



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.726272/2017-60
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.358 – 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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial que autoriza a interposição de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF caracteriza-se quando, em situações semelhantes, são adotadas soluções divergentes por colegiados diferentes, em face do mesmo arcabouço normativo.

INSUMOS ISENTOS. ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Por aplicação da decisão do STF na apreciação do RE nº 592.891/SP, em sede de repercussão geral, que transitou em julgado, cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus (ZFM). **Observar-se-á que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva**, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do Contribuinte em relação a “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/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFNME, de 24/06/2020.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-006.747**, de 20 de agosto de 2019, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO. TRANSCRIÇÃO DE TRECHOS DA ACUSAÇÃO E/OU DA DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO REFERENCIADA OU PER RELATIONEM.

Utilizar-se das razões do TVF para fundamentar a decisão não é motivo para sua anulação. Sopesando os argumentos contrários, decidiu o julgador que a razão estaria com o Fisco, e identificou, no TVF, qual o argumento que sustenta sua decisão, transcrevendo-o no seu voto. Tivesse decidido que a razão estaria com a

defesa, igualmente estaria correto em transcrever o trecho em seu voto, para que fique claro qual argumento foi acolhido.

Tal técnica de decisão, a fundamentação per relationem, já foi considerada válida tanto pelo STF quanto pelo STJ, sendo amplamente utilizada em decisões judiciais.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O fato de uma classificação fiscal não ter sofrido reclassificação em procedimentos anteriores não implica sua aceitação pelo Fisco de forma expressa, a ponto de vincular a Administração Tributária. Para que haja mudança de critério jurídico, é necessário que, em algum momento, tal critério tenha sido expressamente fixado pelo Fisco.

PRÁTICA REITERADA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ART. 100, INCISO III, CTN.

A inexistência de autuações, em procedimentos de fiscalização, por erro de classificação fiscal, não configura prática reiterada, que exige condutas comissivas, não sendo extensível às omissivas.

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO - LINDB. APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Apesar de se referir, em tese, a todas as leis, e para todos os ramos do Direito, a LINDB (Lei Ordinária) não pode estabelecer normas gerais para o Direito Tributário, pois a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, define que esta tarefa é reservada à Lei Complementar.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

ISENÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1435/75. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL, EXCLUSIVE AS DE ORIGEM PECUÁRIA.

Não procede a tese de que o termo "matéria-prima", contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 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.

Tais matérias-primas são aqueles produtos obtidos de cultivo agrícola, ou de atividade extrativa vegetal, sem sofrer qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, nos termos do art. 4º do RIPI - 2010, operações que deverão ocorrer somente após sua entrada no estabelecimento beneficiado com a isenção.

Conforme determina o art. 111, inciso II, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL INDICADA NAS NOTAS FISCAIS DOS “KITS”. BOA-FÉ DO ADQUIRENTE.

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito.

A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável pois, caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto acompanhou o relator pelas conclusões no que se refere à aplicação do art. 24 da LINDB, por entendê-lo não aplicável por razão distinta (especialidade). O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco registrou sua alteração de posicionamento no que se refere a classificação das mercadorias em discussão nos autos, acompanhando o relator.

Intimada a contribuinte apresentou Embargos de Declaração que foram rejeitados conforme fls 818 e seguintes.

A interessada foi cientificada do Despacho de Admissibilidade de Embargos em 21/01/2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl.834, interpôs tempestivamente Recurso Especial em 04/02/2020, conforme Termo de Solicitação de Juntada, fl.835, suscitando divergência jurisprudencial, quanto às seguintes matérias:

- 1 - Da nulidade do v. acórdão recorrido por vício de fundamentação - ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados;
- 2 - Da nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade;
- 3 - Da nulidade da autuação por impossibilidade de mudança de critério jurídico;
- 4 - 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;
- 5 - Da impossibilidade de restrição do princípio da não-cumulatividade do IPI por meio de atos infralegais;
- 6 - 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;
- 7- 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);

- 8- 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;
- 9 - Da correta classificação fiscal dos kits concentrados para refrigerantes à luz das Regras Gerais de Interpretação e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado;
- 10 - Da necessidade da convalidação dos créditos apropriados em virtude da aquisição dos kits concentrados pela Recorrente em função de sua boa-fé.

O Recurso somente foi admitido com relação as seguintes matérias:

- 4 - 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;
- 5 -Da impossibilidade de restrição do princípio da não-cumulatividade do IPI por meio de atos infralegais; e
- 7- 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);

Intimada a Contribuinte apresentou Agravo que foi acolhido para dar seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “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”.

A Contribuinte novamente apresentou uma peça de defesa que não foi conhecida.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões requerendo não seja inadmitido o recurso especial quanto 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”. No mérito, requer que seja negado provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

É o Relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo, devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Em sede de contrarrazões a Fazenda Nacional pede o não conhecimento da seguinte matéria do Recurso Especial do Contribuinte: Da 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.

Concordo com os termos do Despacho de admissibilidade de fls 1320, que não conheceu o Recurso do Contribuinte quanto ao tema, senão vejamos:

8- 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

Acórdão n.º 201-74.127 (paradigma I):

Ementa:

IPI - JURISPRUDÊNCIA - I) 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.º 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 n.º 212.484-2 -, não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, § 3º, II)

quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso provido.

Excertos do voto:

*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.º 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.*

Destaca a decisão recorrida:

IV – DA ALEGAÇÃO DE REGULARIDADE DOS CRÉDITOS INCENTIVADOS DE IPI ADVINDOS DE PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL

O primeiro crédito a que se refere o recorrente é aquele derivado dos filmes plásticos fornecidos pela Valfilm. Sustenta que a decisão recorrida adota, equivocadamente, uma interpretação restritiva dos requisitos do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/1975, no sentido de que só fariam jus ao benefício de isenção de IPI os produtos elaborados com matéria-prima extrativa regional in natura, de modo que, por consequência, os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados não seriam isentos.(...)

*O segundo crédito a que se refere o recorrente é aquele derivado da aquisição de tampas, rolhas, filmes plásticos e filmes SH provenientes das fornecedoras América Tampas e Arosuco. Defende o recorrente o cancelamento desta parcela da autuação pois a Fiscalização alega que tais mercadorias são elaboradas exclusivamente a partir da utilização de **insumos de origem mineral**, sem, contudo, apresentar qualquer elemento técnico corroborando tal suposição.*

*Verifica-se que a decisão recorrida, da análise do artigo 111 do CTN c/c o art. 6º, do Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, regulamentado pelo art. 95 do RIPI/2010, entendeu que **os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados estão evidentemente excluídos do benefício**, destacando ainda a*

*decisão que “Apesar dos esforços interpretativos da defesa, não me parece possível admitir que **produtos industrializados possam ser matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais**. Tais matérias-primas são aqueles produtos obtidos de cultivo agrícola, ou de atividade extrativa vegetal, sem sofrer qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, nos termos do art. 4º do RIPI- 2010”.*

*Destaca ainda a decisão quanto ao segundo crédito que às fls. 187/188 **consta declaração da empresa América Tampas da Amazônia esclarecendo** “que não se aplica a finalidade fabril da empresa produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, citado no artigo 92 (Amazônia Ocidental), inciso III, do RIPI/2002 e sim pelo artigo 69 (Zona Franca de Manaus) do RIPI/2002”.*

Conclui a decisão, quanto à matéria:

*(...) não me parece possível admitir que **produtos industrializados possam ser matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais**. Existem produtos para os quais é evidente a necessidade de um laudo técnico para verificar sua composição, mas outros não. Uma lata de refrigerante é, evidentemente, feita de metal. Uma garrafa de PET, é feita de plástico. Tampas e filmes plásticos são compostos de plástico, material mineral.*

Acrescente-se que a matéria em exame foi objeto do Despacho de Admissibilidade dos Embargos de Declaração, fls.818/827, através do qual foram rejeitados os vícios suscitados de omissão e obscuridade quanto à referida matéria.

Sem olvidar-se que a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, das decisões confrontadas constata-se que o primeiro acórdão paradigma analisou autuação por aproveitamento de crédito de IPI relativo a aquisições de matéria-prima isenta produzida por estabelecimento situado na ZFM.

Com efeito, destacou referida decisão a legislação de regência dos incentivos fiscais, bem como a decisão do STF no Recurso Extraordinário n.º 212.484-RS à época reconhecendo o direito ao crédito do IPI do valor do tributo incidente

sobre os insumos adquiridos sob o regime de isenção, no entanto não se verifica na referida decisão fundamentos quanto à interpretação do conceito de matéria-prima nos termos estabelecidos pelo Decreto-Lei n.º 1.435/75. Há apenas uma breve referência ao artigo 6º do citado diploma legal, onde restou enfatizado que referida norma visa incentivar a industrialização de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Diferentemente, o acórdão recorrido declinou expressamente a interpretação que entende cabível quanto ao conceito de matéria-prima disposto no art. 6º, do Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, regulamentado pelo art. 95 do RIPI/2010. Desse modo, embora haja similitude fática nas situações analisadas, não é possível estabelecer base de comparação para se aferir a existência do dissídio apontado, uma vez que o paradigma indicado não se manifestou expressamente quanto ao conceito de matéria-prima disposto no art. 6º, do Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, logo não há substrato para aferir-se uma suposta divergência com o acórdão recorrido, quanto ao conceito de matéria-prima tal como arguido pela Recorrente.

Pelas considerações acima não se constata o dissídio jurisprudencial.

Acórdão n.º 3402-004.284 (paradigma 2):

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 30/04/2011 a 31/12/2012

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

A manutenção do crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei n.º 1.435/75 é aplicável desde que: a) o produto tenha sido elaborado com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; b) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto (PPB) tenha sido aprovado pelo Conselho de administração da SUFRAMA; e c) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

Inexistente qualquer exigência normativa quanto a quantidade de cada insumo na composição do produto fabricado, como pretendido pela fiscalização.

Recurso de Ofício Negado.

Excertos do voto:

Atentando-se para o fundamento trazido no Relatório Fiscal da autuação (e fls.2233), observa-se que a fiscalização entendeu que o requisito do ponto (i) acima não teria sido adimplido integralmente vez que a empresa fornecedora, fabricante de películas de polietileno (Valfilm Amazônia) adquiridos pela Recorrente para serem utilizados como matéria prima em seu processo produtivo de mercadorias tributadas pelo IPI, empregaria o óleo de dendê, matéria-prima agrícola e extrativa vegetal cultivada na Amazônia Ocidental em projeto aprovado pela SUFRAMA, na razão de apenas 2% da composição dos produtos fabricados.

A oposição apenas quanto ao percentual de uso da matéria prima na fabricação pela empresa industrial localizada na Amazônia Ocidental é evidenciada pela leitura dos seguintes trechos do Relatório Fiscal grifados no relatório acima, novamente transcritos abaixo:(...)

Entretanto, essa exigência trazida pela fiscalização ultrapassa o limite normativo, sendo certo que a própria fiscalização confirmou o adimplementos de todos os requisitos para o gozo do crédito previsto no art. 237, do RIPI/2010. Ao contrário do que pretende a fiscalização, inexistente qualquer exigência legal ou normativa quanto à quantidade de matéria prima que deve ser utilizada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, mas, tão somente, a sua natureza (agrícolas e extrativas vegetais), com produção naquela região a ser atestada quando da aprovação do projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS).(destaques não originais).

Também quanto ao segundo acórdão paradigma não se constata divergência jurisprudencial, visto que a matéria tratada e fundamento relevante para a análise do recurso de ofício diz respeito à quantidade de matéria-prima utilizada e não a natureza desta (agrícolas e extrativas vegetais), fundamento não utilizado pelo acórdão recorrido, visto que o fundamento relevante que

amparou a ratio decidendi da decisão recorrida diz respeito à interpretação quanto ao conceito de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais definidas no art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975.

Diante do exposto não conheço do Recurso Especial do Contribuinte, quanto a matéria: “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.”

Do Mérito

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI) de IPI. Foi constatado o recolhimento a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no período de 2013 a 2015, em razão da utilização indevida de créditos decorrentes da aquisição de produtos de empresas localizadas no Estado do Amazonas, por ausência de previsão legal e também por erro de classificação fiscal dos produtos denominados de kits/concentrados para fabricação de bebidas.

As matérias trazidas a debate pelo Contribuinte são as seguintes:

1-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;

2- Da impossibilidade de restrição do princípio da não-cumulatividade do IPI por meio de atos infralegais; e

3-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).

Vê-se, pelas matérias trazidas, que devemos tratar da discussão acerca da “Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus”. Quanto à essa discussão, 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 recondição, 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, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus.

Esta Turma, já sob esta perspectiva, em fevereiro deste ano, julgou Recurso Especial da PGFN em Processo da mesma AMBEV, tratando do mesmo assunto, tendo decidido, por unanimidade de votos, da seguinte forma (Acórdão n.º 9303-012.872, de relatoria do ilustre Conselheiro Valcir Gassen):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2008

INSUMOS ISENTOS. ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

*Por aplicação da decisão do STF na apreciação do RE n.º 592.891/SP, em sede de repercussão geral, que transitou em julgado, cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus (ZFM). **Observar-se-á que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN n.º 18/2020.***

No dispositivo ao final do Voto Conductor, é dito o seguinte:

*Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, por dar-lhe provimento para reconhecer o direito ao creditamento de mercadoria adquirida da ZFM sob regime de isenção, **na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero**, nos limites do decidido no RE n.º 592.891/SP e da Nota SEI n.º 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020.*

Aí vê-se a preocupação com a aplicação do RE n.º 592.891/SP “nos limites do decidido” pelo STF, limites estes que estão consignados na Nota SEI n.º 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020, que dispensa de recorrer, mas observadas certas condicionantes, quais sejam:

Observação 1. O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

Observação 2. O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

*Observação 3. **É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;***

Observação 4. Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

E nem se diga que estas condicionantes são uma “criação da PGFN”, pois no Voto da Ministra Rosa Weber está a referência à alíquota do insumo:

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. Também neste sentido, Hugo de Brito Machado.

A correta classificação fiscal e alíquota da TIPI dos insumos adquiridos não foi objeto de análise pela Turma *a quo*. Por tal, essa discussão não foi alçada ao nosso conhecimento, ficando, assim, a cargo da Unidade de Origem, ao executar este julgado, fazer essa verificação.

À vista do exposto, nesta *quaestio*, voto por dar provimento ao apelo especial interposto pelo contribuinte para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumo adquirido da ZFM sob regime de isenção, na medida em que sua alíquota constante na TIPI, vigente na data de cada saída (ocorrência do fato gerador) seja maior que zero, nos limites

do decidido no RE n.º 592.891/SP e conforme Nota SEI n.º 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

Do dispositivo

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para reconhecer o direito ao creditamento de mercadoria adquirida da ZFM, na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos termos do decidido no RE 592.891 e da Nota SEI n.º 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran