei 4.502, de 1964, por ter o contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos.

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

- Decadência;
- Competência da SUFRAMA para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela SUFRAMA;
- Conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei 1.435, de 16 de dezembro de 1975;
- Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei 288, de 1967, ainda que não conste o destaque do imposto na nota fiscal;
- Aplicação do entendimento proferido sob a sistemática de recurso repetitivo do STJ;
- Aplicação da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo 91.0047783-4 a fabricante de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro;

Validade da declaração relativa à natureza da operação prevista em nota fiscal idônea (que tenha valor fiscal e legal).

Contrarrrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- Os arts. 486, inciso II, “a” do RIPI, de 2002 e 567, inciso II, “a”, do RIPI, de 2010 determinam que não serão aplicadas as penalidades aos contribuintes que agirem de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;
- A CSRF já decidiu em acórdão 9303-003.51, em caso idêntico ao presente, que deve ser excluída a multa de ofício decorrente de auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Em despacho às fls. 1517 a 1532, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Agravo contra o despacho que negou seguimento ao recurso foi interposto pelo sujeito passivo; e, em despachos às fls. 1616 a 1618 e às fls. 1619 a 1622, foi dado seguimento parcial ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo apenas em relação à divergência quanto à decadência.

Novas petições foram apresentadas e, em despacho às fls. 1902 a 1916, foi dado seguimento parcial relativamente às seguintes matérias:

- i) Aplicação da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro;
- ii) Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9.º do Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, ainda que não conste o destaque do imposto na nota fiscal; e,
- iii) Conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 1.435/75.

Contrarrrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que, relativamente:

- À decadência, a inexistência de pagamento do tributo ou de compensação válida, não autoriza a contagem do prazo decadencial a partir do fato

gerador, mas sim do 1º dia do exercício seguinte ao que o fisco poderia efetuar o lançamento;

- Ao conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei 1.435, de 1975, a exigência legal é clara no sentido de que os produtos beneficiados pela isenção devem ser produzidos com matérias-primas vegetais provenientes de cultivo ou de extrativismo na região e a lei não se referiu a produtos intermediários, mesmo que sejam produzidos com matérias-primas extraídas ou cultivadas na região, como parece ser o entendimento da defesa;
- À possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, ainda que não conste o destaque do imposto na nota fiscal, quando a Suframa analisa e aprova o projeto da Recofarma, o faz para fins de gozo não apenas do benefício do art. 6º do DL 1435/75, mas também para o gozo da isenção do art. 9º do DL 288/67 (base legal do art. 69, II do RIPI/02 e art. 81, II do RIPI/10 que embora garanta a isenção ao fornecedor, não assegura ao adquirente das mercadorias isentas o crédito ficto calculado com base no art. 175 do RIPI/02);

Ao Mandado de Segurança Coletivo, a recorrente não era, ao tempo do ajuizamento do mandado de segurança coletivo, em 14.8.1991, associada da Associação dos Fabricantes de Coca-Cola. Na verdade, a empresa Real somente foi constituída em 1997.É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos, passo a discorrer brevemente sobre as matérias suscitadas, com o intuito de melhor clarificar o direcionamento pelo conhecimento ou não dos recursos, em respeito ao art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343 com alterações posteriores.

Iniciando com o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, importante recordar que foram admitidas as seguintes matérias:

- Aplicação da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro;
- Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9.º do Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, ainda que não conste o destaque do imposto na nota fiscal; e,
- Conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 1.435/75.

Em relação às três matérias, entendo que o recurso deva ser conhecido – o que trago reflexões feitas em despacho de agravo:

“[...]

***(i) Aplicação da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro.***

*Quanto a esse item do agravo, reclama o contribuinte que os paradigmas 202-07.962 e 3806-00.007, teriam enfrentado a questão da competência e o alcance subjetivo dos efeitos de decisão proferida em mandado de segurança, o último, inclusive, tratando também do MSC 91.0047783-4.*

[...]

*Da leitura do voto condutor constata-se que, de fato, versa sobre o mesmo mandado de segurança coletivo abordado nestes autos – MSC 91.0047783-4 – patrocinado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola – AFBCC, com trâmite no TRF-2ª Região, encontrando-se o respectivo sujeito passivo domiciliado no Estado da Bahia.*

*Aludida decisão concluiu que havendo ajuizamento de mandado de segurança, seja ele individual ou coletivo, além de não impedir a realização do lançamento, implicaria renúncia ao direito de questionar a exigência na via administrativa, o que fica bastante claro em seu dispositivo:*

[...]

*Já o Acórdão n.º 3806-00.007, em que pese não examinar a mesma ação judicial, também formula raciocínio assemelhado, no sentido que os efeitos de*

*mandado de segurança coletivo extrapolariam a área de competência do magistrado competente, como se extrai de sua ementa:*

*“MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. EFEITOS DA SENTENÇA. ABRANGÊNCIA NACIONAL.*

*Em se tratando de ação coletiva, cuja sentença fará coisa julgada erga omnes ou ultra partes, conforme o caso, a sentença deve produzir seus efeitos de forma estendida, alcançando todos aqueles que tiverem de ser atingidos pela autoridade da coisa julgada. A questão não é de jurisdição, nem mesmo de competência, mas de eficácia erga omnes e ultra partes da decisão judicial, isto é, de limites subjetivos da coisa julgada. (...) Não se pode racionar com a incidência dos institutos ortodoxos do processo civil, criados para a solução de conflitos individuais, intersubjetivos. Os fenômenos coletivos estão a exigir soluções compatíveis com as necessidades advindas dos conflitos difusos ou coletivos. (...)”*

*[...]*

*Ainda que o voto não mencione em momento algum o teor do art. 2º-A da Lei nº 9.494/97, na redação dada pela MP 2.158-35/2001, é inegável que atribuiu maior alcance ao mandado de segurança e os efeitos das decisões lá exaradas, não o restringindo à área de circunscrição da autoridade coatora, mas estendendo-o a todo o território nacional.*

*O entendimento fixado por ambos os arestos diverge do acórdão recorrido, que, embasado na dicção do já citado art. 2º-A da Lei nº 9.494/97, afastou a produção de efeitos do MSC 91.0047783-4 para associados localizados fora do âmbito de competência territorial do órgão judicial (TRF 2ª Região - RJ e ES). [...]*

***(ii) Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ainda que não conste o destaque do imposto na nota fiscal.***

*Nesse título o recorrente aponta, como parâmetro da discordância interpretativa o Acórdão nº 202-11.612, assim ementado:*

*“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.”*

*Esse julgado adotou a tese geral do direito ao crédito ficto, a partir da ausência de vedação constitucional à apropriação, como ocorre no ICMS, fundando seu tese principalmente no entendimento doutrinário, o que, em princípio, iria de encontro à decisão proferida no RE 398.365/RS, de 27/08/2015, julgado sob o rito da repercussão geral, que fixou a inexistência de direito de creditamento nessas hipóteses:*

*[...]*

*Essa circunstância, por si só, atrairia as disposições excepcionais do art. 67, § 12, II do RICARF/15 e impediria a utilização do paradigma. No entanto, verifico que o caso lá julgado consubstanciava crédito ficto pela aquisição de insumo isento da Zona Franca de Manaus, como atesta seu relatório, especificidade esta que afasta a aplicabilidade do RE 398.365/RS e, por conseqüência, do dispositivo referido, vez que o debate acerca do creditamento do IPI pelas aquisições isentas da ZFM é objeto de outro recurso extraordinário, ainda pendente de julgamento, também com repercussão geral reconhecida, no RE 592.891/SP (Tema 322 – “Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus”).*

*Nada obstante, cabe registrar que, por força do julgamento do RE 398.365/RS, a tese genérica de crédito adotada no paradigma, isoladamente considerada, não mais encontra guarida na jurisprudência, não fosse a ressalva de se tratar de Zona Franca de Manaus.*

*[...]*

***(iii) Conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.***

*[...]*

*O juízo de prelibação, no entanto, descartou o julgado apresentado como divergente em virtude da pendência de apreciação de embargo de declaração, o que o tornaria imprestável ao cotejo, por não refletir decisão definitiva, o que foi contestado pelo agravante, que, mesmo reconhecendo a situação do*

*paradigma, alegou ausência de vedação regimental, asseverando, ainda, a orientação constante do manual de admissibilidade de recurso especial, que importaria a admissão da matéria, salvo se, à data da interposição do recurso especial, houvesse julgamento infringente do embargo, com alteração da parte que aproveitaria à comprovação da dissonância jurisprudencial.*

*Destarte, essa é a orientação do manual, o que não poderia ser diferente, à luz do art. 1.026 do Código de Processo Civil, utilizado subsidiariamente no contencioso administrativo, que prevê a ausência do efeito suspensivo no recurso de embargo de declaração, que apenas interrompe o prazo para interposição de outro recurso meritório, o que implica reconhecer a plena eficácia da decisão arguida, enquanto não aviado o exame e julgamento do aclaratório.*

*No caso vertente, o juízo do embargo reverteu a decisão paradigmática justamente na parte que aproveitaria o recurso especial sub examine, contudo, esse efeito infringente somente se propaga a partir de 04/05/2018, data da publicação do Acórdão n.º 3201-003.623, que corrigiu o dispositivo da decisão, que passou a ostentar a seguinte redação: [...]*

*Em contraponto, porém, na data de protocolo do recurso especial em análise, 04/07/2016 (efl. 1.233 e ss.), o dispositivo vigente ainda era o seguinte:*

*“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.”*

*Portanto, sob o ângulo exposto, forçoso reconhecer que o paradigma 3201-001.873 é válido para a finalidade de demonstração da desinteligência entre os julgados.*

*Na seqüência, tocante ao dissídio propriamente dito, a leitura do referido aresto evidencia a sua ocorrência, deixando claro que, em situação similar, **por ocasião de sua prolação**, fora reconhecido o preenchimento dos requisitos do art. 6º do DL 1.435/75, consoante seguintes excertos: [...]*

Em vista do exposto, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que trouxe divergência em relação à matéria “exclusão da penalidade com base no art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, por ter o contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos”, vê-se ser primordial tratarmos da matéria principal posta pelo sujeito passivo em seu recurso antes de aprofundarmos na análise do conhecimento e mérito do recurso da Fazenda Nacional.

Ventiladas tais considerações, especificamente à discussão quanto à possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 – matéria principal conhecida em Recurso do sujeito passivo, 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 592891, 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 jugado 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, 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. 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 – objetivo: 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 haure 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 precipuamente 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 extrai 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 haure 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 Cármen 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, provenientes da Zona Franca de Manaus.

Sendo assim, em respeito ao art. 62 do RICARF/2015, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

*Ex positis*, é de se considerar, por conta desse direcionamento, prejudicadas as:

- Outras matérias postas em recurso do sujeito passivo, qual seja:
  - ✓ Aplicação da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro;
  - ✓ Conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 1.435/75.
- O próprio recurso da Fazenda Nacional, que suscitou a discussão acerca da “exclusão da penalidade com base no art. 76, II, “a” da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, por ter o contribuinte observado as decisões

administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos”.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento para ser reconhecido o direito ao crédito de IPI na entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, nos termos da tese fixada no RE 592.891. E considerar, por conseguinte, prejudicadas as outras matérias trazidas em recurso do sujeito passivo e o recurso da Fazenda Nacional.

É o meu voto.

*(Assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

Acompanhei a ilustre Conselheira relatora, Tatiana Midori Migiyama, quanto à conclusão de seu voto que, nos termos do art. 62, § 2<sup>o</sup> do RICARF aplicou ao caso a decisão definitiva do STF no RE 592.891/SP.

Contudo, no curso das discussões que se seguiram, assentei que, nos termos regimentais, a referida decisão da Excelsa Corte tem que ser aplicada em sua inteireza, restando prejudicada as demais questões processuais, quer tenham sido elas ou não avertadas.

Nesse sentido, assentei que o Fisco ao liquidar o presente julgado deve aplicar a decisão do STF em toda sua extensão, porque nosso julgamento teve por fundamento justamente aplicar aquele *decisum* em todos seus aspectos.

---

<sup>1</sup> § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Justamente com base nos termos decidido pelo STF questioneei a douta relatora acerca de quais eram as alíquotas dos insumos vendidos à empresa NORSA, ora recorrente, porque aquela decisão da Suprema Corte deixou aclarado que só há falar-se em crédito quando a NCM da mercadoria adquirida da ZFM sob o regime da isenção for positiva.

No curso da discussão, o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, manifestou-se no sentido de que essa discussão seria sem importância porque não teria sido devolvida ao nosso conhecimento, do que não dissentiu a ínclita relatora.

Divirjo desse entendimento, e justamente por tal é que acompanhei a relatora apenas quanto à sua conclusão. Ora, quando há uma decisão do STF com trânsito em julgado na sistemática da repercussão geral, o RICARF determina que a mesma seja aplicada por extensão aos julgados do CARF.

Assim, é dever do julgador do CARF fazer valer aquela decisão em toda a sua plenitude. E, nesses termos, na ATA da reunião de julgamento de setembro de 2021, quanto a este aresto, constou:

No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para **determinar a aplicação do RE 592.891 (STF) ao caso**, consoante art. 62 do RICARF.

Se é dever nosso **aplicar a decisão do STF**, por certo termos que perquirir sua extensão e aplica-lá *in totum* ao caso vertente.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o n.º 592.891/SP, em sede de repercussão geral (transitado em julgado em 18/02/2021), de Relatoria da Ministra Rosa Weber, fixou a seguinte tese:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL

(...).

"(...) 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".

Neste cenário, resta definido o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção. Até aí não há qualquer divergência.

O referido *decisum*, em longa e pertinente digressão meritória e histórica acerca das decisões do STF sobre essa questão, deixou assentado que é pertinente a isenção de insumos oriundos da ZFM. **Contudo, porém, explicitou que a alíquota a ser aplicada de modo a gerar creditamento na contra gráfica do IPI é aquela quando da saída dos mesmos produtos de origem distinta da Zona Franca de Manaus.** Veja-se o seguinte excerto do voto da Ministra Rosa Weber:

8. Para finalizar, destaco, **afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) “nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo”**, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo.

Ou seja, se a alíquota for zero, não há direito a crédito algum de IPI, até por uma questão de lógica, pois crédito de zero é zero.

Assim, forte no exposto, esta decisão DEVE ir ao encontro da jurisprudência do STF, quer nos termos do RE 592.91, em que se analisou o direito ao crédito de IPI nas aquisições isentas oriundas da ZFM, quer no RE nº 398.365, quando se discutiu o direito ao creditamento de IPI com fundamento no princípio da não-cumulatividade, pois em ambos julgados restou incontestado que só há falar-se em crédito de operações isentas quando houver alíquota positiva daquele imposto.

### CONCLUSÃO

Dessa forma, entendo que **a unidade local da RFB ao executar o presente julgado deve**, de modo a não afrontar a tese firmada no acórdão RE 592.91, certificar-se das alíquotas das mercadorias adquiridas pela NORSA REFRIGERANTES oriundas da Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime de isenção. **Pois, como assentado e acima transcrito em minha declaração de voto, definiu o STF que só há direito a creditamento quando a alíquota da mercadoria adquirida da ZFM sob o regime de isenção for maior que zero.**

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire