



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10872.720123/2015-40  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-015.030 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 10 de abril de 2024  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
AMBEV S.A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 118, § 1º, do RICARF).

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO "FICTO" DO IPI. POSSIBILIDADE, PARA INSUMOS COM ALÍQUOTA POSITIVA NA TIPI.

O STF, no julgamento do RE nº 592.891/SP, decidiu, com Repercussão Geral, que cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, provindos da Zona Franca de Manaus, observado que o insumo tenha alíquota positiva na TIPI, conforme Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, para reconhecer o direito ao creditamento de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus, na medida em que a alíquota na TIPI seja maior que zero, nos termos do decidido pelo STF no RE 592.891/SP (Tema n. 322 de Repercussão Geral) e da Nota SEI PGFN 18/2020. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson

Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario, Alexandre Freitas Costa, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 2.107 a 2.113) e pelo contribuinte (fls. 2.208 a 2.226), contra o Acórdão n.º 3302-007.763, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 2.073 a 2.105), sob a seguinte ementa e dispositivo (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

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".

IPI. "BIS IN IDEM". BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO. COMPROVAÇÃO. PAGAMENTO.

Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar cobrança do IPI.

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado ... No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, **para reconhecer o 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário n.º 592.891, bem como para admitir o estorno dos débitos de IPI indevidamente lançados nas saídas das mercadorias recebidas para revenda e sujeitas ao regime monofásico, segundo o método "II" do Relatório de Especialistas.** (grifou-se)

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 2.117 a 2.121), a PGFN suscita divergência em relação à possibilidade de tomada de creditamento ficto (como se devido fosse) do IPI na entrada de insumos isentos, adquiridos a fornecedores estabelecidos na Zona Franca de Manaus.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 2.173 a 2.181), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, alegando "duas razões":

- A primeira é que a situação jurídica objeto do acórdão tido por paradigma (regra geral da não cumulatividade) não se confunde com a situação jurídica objeto do acórdão recorrido (situação excepcional da ZFM à luz da interpretação sistemática da Constituição Federal pelo STF);
- A segunda é a vedação expressa regimental para acórdãos paradigmas que, ao tempo do exame de admissibilidade do recurso, contrariem decisão definitiva emitida em repercussão geral pela Suprema Corte (RE n.º 592.891/SP).

Ao Recurso Especial do contribuinte, em sede de Agravo, foi dado seguimento parcial (fls. 2.275 a 2.281), para discussão relativamente ao método a ser empregado para o cálculo do valor do estorno dos débitos de IPI indevidamente lançados nas saídas de mercadorias recebidas para revenda e sujeitas ao regime monofásico

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 2.283 a 2.287).

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

### 1) Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao **conhecimento**:

No Acórdão paradigma n.º 9303-008.368, de 20/03/2019, é citado como razões de decidir outro Acórdão desta Turma (n.º 9303-006.987), no qual se cita o RE n.º 892.891/SP (razão de decidir do Acórdão recorrido), consignando que o tema se encontrava com repercussão geral. Como o RE ainda não havia sido julgado, a Turma decidiu que não havia o direito ao crédito, interpretando o princípio da não-cumulatividade.

Quanto à alegada “vedação expressa regimental”, o novo RICARF é expresso quanto à exigência do trânsito em julgado das decisões vinculantes:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

b) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos; (grifou-se)

O Exame de Admissibilidade se deu em 02/03/2020, e o trânsito em julgado do RE n.º 892.891/SP somente em 18/02/2021, não havendo, assim, ofensa ao RICARF.

À vista do exposto, voto pelo **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

No **mérito**, ainda que esta Turma seja vinculada às decisões transitadas em julgado do STF, com Repercussão Geral (art. 99 do RICARF), o decidido no RE n.º 592.891/SP, no sentido de que há o direito ao crédito ficto (como se devido fosse) na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus, não implica, necessariamente, no reconhecimento de qualquer crédito, pois o creditamento é condicionado a que o insumo tenha alíquota positiva na TIPI, e nesta medida, conforme Nota SEI n.º 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME:

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 ... 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.

(...)

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. (grifou-se)

Esta condicionante encontra respaldo no Voto da Ministra Rosa Weber, na parte em que é feita 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. (grifou-se)

Essa ressalva tem sido colocada, sistematicamente, nas decisões desta Turma, conforme Acórdão 9303-013.358, de 22/09/2022, de relatoria da ilustre Conselheira Érika Costa Camargo Autran, julgando Recurso Especial do contribuinte (AMBEV):

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 providos 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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. (grifou-se)

A mesma situação se verifica no Acórdão n.º 9303-014.433, de 19/10/2023, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, julgando Recurso Especial da Fazenda Nacional, também em Processo da AMBEV:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE 592.891/SP.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP, com trânsito em julgado, 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”. Observa-se 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, para aplicar o que restou decidido pelo STF no RE n.º 592.891/SP, observando que o creditamento deve ser efetuado no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, conforme a Nota SEI PGFN n.º 18/2020. (grifou-se)

Veja-se que, em ambos os casos, sendo o Recurso Especial do contribuinte ou da Fazenda Nacional, o provimento foi parcial.

No caso sob análise, o provimento também deverá ser parcial, pois a classificação fiscal dos insumos (mais que controversa) não foi objeto de discussão pela Turma *a quo* e, não se constituindo a CSRF em uma 3ª instância de julgamento, limitada a divergências, não nos cabe se pronunciar a respeito, ficando a cargo da Unidade de Origem, ao executar este julgado, fazer esta verificação.

À vista do exposto, voto por **dar provimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para reconhecer o direito ao creditamento de insumos adquiridos da ZFM, na medida em que sua alíquota na TIPI seja maior que zero, nos termos do decidido pelo STF no RE n.º 592.891/SP e da Nota SEI n.º 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

## 2) Recurso Especial do contribuinte.

Esta questão exige que, primeiramente, se faça uma contextualização dos fatos, em razão das suas especificidades.

O Regime Especial de Bebidas Frias, opcional, conhecido por “REFRI”, estava previsto na Lei n.º 10.833/2003:

**Art. 58-J.** A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei **poderá optar** por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.

**§ 1º** A opção pelo regime especial de que trata este artigo aplica-se conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no caput deste artigo, alcançando todos os

estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados.

(...)

**Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá:**

**I – uma única vez** sobre os produtos nacionais **na saída do estabelecimento industrial**, observado o disposto no parágrafo único; e (grifou-se)

Sendo a incidência única, na saída do estabelecimento industrial, descabido qualquer crédito por parte de outras filiais que recebessem estes produtos para comercialização.

O estabelecimento, no entanto, se creditou de produtos recebidos de outras filiais industriais, destacando o imposto, alegadamente, nas saídas, pois seria “impraticável segregar as saídas de produtos fabricados daqueles comercializados, para tributar somente a saída dos fabricados”.

A Fiscalização, então, glosou estes créditos, sem abater quaisquer débitos eventualmente lançados nas saídas dos produtos recebidos para comercialização.

Estes créditos são indevidos; isto não se discute. O que, inicialmente, gerou controvérsia na Turma *a quo* foi a necessidade de abatimento dos valores lançados nas saídas, sendo que, “A fim de melhor subsidiar o julgamento da lide e de se evitar a exigência em duplicidade de crédito tributário”, o julgamento foi convertido em diligência na Resolução n.º 3302-000.730, para que a Unidade de Origem adotasse as seguintes providências:

- a) intimar o autuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, alertando-se o contribuinte de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito;
- b) com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados;

No Relatório Fiscal de Diligência (1.948 a 1.952), a Fiscalização desconsiderou os resultados do “Relatório de Especialistas”, elaborado por uma empresa de auditoria independente (Ernst & Young), nos seguintes termos:

8. Das metodologias aplicadas para consecução da reconstituição da escrita fiscal como descrita em 7.2 acima:

8.1 – **Metodologia 1.a** – Análise da movimentação mensal **com extrapolação do período atuado em 90 dias** (fls. 1.913) - resumidamente, o sujeito passivo pretende se valer de controles internos para segregar as operações com itens produzidos e recebidos, extrapolando em 90 dias o período atuado objetivando, na reconstituição da movimentação mensal do estoque, identificar o percentual de saídas tributadas. Denomina **Metodologia 1.b** a mesma Análise de movimentação mensal **com extrapolação do período atuado em 90 dias** (fls. 1.918), no caso, **desconsiderando as saídas dos CDDS** (Centros de Distribuição). Considera esse prazo extensivo como modal no seu giro de estoque.

8.2 – **Metodologia II** – Análise **não extrapolando o mês atuado**, seleção de CFOPs de revenda (fls. 1.919)

(Transcreve os arts. 225, 251, 259 e 260 do RIPI/2010)

**DAS CONCLUSÕES**

12. Como resposta do autuado, temos que foram apresentadas 03 (três) metodologias de reconstituição da escrita fiscal (citadas em 8.1 e 8.2 acima), desaguardando em 03(três) VALORES DIFERENTES (8.3 acima). **NENHUMA PROVA CABAL, DEFINITIVA, FOI APENSADA** uma vez que, no próprio Relatório de Especialista atesta, às fls. 1907, que **“O objetivo é indicar a recomposição da escrita fiscal em cada cenário, para que o Colegiado do CARF possa decidir qual montante deverá ser considerado de acordo com o critério de operação julgado correto”**.

(...)

14. **Acima exposto, temos a previsão legal das apropriações de débito x crédito para apuração do IPI. Não se prevê aplicação de percentuais** (como tese do sujeito passivo) de entradas para sua aplicação na apuração de saídas, qual seja, o contribuinte escritura suas entradas se aproveitando do IPI destacado, confronta com o IPI destacado em suas saídas, recolhendo se o saldo for devedor ou mantendo o saldo escriturado, se credor. **Sequer concebe apropriar créditos do Imposto conforme o giro de estoque.** (Considerações inerentes ao caso sob julgamento).

(...)

17. Isto posto e, S.M.J., **entendo que se deve observar o Princípio Legal, também consagrado no art. 2º da Lei nº 9.784/99**, na avaliação do presente caso, **ignorando-se a tese do contribuinte.** (grifou-se)

O contribuinte contesta estas conclusões na Manifestação sobre a Diligência (1.965 a 1.971), pedindo, ao final, que:

Diante do exposto, requer sejam estornados os débitos de IPI indevidamente lançados nas saídas das mercadorias recebidas para revenda e sujeitas ao regime monofásico, segundo o método “I.a” do Relatório de Especialistas. Caso assim não entenda essa C. Turma, e em atenção ao princípio da eventualidade, requer que o estorno seja efetuado segundo os métodos “I.b” ou “II” do Relatório de Especialistas. (grifou-se)

No Acórdão recorrido, primeiramente se aceita a dedução dos débitos alegadamente lançados nas saídas para comercialização, utilizando-se como razões de decidir do Acórdão nº 3402-002.927, e depois se elege o método, dentre os três do “Relatório de Especialistas”:

Considerando que o entendimento deste relator foi fundamentado na decisão proferida no acórdão nº 3402-002.927 e, que lá fora reconhecido o direito do crédito somente em relação aos pagamentos realizados pela Recorrente, resta apenas a este relator eleger uns dos métodos apresentados pelo contribuinte.

A respeito disso, entendo que a metodologia que melhor se enquadra no presente caso e, que usualmente é utilizada pela fiscalização e aceita pelo contribuinte é o método FIFO/PEPS do estoque (“primeiro que entra, primeiro que sai”) para calcular o valor do estorno de IPI, devendo, assim, ser considerado o valor apresentado no Relatório de Especialista.

Por todo exposto ... dou parcial provimento ao recurso voluntário para ... bem como para admitir o estorno dos débitos de IPI indevidamente lançados nas saídas das mercadorias recebidas para revenda e sujeitas ao regime monofásico, segundo o método “II” do Relatório de Especialistas. (grifou-se)

A aceitação do desconto dos débitos eventualmente lançados (objeto de várias discussões neste Conselho), neste caso, não foi contestada pela PGFN no seu Recurso Especial, tornando-se a decisão definitiva na esfera administrativa.

A divergência que foi trazida à apreciação pela CSRF foi em relação ao método escolhido, pugnando o contribuinte, em seu Recurso Especial, “que seja adotado o método “**I**” do Relatório de Especialistas” (não especifica “**I.a**” ou “**I.b**”).

Quanto ao **conhecimento**, o Acórdão paradigma n.º 3402-002.927, de 24/02/2016, também julgando Recurso Voluntário da AMBEV, não foi reformado, nesta matéria.

Precisamente aquele Acórdão foi citado como razões de decidir no Acórdão recorrido, o que, em primeira análise, obstaría o conhecimento.

Contudo, a decisão foi além da concordância com a dedução dos débitos, para evitar o *bis in idem*, conforme já se viu na transcrição no Voto Condutor. A Turma elegeu o método do Relatório dos Especialistas por convicção própria.

Cabe, então, adentrar mais a fundo no decidido no Acórdão paradigma, para verificar se há divergência em relação à metodologia aceita pelas Turmas do CARF.

Em primeiro lugar, no Acórdão paradigma os fatos geradores são de 2008, e as bebidas eram submetidas ao regime de tributação da Lei n.º 7.798/89, com as alterações da MP n.º 2.158-35/2001, fundamentação dos arts. 139, 143 e 151 do RIPI/2002.

No Acórdão recorrido, os fatos geradores são de 2011 e 2012, tendo a AMBEV optado pelo REFRI, previsto nos arts. 58-A e seguintes da Lei n.º 10.833/2003, que foram introduzidos pelo art. 32 da Lei n.º 11.727/2008, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2009.

Assim, a rigor, não está demonstrada a mesma legislação tributária de forma divergente, conforme exigência do art. 118, § 1º, do RICARF.

Além disso, no Acórdão recorrido, o levantamento em discussão foi feito pela EY – Ernst & Young, adotando três metodologias distintas, e, no Acórdão paradigma, por outra empresa de auditoria independente, a KPMG, tendo chegado a dois resultados distintos, pelo que também o requisito da semelhança fática (crucial, neste caso) não está atendido.

Dessarte, **não conheço** do Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

À vista do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e lhe dar parcial provimento, para reconhecer o direito ao creditamento de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus, na medida em que a alíquota na TIPI seja maior que zero, nos termos do decidido pelo STF no RE 592.891/SP (Tema n. 322 de Repercussão Geral) e da Nota SEI PGFN 18/2020, voto ainda por em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira

