



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.722539/2017-73
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.357 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente AMBEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA INEXISTENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Para que seja conhecido o recurso especial, é imprescindível a comprovação do dissenso interpretativo mediante a juntada de acórdão paradigma que, em face de situações fáticas ao menos similares, interprete a mesma norma e dê solução jurídica oposta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

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, na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos termos do decidido no RE 592.891 e da Nota SEI 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFNME, de 24/06/2020.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte em relação à “matérias-primas de produção regional” e, por voto de qualidade, em conhecer do recurso em relação aos demais temas, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Liziane Angelotti Meira, Jorge Olmiro Lock Freire,

Valcir Gassen e Vinicius Guimarães, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de crédito de mercadoria adquirida da Zona Franca de Manaus, na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos termos do decidido no RE 592.891 e da Nota SEI 18/2020/COKUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão n.º 3301-005.953, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CRÉDITO FICTO DO IPI. AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. INSUMO INDUSTRIALIZADO NO QUAL NÃO FOI UTILIZADA MATÉRIA PRIMA AGRÍCOLA OU EXTRATIVA VEGETAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na norma isentiva de que trata o artigo 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, o termo

"matérias-primas" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado à uma natureza e origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito do IPI, mas apenas aquelas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". Assim, para fins de gozo ao crédito em questão, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser elaborados com Matérias-primas de origem vegetal, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa).

IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIAPRIMA INDUSTRIALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO DE QUE TRATA O ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI Nº 288/67. CREDITAMENTO DO IMPOSTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.387/91, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região. Ademais, nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN e art. 25 da Lei nº 4.502/1964.

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."

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando:

- Contradição no Acórdão quanto à aplicação do princípio da não-cumulatividade do IPI às aquisições da Zona Franca de Manaus, pois entendeu que aplicou o RE 566.819 e a Súmula CARF n.º 18 a uma situação fática diferente daquelas que nortearam a decisão do STF e dos paradigmas que determinaram o enunciado da Súmula;
- Omissão no Acórdão, pois entendeu que não foi enfrentado o argumento do recurso voluntário segundo o qual o RE 212.484 revestia-se do caráter de definitividade, enquanto pendente o julgamento do RE 592.891. Não houve manifestação no julgado sobre a necessidade de se pautar os atos administrativos no entendimento jurisprudencial vigente à época da sua ocorrência, nos termos do art. 24 da LINDB e da consequente necessidade de cancelamento do auto de infração em face do RE 212.484;
- Contradição no Acórdão quanto ao enquadramento dos kits concentrados da Pepsi e "filtros" (sic) plásticos da Valfilm nos requisitos do art. 6º do DL 1.435/75, justificando que, embora tenha reconhecido expressamente que o direito da recorrente está sujeito aos 5 requisitos estabelecidos no art. 6º do DL 1.435/75, negou esse direito com base em requisito diverso dos legalmente exigidos, qual seja: a necessidade de que a matéria-prima empregada na fabricação do produto isento seja in natura;
- Contradição no Acórdão, pois entendeu que o colegiado reconheceu expressamente que os kits se enquadram nos requisitos exigidos no art. 6º do DL 1.435/75, mas manteve a glosa dos créditos, com base em interpretação restritiva e contra legem do termo "matéria-prima", contido no mesmo art. 6º do DL 1.435/75.

Em despacho às fls. 806 a 809, os embargos de declaração foram rejeitados.

Irresignado, foi interposto Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- Da nulidade do v. acórdão recorrido por vício de fundamentação – ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados;
- Da nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade;

- Da nulidade da autuação por impossibilidade de mudança de critério jurídico;
- Da necessidade de aplicação do entendimento inequívoco e definitivo do E. STF vigente à época dos fatos geradores, o qual foi firmado por meio do RE 212.484;
- Da impossibilidade de restrição do princípio da não cumulatividade do IPI por meio de atos-infralegais;
- Da necessidade de interpretação da isenção de IPI concedida a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus em conformidade com a gênese de criação da região, sob pena de esvaziamento do intuito extrafiscal da isenção;
- Do princípio da não cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus a luz da jurisprudência do STF (RE 592.891/SP)
- Da impossibilidade de interpretação restritiva do termo “matéria-prima” contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da Zona Franca de Manaus;
- Da correta classificação fiscal dos kits concentrados para refrigerantes à luz das Regras Gerais de Interpretação e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado;
- Da necessidade da convalidação dos créditos apropriados em virtude da aquisição dos kits concentrados pela recorrente em função de sua boa fé.

Traz em recurso, entre outros, relativamente:

- À Necessidade de aplicação do entendimento inequívoco e definitivo do E. STF vigente à época dos fatos geradores, o qual foi firmado por meio do RE 212.484”:
 - ✓ O posicionamento firmado por meio do RE 212.484/RS foi recentemente confirmado pela conclusão do julgamento do RE 592.891/SP sob a sistemática de repercussão geral, por meio do qual o STF consolidou o entendimento quanto a legitimidade do creditamento de IPI decorrente da aquisição de mercadorias oriundas da ZFM, em

virtude da necessidade de observância dos incentivos regionais previstos no art. 43, § 2º, III, da CF c/c o art. 40 do ADCT;

- ✓ O que se verifica é que, em decorrência da necessidade de observância das particularidades que nortearam a atribuição de isenções para as saídas da ZFM, bem como as particularidades dos diferentes institutos de desoneração, os únicos precedentes do E.STF aplicáveis ao caso são aqueles proferidos em virtude dos julgamentos do RE 212.484/RS e do RE 592.891/SP.
- Ao Princípio da não-cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus à luz da jurisprudência do STF (RE 592.891/SP), as particularidades de cada instituto que implicam em desoneração tributária;
- À Impossibilidade de interpretação restritiva do termo ‘matéria-prima’ contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da Zona Franca de Manaus”, pois o termo “matéria-prima” designa um conceito amplo e genérico, que abarca tanto a matéria-prima bruta, que é aquela provinda diretamente da natureza, quanto a matéria-prima já industrializada.

Em despacho às fls. 1284 a 1303, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Agravo contra o despacho que negou seguimento ao Recurso Especial foi interposto pelo sujeito passivo.

Em despacho às fls. 1357 a 1375, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do sujeito passivo, tão-somente em relação ao Acórdão n.º 201-74.127, em relação às seguintes matérias:

- Necessidade de aplicação do entendimento inequívoco e definitivo do E. STF vigente à época dos fatos geradores, o qual foi firmado por meio do RE 212.484”;

- Princípio da não-cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus à luz da jurisprudência do STF (RE 592.891/SP)”; e,
- Impossibilidade de interpretação restritiva do termo ‘matéria-prima’ contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da Zona Franca de Manaus”.

Rejeitando, assim, em caráter definitivo, as matérias “nulidade do v. acórdão recorrido por vício de fundamentação - ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados”, “impossibilidade de restrição do princípio da não-cumulatividade do IPI por meio de atos infralegais” e “necessidade de interpretação da isenção de IPI concedida a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus em conformidade com a gênese de criação da região, sob pena de esvaziamento do intuito extrafiscal da isenção”.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- O STF, intérprete maior do texto constitucional, analisou a questão no julgamento do RE n.º 566.819, assentando entendimento de que, se não há incidência do imposto na fase anterior (insumo isento), como consectário lógico, jamais se poderia pleitear o creditamento na fase seguinte;
- O RE 212.484, invocado nas razões recursais, produziu eficácia inter partes e não tem aplicação obrigatória nesse Conselho, sobretudo porque inexistia a sistemática da repercussão geral ao tempo da lavratura daquela decisão.
- A repercussão geral consiste num requisito constitucional de admissibilidade para o Recurso Extraordinário. A aplicação do regime da repercussão geral ao RE 592.891, por si só, não implica que o Supremo tenha ressalvado entendimento peculiar, em relação à ZFM, no que tange à regra da não-cumulatividade, ao contrário do que argumenta a recorrente. No exame da repercussão geral, não se faz juízo de mérito;
- O creditamento de insumos adquiridos da ZFM e da Amazônia Ocidental não é absoluto. Para fazer jus a este benefício, a legislação exige o

cumprimento dos requisitos estabelecidos na legislação tributária. Ocorre, todavia, que tais exigências não foram observadas pela recorrente.

- A aprovação do projeto pela Suframa é apenas uma das condições para o incentivo. É dizer, a eventual aprovação dada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus ao projeto industrial não se confunde com o reconhecimento da isenção, de modo que, uma vez aprovado, a isenção somente é efetivada se forem obedecidas as demais condições do art. 6º, conforme, aliás, declarado nos próprios atos da Suframa, que determinam que seja utilizada matéria-prima de origem vegetal na elaboração dos produtos. Ou seja, o benefício fiscal pretendido (e pressuposto para o gozo do crédito pela fiscalizada) foi condicionado ao cumprimento desse requisito, o que não ocorreu.
- Conforme constatado pela Fiscalização, os kits concentrados para fabricação de refrigerantes e os filmes plásticos não são elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, mas sim com produtos intermediários/industrializados;
- A CSRF consignou que “Somente os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas 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, dão direito ao estabelecimento industrial adquirente ao creditamento do IPI como se devido fosse, não estando aí contemplados, portanto, os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, como os utilizados na fabricação de concentrados para refrigerantes;
- Como demonstrado no curso da ação fiscal, a empresa não utilizou matérias-primas de produção regional em seu processo industrial de concentrado e sim, apenas produtos industrializados;
- Não são vinculantes, no âmbito tributário, quaisquer conclusões firmadas no Relatório Técnico do INT, em favor de determinada classificação fiscal, bem como sua interpretação sobre as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e sobre as NESH.

- As respostas do aludido Relatório estão amparadas no conceito de “preparação composta”, à luz da interpretação que o parecerista conferiu às NESH, e não com base em elementos técnicos extrajurídicos, motivo pelo qual tais respostas não vinculam, em hipótese alguma, os julgadores administrativos;
- Os denominados “kits concentrados” para refrigerantes não podem ser classificados em código único, próprio para preparação composta, pois, como alertado pela Fiscalização, algo que não está misturado, pronto para uso pelo adquirente, não se caracteriza como “preparação composta”;
- É inoponível ao Fisco a alegada boa-fé quanto ao creditamento realizado com base na classificação fiscal feita pelo fornecedor. Ressalte-se que não se está a discutir responsabilidade por infração e, ainda que se estivesse, o art. 136 do CTN prescreve que a responsabilização tributária do agente não depende de sua intenção.
- Não se trata, com efeito, de responsabilidade por infração à legislação tributária, mas do reconhecimento de que, por erro de classificação fiscal, houve apuração indevida de crédito de IPI, com repercussão na base de cálculo do imposto devido pela recorrente, na condição de contribuinte, e não de responsável;
- À SUFRAMA cabe, apenas, administrar a Zona Franca de Manaus, com vistas ao desenvolvimento econômico-regional de forma sustentável, assegurando a viabilidade econômica e a melhoria da qualidade de vida da população local, de modo que somente aprova os projetos que tenham viabilidade técnica e econômica e que se demonstrem relevantes para a ZFM pelo potencial de geração de emprego e renda. Registre-se, inclusive, que o próprio DL 288/67, que cria a SUFRAMA, ressalva a competência legal às autoridades aduaneiras e fiscais do Ministério da Fazenda.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para melhor elucidar o direcionamento pelo conhecimento ou não das matérias admitidas em recurso, importante recordar primeiramente que o despacho de agravo admitiu tão-somente em relação ao Acórdão n.º 201-74.127 às seguintes matérias:

1. Necessidade de aplicação do entendimento inequívoco e definitivo do E. STF vigente à época dos fatos geradores, o qual foi firmado por meio do RE 212.484”;
2. Princípio da não-cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus à luz da jurisprudência do STF (RE 592.891/SP)”;
3. Impossibilidade de interpretação restritiva do termo ‘matéria-prima’ contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da Zona Franca de Manaus”.

Sendo assim, cabe lembrar:

- Acórdão recorrido:

✓ Ementa:

“CRÉDITO FICTO DO IPI. AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. INSUMO INDUSTRIALIZADO NO QUAL NÃO FOI UTILIZADA MATÉRIAPRIMA AGRÍCOLA OU EXTRATIVA VEGETAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na norma isentiva de que trata o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, o termo "matérias-primas" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado à uma natureza e origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito do IPI, mas apenas aquelas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". Assim, para fins de gozo ao crédito em questão, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser elaborados com matérias-primas de origem vegetal, quer obtidas pelo

cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa).

IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIAPRIMA INDUSTRIALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO DE QUE TRATA O ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI Nº 288/67. CREDITAMENTO DO IMPOSTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.387/91, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região. Ademais, nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN e art. 25 da Lei nº 4.502/1964.

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.”

✓ Voto:

“[...]

Do direito constitucional ao crédito de IPI referente aos insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus Em relação aos bens saídos da fábrica com a isenção, dispõe o art. 81, II, do RIPI/2010:

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º):

(...) II os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, 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 reacondicionamento, destinados à 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

Concordo com a análise da fiscalização no sentido de que a legislação não prevê o direito a crédito nessa hipótese. Ademais, não há falar-se em direito a crédito em função da não-cumulatividade.

O direito ao crédito na aquisição de produtos isentos em geral, incluídos aqueles oriundos da Zona Franca de Manaus é vedado pela legislação. Isso porque o art. 9º do Decreto-lei nº 288/67, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região.

A não-cumulatividade estabelecida no art. 153, § 3º, II, da CF, implica que os produtos que tenham sido tributados pelo IPI geram créditos na entrada em estabelecimentos contribuintes para fins de compensação com o que for devido a título desse mesmo tributo em saídas tributadas realizadas num período de apuração, confrontados os créditos e débitos no RAIPI.

A não-cumulatividade volta-se à quantificação tributária nas várias etapas de processo produtivo plurifásico, com a finalidade de evitar que a última etapa da cadeia (venda ao consumidor final) seja onerada pelo que se agregou em cada fase anterior. Disso decorre que se não houver recolhimento de IPI na operação precedente, não há que se falar em

creditamento, assim, se a entrada de matéria-prima for não tributada (alíquota zero, isenção ou não-incidência), então não haverá direito a crédito escritural correspondente à entrada.

O STF, nos RE n.º 370.682SC e n.º 353.657PR, decidiu de modo contrário à pretensão da Recorrente:

Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido.

Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência.

3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

4. Recurso extraordinário provido. RE 370.682SC, DJ 19/12/2007.

IPI. INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

IPI. INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO.

INEXISTÊNCIA DO DIREITO. EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. RE 353.657PR, DJ 07/03/2008.

Em seguida, o STF, no julgamento do RE n.º 566.819, alinhou a negativa da possibilidade de creditamento em relação a insumo adquirido sob qualquer regime de desoneração, assentando que insumo isento não dá direito a crédito de IPI:

IP. CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI. CRÉDITO. INSUMO

ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI CRÉDITO. DIFERENÇA. INSUMO. ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final. RE 566.819, DJ 10022011.

Por fim, deve-se destacar que o RE n.º 566.819 deve ser adotado para os casos em que os produtos sejam provenientes da Zona Franca de Manaus, uma vez que a lógica da desoneração é a mesma.

O STJ, em recurso repetitivo, no REsp n.º 1.134.903 SP, DJ 24/06/2010, consignou a impossibilidade de creditamento nas entradas isentas:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-cumulatividade (Precedentes oriundos do Pleno do Supremo Tribunal Federal: (RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 25.06.2007, DJe165 DIVULG 18.12.2007 PUBLIC 19.12.2007 DJ 19.12.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007, DJe041 DIVULG 06.03.2008 PUBLIC 07.03.2008) 2. É que a compensação, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade (erigido pelo artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), dar-se-á somente com o que foi anteriormente cobrado, sendo certo que

nada há a compensar se nada foi cobrado na operação anterior. 3. Deveras, a análise da violação do artigo 49, do CTN, revela-se insindicável ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista sua umbilical conexão com o disposto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição (princípio da não cumulatividade), matéria de índole eminentemente constitucional, cuja apreciação incumbe, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal. 4. Entrementes, no que concerne às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, é mister a submissão do STJ à exegese consolidada pela Excelsa Corte, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal. 5. Outrossim, o artigo 481, do Codex Processual, no seu parágrafo único, por influxo do princípio da economia processual, determina que "os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário, do Supremo Tribunal Federal sobre a questão". 6. Ao revés, não se revela cognoscível a insurgência especial atinente às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, uma vez pendente, no Supremo Tribunal Federal, a discussão acerca da aplicabilidade, à espécie, da orientação firmada nos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682 (que versaram sobre operações não tributadas e/ou sujeitas à alíquota zero) ou da manutenção da tese firmada no Recurso Extraordinário 212.484 (Tribunal Pleno, julgado em 05.03.1998, DJ 27.11.1998), problemática que poderá vir a ser solucionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 590.809, submetido ao rito do artigo 543B, do CPC (repercussão geral). 7. In casu, o acórdão regional consignou que: "Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de

isenção, tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus, certo que inviável o aproveitamento dos créditos para a hipótese de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, na medida em que a providência substancia, em verdade, agravo ao quanto estabelecido no art. 153, § 3º, inciso II da Lei Fundamental, já que havida opção pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional." 8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Por conseguinte, nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação do princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN e art. 25 da Lei nº 4.502/1964.

Além disso, a Súmula CARF nº 18 prescreve que a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI. Entendo que a alíquota zero e a isenção têm a mesma repercussão de não gerarem recolhimento na entrada, o que veda o creditamento, como acima já se defendeu. [...]"

Do direito ao creditamento de IPI referente à aquisição de filmes plásticos fornecidos pela Valfilm e kits concentrados fornecidos pela Pepsi

A autuação decorreu da glosa de créditos do IPI, apropriados pelo contribuinte com base no art. 237 do RIPI/2010, que se referem a aquisições de insumos para elaboração de bebidas:

Art. 237. 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. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e

material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, art. 6.º, § 1.º).

A autoridade fiscal justificou que não fazem jus à isenção do inciso III do art. 95 do RIPI, cuja base legal é o caput do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 1.435/75, os produtos que não utilizem, ou que não tenham sido elaborados a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais in natura de produção regional da Amazônia Ocidental:

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas 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, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, art. 6.º, e Decreto-Lei n. 1.593, de 1977, art. 34).

Art 6.º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4.º do art. 1.º do Decreto-lei n.º 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1.º Os produtos a que se refere o 'caput' deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2.º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Em contraposição, a Recorrente aduz que, para fins do benefício fiscal, a Matéria-prima regional utilizada pode ser in natura, processada (isto é, já submetida a processo de industrialização por outras empresas localizadas na ZFM) ou com alguma específica quantidade de matéria-prima vegetal que deve integrar o produto produzido. [...]

De fato, entendo que foi comprovado que o corante caramelo e o ácido cítrico não são matérias-primas agrícola ou extrativa vegetal.

Para o gozo do benefício fiscal não é qualquer produto que apenas contenha produto de origem regional. Exige-se que o produto isento e que gera o direito de crédito de IPI para o adquirente, seja elaborado a partir de insumos regionais. A etapa fabril é apenas aquela que ocorra na Amazônia Ocidental.

Como se vê, na norma isentiva referenciada, o termo "matérias-primas" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado à uma natureza e origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito ficto do IPI, mas apenas se restrito a "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional".

Desse modo, para fins de gozo ao crédito em tela, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser elaborados com matérias-primas de origem vegetal, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa), de tal sorte que, nos termos da norma legal isentiva, não há espaço para o gozo decorrente da aquisição de produto intermediário industrializado onde, na sua elaboração, não foram empregadas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", como ocorreu no caso presente. Não há dúvida de que os produtos fabricados pela Recorrente utilizam matéria-prima produzida na Amazônia Ocidental, mas matéria-prima decorrente de um processo de industrialização, no caso, o concentrado, onde não foram utilizadas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", mas sim "o caramelo e o ácido cítrico" [...]

- Acórdão 201-74.127 – indicado como paradigma:
 - Ementa:

“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.”
 - Voto:

[...]

*Transcrita a legislação de regência, resta concluir que o § 4º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 291/67 inclui na Amazônia Ocidental o Estado do Amazonas, no qual se situa Manaus e sua Zona Franca. Tal fato é corroborado pelo § 1º do Decreto-Lei n' 356/68, diploma legal que estendeu os benefícios da Zona Franca de Manaus à Amazônia Ocidental. Por sua vez, forçoso é afirmar que o § 2º do artigo 6º do Decreto-Lei n' 1.435/75 estatuiu que os incentivos fiscais previstos naquele diploma legal aplicam-se exclusivamente aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais, cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA. **Não prevalece a afirmação de que os insumos sofreram processo industrial.** Pelo contrário, consentâneo à legislação citada e pelos textos legais transcritos, principalmente pelo dispositivo do artigo 6 do Decreto-Lei n' 1.435/75, chega-se à conclusão que o objetivo colimado pelo Decreto-Lei n' 1.435/75 era incentivar a industrialização de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. **O incentivo alcança produtos que sofrem industrialização.** Por fim, frise-se que a autuada é adquirente de*

produtos fornecidos por empresa detentora do benefício fiscal previsto nos Decretos-Leis n.º 288/67 e 1.435/75. A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes caminha no sentido de não penalizar o adquirente, quando se conhece os remetentes ou fornecedores. É a própria fiscalização que identifica os fornecedores como detentores do incentivo fiscal da isenção. Com essas considerações, e citada toda a legislação pertinente ao fato concreto, tenho como afastada a argumentação das autoridades: lançadora e julgador monocrático. Resta-me, então, trazer ao conhecimento deste Colegiado a jurisprudência da mais alta Corte Judicial deste País, do Supremo Tribunal Federal, sobre a questão em exame. O assunto já foi objeto de julgamento no Supremo Tribunal Federal, tendo como relatores, em Agravo de Instrumento, os senhores Ministro Carlos Velloso e Ministro Maurício Corrêa, e em Recurso Extraordinário, no Tribunal Pleno, o Ministro Nelson Jobim. A manifestação inequívoca e definitiva do STF pacificou a matéria relativa à questão da não-cumulatividade do IPI sob o regime de isenção. Assim, é de ser atendido o Decreto n.º 2.356, de 10.10.97, que determina, em seu artigo 1.º, o seguinte: "Art. E. As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto Constitucional deverá ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto." Peço licença aos meus pares para trazer o voto do ilustre Ministro Nelson Jobim, prolatado no Recurso Extraordinário n.º 212.484-RS: "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. **Agora, examino o caso concreto. Trata-se de produção de Coca-Cola. O que se passa com a sua produção no Brasil? Vejamos. Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá., gozam de isenção de IPI. Os produtores de outros xaropes, insumo para outro tipo de refrigerantes, não se transferiram para a Zona Franca de Manaus. Não se transferiram porque não desejaram ou porque era economicamente impossível. Não importa. Esse fato criou um sério problema de mercado. A fabricação de xarope sofria, até fevereiro ou março do ano passado, a incidência de uma alíquota de 40%. Portanto, como se tem a isenção do IPI sobre o xarope produzido na Zona Franca de Manaus, os produtores de Coca-Cola disputariam no mercado de forma privilegiada em relação aos produtores de guaraná, por exemplo. Em razão disso, procedeu-se uma alteração na lei que regulamentou os sucos no Brasil. Reduziu-se em 50% a alíquota relativa a refrigerantes **oriundos de extratos concentrados de suco de fruta ou de semente de guaraná**, de 40%. Foi a forma pela qual tentou-se equilibrar a concorrência. Os produtores de Coca-Cola não pagam IPI sobre o xarope, mas são obrigados pela incidência da alíquota de 40% sobre o refrigerante. Os outros produtores pagam IPI sobre o xarope, mas gozam de uma redução de 50% sobre a alíquota de 40%.***

Após isso, para estabelecer uma concorrência mais leal, a TIPI - Tabela de Imposto de Produtos Industrializados — reduziu a alíquota sobre o xarope de 40% para 27%. Sei da existência de virtual conflito entre a Fazenda e os produtores de Coca-Cola quanto às margens. Segundo informações, os produtores de xarope teriam aumentado o seu valor para o de obter maior resultado na isenção. Volto ao tema. Por que os produtores de suco, que não Coca-Cola, têm, hoje, uma redução de cinquenta por cento na alíquota? Porque os outros — produtores de refrigerantes com xarope oriundo da zona franca — gozariam de um crédito em relação à parte isenta. 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. Então, quando os Estados obtiveram a Emenda Passos Porto, vindo posteriormente a matéria para o texto constitucional (§ 22 do inciso III da letra "a" do art. 155), o que ocorreu, na verdade, foi apenas a constitucionalização de uma experiência com o ICMS. Se tivermos, na hipótese, uma decisão no sentido de acompanhar o voto do Ministro-Relator, teremos uma distorção no que diz respeito às alíquotas vigentes do IPI, uma vez que os produtores de sucos teriam uma redução de cinquenta por cento, mas os produtores não de sucos não teriam a mesma redução. Com a vênua do eminente Ministro-Relator, ousou divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a

concessão de isenções durante o processo produtivo. Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subsequente. Sr. Presidente, com as vênias ao Sr. Ministro limar Gaivão e pelas razões expostas, ousou discordar de S. Exa., não conhecendo do recurso extraordinário." Assim colocado, dou provimento ao recurso do contribuinte. É COMO voto. [...]"

Vê-se que, transcritos os votos e respectivas ementas, que a discussão envolve fatos semelhantes, bem como trazem entendimentos divergentes, inclusive quanto ao termo matéria prima e matéria prima industrializada utilizada na fabricação do refrigerante, exceto em relação às matérias-primas de produção regional.

Dessa forma, entendo que o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo deva ser conhecido parcialmente, não merecendo conhecimento em relação às matérias-primas de produção regional”.

Quanto às matérias suscitadas em recurso, vê-se que se tratam de matérias conhecidas, o que reflito, primeiramente, o voto da nobre conselheira Érika Costa Camargo Autran constante do acórdão 9303-009.897:

[...]

Entendo que as aquisições de insumos isentos geram direito ao crédito do IPI, independente do destaque e, pois, do pagamento do imposto na etapa anterior, em face ao princípio da não-cumulatividade conjugado com os princípios da essencialidade e seletividade. Frise-se ainda o artigo “Direito ao Crédito Presumido de IPI decorrente da entrada de Insumos Isentos Provenientes da Zona Franca de Manaus in Revista Dialética de Direito Tributário n° 242 (novembro/2015) de autoria de Andre Mendes Moreira e Eduardo Lopes de Almeida Campos: “[...] Conclusão Como se viu, embora a questão do direito

ao crédito presumido de IPI na aquisição de insumos isentos, assim como na aquisição de insumos não tributados e tributados à alíquota zero, esteja já superada em desfavor do contribuinte no âmbito da jurisprudência do STF, resta pendente de consideração pela Suprema Corte a questão dos insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. Este caso, como demonstrado, é destacado dos demais, merecendo apreciação por premissas distintas, já que se situa no contexto de uma política pública criada para atender a objetivo constitucional de observância obrigatória: a redução da desigualdade regional, tão gritante em nossa nação. A Zona Franca de Manaus atende aos propósitos de desenvolvimento nacional, redução de desigualdades regionais e proteção ao meio ambiente promovidos pela Constituição de 1988, que recebeu explicitamente todos os incentivos fiscais à região. Os benefícios que a integram devem, portanto,, ser interpretados de forma a melhor realizar os propósitos constitucionais, respeitando a força cogente da Lei Maior. Além disso, é imperioso admitir que o reconhecimento do direito ao crédito presumido proveniente das aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus é o único meio de se conferir à norma que concede isenção seu sentido literal (art. 111, inc II, do CTN) e sua plena eficácia, pois do contrário seu sentido é o de uma suspensão ou diferimento e não o de isenção. Justamente por isso é que tal reconhecimento não implica qualquer violação ao art. 150, parágrafo 6º, da CR/1988, pois o que se visa é justamente conferir eficácia e aplicabilidade ao dispositivo normativo que outorga o benefício fiscal, dele decorrendo como seu corolário.[...]” Lembro ainda, que no dia 20 de setembro de 2019 a matéria foi recentemente solucionada pelo STF em sede de Repercussão Geral, conforme a seguir: IPI. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS ADQUIRIDOS SOB O REGIME DE ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CF/88, ART.43, 1º, II, E 2º, III;153, 3º, II. A partir de hermenêutica constitucional sistemática de múltiplos níveis normativos depreende-se que a Zona Franca de Manaus constitui importante região socioeconômica que, por motivos extrafiscais, excepciona a técnica da não-cumulatividade. 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. (RE 596614, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-204 DIVULG 19-09- 2019 PUBLIC 20-09-2019 Como visto, o STF por meio de repercussão geral, definiu a questão relacionado aos créditos fictos oriundos da Zona Franca de Manaus, portanto, com razão a Contribuinte em seu pleito.

Por fim, lembro que este tribunal tem diversos julgados a respeito, conforme abaixo:

Número do Processo 11020.004010/2009-49 Contribuinte FOLHAS BRANCAS CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 23/05/2019 Relator(a) PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA N.º Acórdão 3201-005.426

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS. O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o n.º 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".

Número do Processo 10480.721667/2015-32

Contribuinte AMBEV S.A.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 24/09/2019

Relator(a) TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO N.º Acórdão 3201-005.685

Ementa(s) ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2013

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAIS DE LIMPEZA.

Não dão direito ao crédito de IPI os insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização. IPI. SAÍDA EM BONIFICAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO. os produtos saídos do estabelecimento a título de bonificação não se sujeitam à DF CARF MF Fl. 2618 Documento nato-digital Fl. 13 do Acórdão n.º 9303-009.879 - CSRF/3ª Turma Processo n.º 16045.000462/2006-44 incidência do IPI.

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o n.º 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". [...]"

Entendo da mesma forma que a relatora, eis que sabe-se que:

- O STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 592.891/SP – tema 322 firmou esse entendimento, plenamente aplicável ao caso;
- As decisões mencionadas pela nobre relatora do acórdão recorrido, com a devida vênia, não se aplicam aos insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus – situação específica, eis que não são decorrentes de casos usuais e genéricos; por exemplo, aqueles que tratam de isenção, não tributação ou sujeitas a alíquota zero. Vê-se que para esses casos genéricos e usuais, o STF tem analisado de forma racional, considerando se na etapa anterior foi ou não cobrado o imposto, observando o princípio da não cumulatividade;
- Os casos envolvendo insumos da Zona Franca de Manaus observam a natureza, bem como a intenção da criação do incentivo regional, tal como o STF explicitou quando da apreciação do RE 592.891/SP. Veja:

“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.”

Ademais, todos os recentes julgados por essa turma, os que, com a devida vênia, pensavam de forma contrária, consideravam, conforme voto vencedor constante do mesmo acórdão mencionado, que a decisão do STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 592.891 não havia sido transitada em julgado.

Nada obstante, em pesquisa ao STF, é de se constatar que em 18.2.2021, houve o trânsito em julgado dessa decisão, restando consolidada a ementa do acórdão do referido RE:

“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.”

O que, por conseguinte, foi consignada a seguinte tese: *“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”.*

Quanto a eventual aplicação da Súmula CARF nº 18, que traz a redação “A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI”, por evidente, não se aplica ao presente caso, eis que todos os acórdãos que deram suporte para a feitura da proposta da sumula não trataram desse caso especialíssimo “Zona Franca de Manaus”. Proveitoso lembrar que juridicamente o instituto de alíquota zero não se confunde também com o presente caso.

Quanto ao termo “matéria prima”, entendo que a matéria-prima regional utilizada pode ser *in natura* ou processada, podendo ser submetida a processo de industrialização por outras empresas localizadas na ZFM ou com alguma específica quantidade de matéria-prima

vegetal que deve integrar o produto produzido – ora, isso não retira a natureza de matéria prima para a sua produção de refrigerante. Vê-se que, a depender da produção de determinada mercadoria, o conceito de matéria prima pode ser singular para cada atividade. Para uma determinada empresa pode não ser considerada matéria prima, mas para outra, com atividade diferente – pode ser sim considerada!!!

O próprio nome matéria prima confirma isso – o que seria esses insumos adquiridos para a recorrente – a matéria essencial e “primordial” para a fabricação de seu produto, quer tenha sido anteriormente industrializado ou não.

Inexiste previsão legal trazendo exigência de que as matérias primas devem ser *in natura* e pensar de forma contrária, com a devida vênia, contraria a intenção do legislador que, por sua vez, incentivou a região concedendo benefício fiscal a todos os produtos fabricados na Amazônia Ocidental – tal como firmou o próprio STF.

Ademais, não há dúvida nos autos de que os produtos fabricados utilizam matéria-prima produzida na Amazônia Ocidental.

Frise-se o entendimento exarado na Nota SEI 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFNME, de 24/06/2020:

“Documento Público. Ausência de sigilo. Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP. Tema n.º 322 de Repercussão Geral. Creditamento de IPI na entrada de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, VI, a., da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014. Processo SEI n.º 10951.100956/2020-77.”

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento na parte conhecida para

reconhecer o direito de crédito de mercadoria adquirida da Zona Franca de Manaus, na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos termos do decidido no RE 592.891 e da Nota SEI 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFNME, de 24/06/2020.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama