



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.900536/2010-98
ACÓRDÃO	3202-003.583 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS (INCORPORADA PELA AMBEV S/A)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

LIMITES DA LIDE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

A fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada impugnação ou manifestação de inconformidade contendo as matérias expressamente contestadas, as quais determinam os limites do litígio, de sorte que a matéria não impugnada ou não recorrida não pode ser apreciada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE Nº 592.891/SP.

A aquisição de insumos, matérias-primas e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, dá direito a crédito de IPI. Tema 322 do Supremo Tribunal Federal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário e, na parte conhecida, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para que sejam reconhecidos os créditos de IPI referentes às aquisições isentas de fornecedores localizados na ZFM, exceto em relação ao fornecedor CROW TAMPAS DA AMAZONIA.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que indeferiu parcialmente Pedido de Ressarcimento de IPI apresentado pela recorrente. As glosas motivaram-se (i) por se tratar de crédito não ressarcível, ou (ii) por se tratar de crédito que não atende às disposições dos arts. 175 e 82 do Decreto nº 4.544/2002 (isenção decorrente de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais).

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido, que considerou a manifestação de inconformidade improcedente. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto.

Cientificada do acórdão recorrido, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, em que sustenta a existência do direito creditório em relação a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de indústrias estabelecidas na Zona Franca de Manaus e pugna pelo seu ressarcimento. Repisa os argumentos aduzidos em sede de Manifestação de Inconformidade e, ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

2. Da preliminar de nulidade

Em seu recurso voluntário, a recorrente sustenta a nulidade do Despacho Decisório por falta de motivação. Isso porque, em seu entendimento, a glosa dos créditos dos produtos

adquiridos da Zona Franca de Manaus, “decorreu de interpretação manifestamente equivocada do art. 82, III, do RIPI/02, e não houve a efetiva verificação do direito pleiteado pela Recorrente”. Prossegue para alegar que “a autoridade acabou por deixar de verificar a situação concreta e apurar se a recorrente preenchia, de fato, os requisitos previstos no art. 82, III, do RIPI/02 para creditamento”.

A nulidade do Despacho Decisório, porém não havia sido suscitada na Manifestação de Inconformidade, de maneira que o argumento constitui clara inovação recursal. Isso porque a instauração e a delimitação da lide se dá com a impugnação/manifestação de inconformidade, sendo vedadas, em regra, a apresentação de novos argumentos e de novas provas em sede de Recurso Voluntário. É o que dispõe o art. 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235/1976.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta**, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim sendo, o tópico “1. Nulidade do despacho decisório por falta de motivação. Imputação de infração inexistente. Vício material” constante do recurso voluntário não merece ser conhecido.

3. Mérito

No mérito, a discussão cinge-se à possibilidade de creditamento de IPI em aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de indústrias estabelecidas na Zona Franca de Manaus, que, por essa razão, gozam de isenção do tributo.

Conforme se extrai da Informação Fiscal de fls. 440-444, no item “4.2 Outras glosas”, a autoridade administrativa informou que foram realizadas glosas relativas à

Aquisição de mercadorias de empresas sediadas na Amazônia Ocidental, conforme o Decreto nº 4.544/2002, em decorrência da redação dada pelo artigo 175, *in verbis*:

“Art. 175. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82, desde que para emprego como MP, MI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.”

“ Art. 82. 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 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 34).”

Na referida Informação, prossegue a fiscalização para informar os fornecedores da recorrente para cujos créditos sobre as aquisições seriam indevidos:

4.2.2. Das empresas apresentadas na discriminação dos Créditos Presumidos, foi observado irregularidades quanto à materialidade do incentivo fiscal ora pleiteado.

4.2.2.1. O fornecedor AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, sob o CNPJ 03.134.910/0002-34 forneceu rolhas plásticas, apesar de estar cadastrada com o CNAE correspondente à fabricação de cervejas e chopes. Desta forma fica em desacordo quando não atende à exigência de fornecer matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais.

4.2.2.2. As empresas CROW TAMPAS DA AMAZÔNIA S/A, CNPJ 04.569.809/0001-90, e VALFIM AMAZONIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ 03.071.894/0001-07, apresentam CNAE's relacionados a embalagens plásticas. Ressalta-se que a intimidade não apresentou nenhuma das notas solicitadas relativas à empresa CROW.

Como se vê, a fundamentação da glosa se ateve ao fato de que, em se tratando de produtos de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental, o direito ao crédito estaria condicionado aos insumos ser *“produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária”*. No caso da CROW TAMPAS DA AMAZÔNIA S/A, somou-se a isso o fato de não terem sido apresentadas as notas fiscais, o que impossibilitou a identificação dos produtos fornecidos.

Por sua vez, em sua Manifestação de Inconformidade (fls. 196-229), bem como em seu Recurso Voluntário (fls. 465-474), a recorrente apresenta sua causa de pedir sob a premissa de que tais fornecedores estão localizados na Zona Franca de Manaus de maneira que não se aplicaria a regra invocada pela fiscalização.

II.3 - Do Direito a Crédito do IPI na Aquisição dos Produtos pela Impugnante na Zona Franca de Manaus em razão de expressa previsão legal.

Não obstante os argumentos anteriores já serem suficientes para fulminar definitivamente o Despacho Decisório pelo vício da ilegalidade, insta consignar, ainda, ter a Impugnante o direito ao crédito presumido na Aquisição dos produtos da Zona Franca de Manaus, tendo em vista haver previsão legal.

Figura 1 - Excerto Manifestação de Inconformidade

2. Os estabelecimentos situados na ZFM são titulares de incentivo fiscal que lhes asseguram tratamento diferenciado. Impossibilidade de interpretá-los como as isenções aplicáveis às demais unidades industriais em outras regiões.

Em atenção ao princípio da eventualidade, o que se admite para argumentar, deve ser reconhecida a improcedência da glosa de créditos originados da aquisição de insumos da ZFM diante do que se contém no artigo 40 do ADCT⁷.

Figura 2 - Excerto Recurso Voluntário

Como se sabe, em regra, a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos não geram direito à crédito de IPI. No entanto, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE nº 592.891/SP, julgado em 25/04/2019 sob a sistemática da repercussão geral, decidiu de maneira distinta no caso de os insumos serem oriundos da Zona Franca de Manaus. A decisão foi assim ementada:

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.

Por pertinente, colaciono trechos do voto da Ministra Rosa Weber, relatora.

Não atentar para a peculiaridade dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus, desconsiderando a sutileza da isenção do IPI para esta área cujos incentivos foram preservados pela Constituição, é esvaziar o próprio sentido desta

especial medida desonerativa e abandonar todas as razões que a justificam, tal como entendido no Tribunal de origem.

[...]

Nessa linha, a interpretação apropriada, à luz da Constituição como um todo - o ordenamento jurídico é um sistema, nas lições de Canaris, o que pressupõe unidade, equilíbrio e harmonia, conforme magistério doutrinário do Ministro Luís Roberto Barroso ao refletir sobre o princípio da unidade da Constituição -, é aquela que procura dar máxima efetividade aos incentivos fiscais direcionados para a potencialização do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus.

[...]

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 Lippo¹.

Ademais, por ocasião do julgamento, foi fixada a seguinte tese para o 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.

Em relação ao tema, editou-se, em a Nota Explicativa SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, contendo as seguintes conclusões:

24. Ante o exposto, propõe-se a inclusão do tema objeto da presente Nota Explicativa na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria Geral, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) – Tema 322 RG – RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de 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.”

¹ MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins). 3ª ed. Dialética: São Paulo, 2008. p. 196.

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; DOCUMENTO VALIDADO

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. Precedente: RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

Os produtos adquiridos do fornecedor AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA consistem em rolas plásticas, caracterizando-se, portanto, como material de embalagem. Da mesma forma, o “filme stretch” produzido pela Valfilm Amazônia também é material de embalagem, no caso, embalagem de transporte. Nessa linha, atendidos os requisitos fixados na tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 322, assiste razão à recorrente, impondo-se a reforma da decisão recorrida nesse ponto.

Por outro lado, no que diz respeito às aquisições do fornecedor CROW TAMPAS DA AMAZONIA, verifica-se que não foram apresentadas as notas fiscais exigidas pela fiscalização, circunstância que impede o reconhecimento do crédito pleiteado, ante a ausência de comprovação documental idônea.

Registre-se, por fim, que este Conselho apreciou recentemente questão análoga, envolvendo a mesma recorrente e os mesmos fornecedores do presente caso, oportunidade em que foi reconhecido o direito ao crédito. Trata-se do Acórdão nº 3004-000.118, de relatoria da i. Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO. RECLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITOS RESSARCÍVEIS PARA NÃO RESSARCÍVEIS. DEVOLUÇÕES DE PRODUTOS.

O art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, prevê que apenas os créditos concernentes a aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados no processo industrial são passíveis de utilização conforme o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Sendo o caso de devoluções de produtos, o crédito apropriado deve ser reclassificado de ressarcível para não ressarcível e apenas mantido na escrita fiscal.

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO. GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 STF.

Definiu o Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida com efeitos vinculantes, 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 de 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.”.

Assim sendo, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que sejam reconhecidos os créditos de IPI referentes às aquisições de rolhas plásticas do fornecedor AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA.

4. Dispositivo

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente o recurso voluntário, não conhecendo da arguição de nulidade do despacho decisório constante do tópico “1. *Nulidade do despacho decisório por falta de motivação. Imputação de infração inexistente. Vício material*, e no mérito, por dar-lhe parcial provimento, para que sejam reconhecidos os créditos de IPI referentes às aquisições isentas de fornecedores localizados na ZFM, exceto em relação ao fornecedor CROW TAMPAS DA AMAZONIA.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha