



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.678745/2011-35
ACÓRDÃO	3402-012.883 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Exercício: 2008

TEMA 322. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CREDITAMENTO DE IPI DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. POSSIBILIDADE. REPERCUSSÃO GERAL.

É de observância obrigatória pelos conselheiros as decisões dotadas de repercussão geral, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno do CARF. O Tema 322 fincou a tese na qual afirma que há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matérias primas e materiais de embalagem adquiridos juntos a Zona Franca de Manaus, sob o regime de isenção, considerados a previsão de incentivo regionais constante do artigo 43, parágrafo 2º, inciso III da Constituição Federal combinada com o artigo 40 do ADCT.

SALDO CREDOR DE IPI. CRÉDITOS NÃO RESSARCÍVEIS.

O saldo credor de IPI passível de ressarcimento está definido em texto legal (Artigo 11 da Lei nº 9.779/1997 e decorre da apuração de créditos oriundos da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização. Não havendo processo de industrialização, deixa o saldo credor de preencher requisito para ser considerado ressarcível, podendo ser utilizado apenas passa dedução do saldo devedor eventualmente apurado

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas às aquisições de insumos isentos oriundos da Zona

Franca de Manaus, pela aplicação do Tema 322 do Supremo Tribunal Federal. O conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior acompanhou a relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Jose de Assis Ferraz Neto, Laercio Cruz Uliana Junior (substituto[a] integral), Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênha para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Em 01/06/2012, foi emitido Despacho Decisório eletrônico (fl. 505), com fulcro em informação fiscal, que, do montante do crédito solicitado de R\$ 10.089.004,21 referente ao 1º trimestre-calendário de 2008, reconheceu o valor de R\$ 9.786.216,18 e homologou parcialmente as compensações declaradas no PER/DCOMP nº 09188.80933.170408.1.3.01-0095, sendo o demonstrativo de créditos consignado no PER/DCOMP nº 08970.17425.260410.1.5.01-8825 (fls. 02/244).

O PER/DCOMP nº 08970.17425.260410.1.5.01-8825 é retificador, sendo original o PER/DCOMP nº 03428.90209.170408.1.1.01-7820 (fls. 245/502). São os seguintes os motivos estampados no Despacho Decisório para a redução do valor solicitado:

- Constatação de utilização integral ou parcial, na escrita fiscal, do saldo credor passível de ressarcimento em períodos subsequentes ao trimestre em referência, até a data da apresentação do PER/DCOMP.
- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

Para consulta no sítio da RFB na internet estão, além do próprio Despacho Decisório, os demonstrativos de análise de créditos (fls. 503/504) e detalhamento da compensação (fl. 506), a “Informação Fiscal – PER/DCOMP” e as planilhas de reclassificação e de glosas de créditos (ambas não disponíveis nos autos deste processo).

INFORMAÇÃO FISCAL - PERD/COMP

Nome:	COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS		
CNPJ:	02.808.708/0070-20		
Endereço:	Rodovia Dom Gabriel Paulino Bueno Couto, S/N – Km 66 parte		
Bairro:	Distrito Industrial		
Município:	Jundiaí	UF: SP	CEP: 13.212 – 240
MPF – F:	08.1.24.00 – 2011.00987-3		
PERD/COMP:	08970.17425		

A informação fiscal descreve, em suma, as seguintes providências em face das averiguações fiscais encetadas: a) Reclassificação de créditos ressarcíveis para não ressarcíveis: Os créditos referentes aos códigos CFOP 1.201 (devolução de venda de produção do estabelecimento), 1.410 (devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária) e 2.410 (devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, de outro estado), podem ser mantidos na escrita fiscal para a compensação com débitos por saídas tributadas, porém não fazem jus a ressarcimento, a teor do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

CFOP	IPI CREDITADO E RECLASSIFICADO
1201	R\$ 9,74
1410	R\$ 9.765,50
2410	R\$ 22.62

b) Glosas de créditos não concernentes ao processo industrial: Trata-se dos seguintes códigos CFOP, referentes à revenda (comércio) de produtos acabados adquiridos de terceiros, em total desacordo com o art. 226 do RIPI/2010 (ou art. 164 do RIPI/2002):

- 1202 – Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.
- 1411 – Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
- 1949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada
- 2102 – Compra para comercialização
- 2152 – Transferência para comercialização - de outro estado

A glosa total é no importe de R\$ 192.172,43, assim distribuída por CFOP:

CFOP	IPI CREDITADO E RECLASSIFICADO
1202	R\$ 360,98
1411	R\$ 7.567,85
1949	1.161,78
2102	74.060,74
2152	109.021,08

c) Glosas de créditos de produtos isentos por falta de cumprimento dos requisitos legais: A possibilidade de manutenção e utilização de créditos relativos a

aquisições de produtos com a isenção de que trata o art. 82, III, do RIPI/2002, prevista do art. 175 do RIPI/2002, é condicionada à elaboração desses produtos com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exceto as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais situados na Amazônia Ocidental, sendo os respectivos projetos previamente aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA. A seguir, excerto da informação fiscal:

5.2.2.1. O fornecedor AROSUCOS AROMAS E SUCOS LTDA, sob o CNPJ 03.134.910/0002-36 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.

5.2.2.2. As empresas CROW TAMPAS DA AMAZÔNIA S/A, CNPJ 04.763.786/0001-50, e VALFIM AMAZONIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ 03.071.894/0001-07, apresentam CNAE's relacionados a embalagens plásticas.

5.2.3 Os Créditos Presumidos irregulares recebidos da Amazônia Ocidental estão consolidados na tabela abaixo. Para visualização detalhada de todos os créditos irregulares, segue planilha anexa a este termo.

CNPJ EMITENTE	TOTAL	IPI APURADO
04.763.786/0001-50	R\$ 4.384.987,50	R\$ 219.249,39
03.134.910/0002-36	R\$ 351.123,51	R\$ 17.977,98
03.071.894/0001-07	R\$ 354.109,54	R\$ 53.116,44

5.3. Foram incluídas como créditos presumido algumas notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte e que não foram apresentadas à fiscalização. Por esse motivo estes valores foram glosados.

São as seguintes, para o trimestre-calendário, as totalizações no tocante às reclassificações e glosas de créditos:

MES	VALOR DA RECLASSIFICAÇÃO
JANEIRO / 2008	R\$ 5.279,49
FEVEREIRO / 2008	R\$ 2.037,33
MARÇO / 2008	R\$ 2.481,04

MÊS	GLOSAS POR CFOP'S	GLOSA CREDITO PRESUMIDO
JANEIRO / 2008	R\$ 77.249,85	R\$ 135.727,74
FEVEREIRO / 2008	R\$ 29.348,21	R\$ 54.307,66
MARÇO / 2008	R\$ 85.574,37	R\$ 138.599,37

Demonstração dos ajustes:

CRÉDITOS SOLICITADOS	CRÉDITOS IRREGULARES	VALOR DA RECLASSIFICAÇÃO	SALDO DE CRÉDITO RESSARCIVEL
10.089.004,21	520.807,20	9.797,86	9.558.399,15

Na planilha em aplicativo "Excel", também passível de consulta no sítio da RFB na internet, constam todos os detalhamentos quantitativos por período de apuração das reclassificações e glosas. No caso das glosas de créditos de embalagens

metálicas e plásticas (créditos presumidos irregulares) há a discriminação das notas fiscais. Por outro lado, consoante o “demonstrativo de apuração após o período do ressarcimento” (fls. 503/504), tendo sido o PER/DCOMP original transmitido em 17/04/2008, no segundo decêndio subsequente ao encerramento do 1º trimestre-calendário de 2008, houve a apuração do menor saldo credor em R\$ 9.786.216,18. A interessada teve ciência do ato decisório em 12/06/2012 por via postal, conforme comprovante de entrega (fl. 603).

Inconformada com a decisão administrativa, a requerente apresentou, em 12/07/2012, manifestação de inconformidade (fls. 507/542) subscrita pelos patronos constituídos pelos instrumentos hábeis (procurações, fls. 556/564), em que, em síntese, sustenta que:

1) O crédito de IPI em razão de devolução de mercadorias vendidas é assegurado pelo art. 163, § 1º, do RIPI/2002, conforme precedente judicial do TRF da 2ª Região.

2) O princípio da não-cumulatividade é instituto inerente e indissociável do IPI, verdadeira cláusula pétrea (o verbo na CF/88, art. 153, § 3º, II, é “será” não-cumulativo e não “poderá ser” não-cumulativo), sendo irrelevante o fato de o produto proveniente da Zona Franca de Manaus ser isento ou não, conforme doutrina e jurisprudência.

3) O instituto da isenção não restringe o princípio da não-cumulatividade e, distintamente da não-incidência e da alíquota zero, consoante doutrinadores de escol, pressupõe a incidência tributária: ocorre o fato gerador, sendo o pagamento do imposto dispensado pelo legislador, sem que a operação subsequente seja afetada; há direito ao crédito presumido na aquisição de produtos da ZFM por previsão legal, sendo o princípio da legalidade essencial em matéria de isenção e crédito presumido, conforme a CF/88, art. 150, § 6º.

4) De acordo com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, do STJ e do STF, o produto oriundo da ZFM deve receber tratamento diferenciado e favorecido, conforme previsão expressa na CF/88 (ADCT, art. 40); pelo art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28/02/1967 (ato legal instituidor da ZFM), com a redação alterada pela Lei nº 8.387, de 30/12/1991, são isentas todas as mercadorias produzidas na ZFM, seja para consumo interno, seja para comercialização em qualquer ponto do país; mesmo produtos como rolhas metálicas, originárias da ZFM e produzidas pela empresa Crown Tampas da Amazônia (expressamente beneficiada pela isenção no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975), que são materiais de embalagens para outros produtos (refrigerantes, sucos, cervejas), são amparados pela isenção.

5) É legal o aproveitamento de créditos em razão da aquisição de produtos acabados para comercialização, sendo a atividade da requerente eminentemente industrial; em virtude das características dos produtos (cervejas e refrigerantes) e da logística de distribuição dos produtos, sendo que a pessoa jurídica possui estabelecimentos fabris em todo o território nacional, e ainda por conta da sazonalidade do consumo e de eventos extraordinários, é necessário, às vezes,

que haja transferências de bebidas, para comercialização, para outros estabelecimentos localizados em outros estados, sempre com emissão de nota fiscal nas vendas e recolhimento do tributo; nas entradas, há a emissão de nota fiscal de entrada, com a tomada de créditos; não há, portanto, razão para a glosa de créditos.

Por fim, em face do acerto total da manifestação de inconformidade apresentada, requer que a compensação efetuada seja declarada extinta e que os créditos tomados pela requerente, totalmente compatíveis com a legislação, sejam integralmente reconhecidos.

Em 14 de março de 2018, a 2ª Turma da DRJ/POR, mediante Acórdão nº 14-76.739, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. RECLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITOS RESSARCÍVEIS E GLOSA DE CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES DE PRODUTOS ACABADOS PRÓPRIOS E ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. 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 devolução de produto industrializado vendido, o crédito apropriado deve ser reclassificado de ressarcível para não ressarcível e apenas mantido na escrita fiscal; na hipótese de devolução de produto acabado adquirido de terceiro e revendido, inexistente previsão de manutenção do crédito pela devolução na escrita fiscal, sendo cabível a respectiva glosa. PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO (ART. 82, III, DO RIPI/2002). DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO LEGAL PARA A MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS PELO ADQUIRENTE (ART. 175 DO RIPI/2002). O adquirente de insumos isentos do IPI por força do art. 82, III, do RIPI/2002, industrializados na Zona Franca de Manaus, não tem direito ao crédito do imposto previsto no art. 175 do mesmo Regulamento, uma vez que esses insumos não são elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental. PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA A matéria não especificamente impugnada é incontroversa, sendo insuscetível de invocação posterior no âmbito de órgão de julgamento administrativo ad quem. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, apresentou o contribuinte tempestivo recurso voluntário, no qual afirma, em síntese: i) Preliminarmente. Nulidade do despacho decisório por falta de motivação. Imputação de infração inexistente. Vedação à alteração dos critérios jurídicos adotados no despacho decisório pela DRJ; ii) no mérito, ilegitimidade da glosa do IPI relativo aos produtos devolvidos e recebidos de terceiros. O imposto foi recolhido na saída das mercadorias; iii) 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; iv) crédito de IPI na aquisição de produtos isentos. Natureza não-cumulativa do imposto que deflui da Constituição Federal, não podendo sofrer alterações ou restrições.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na glosa de créditos de IPI em razão de i) que seriam “não ressarcíveis” devido ao CFOP da Nota Fiscal, ii) relativos a produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus, e iii) relativos a produtos recebidos em transferência de outros estabelecimentos da recorrente.

Pois bem, analisarei em partes.

Da preliminar de nulidade do despacho decisório

Preliminarmente afirma o contribuinte que há evidente nulidade no despacho decisório pela contradição de critério jurídico adotado entre seu conteúdo e a decisão da DRJ, especificamente em relação às glosas da aquisição de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus, posto que foram adotados diferentes argumentos, configurando-se, supostamente, alteração do critério jurídico.

Entendo que razão não assiste o contribuinte neste ponto.

Em que pese a retórica relativa à alteração de critério jurídico, nota-se que o pedido do contribuinte é endereçado à nulidade do despacho decisório, e não à decisão de primeira instância.

Não vislumbro nulidade no despacho decisório, tão menos faz sentido afirmar sua nulidade, quando o ponto de tensão apontado pelo contribuinte diz respeito justamente à suposta alteração de critério jurídico pela matriz técnica adotada pelo julgador de primeira instância. Logo, é essa decisão quem deveria padecer e figurar no pedido de nulidade.

No mais, ainda que houvesse indício de nulidade por alteração do critério jurídico pela decisão de primeira instância, não é dessa forma que entendo, quando há o mesmo argumento de descumprimento dos requisitos normativos necessários para usufruto do contribuinte dos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Voto, portanto, neste ponto, por rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório.

Sigamos ao mérito.

Dos créditos classificados como não ressarcíveis

A decisão de primeira instância manteve a glosa dos créditos decorrentes de produtos recebidos com os CFOPs 1202, 1411, 1949, 2102 e 2152 por entender ser vedado o creditamento relativamente ao recebimento de produtos acabados de terceiros, ao passo que afirma o contribuinte que o imposto foi pago na saída do estabelecimento, e que a manutenção da glosa configuraria bis in idem, vedado pelo ordenamento jurídico tributário.

Pois bem.

O art. 153, IV, da CF/88, ao autorizar a União a instituir imposto sobre produtos industrializados, informa, em seu §3º, que este será regido pelo princípio da não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

A não-cumulatividade também consta expressamente no art. 49, caput e parágrafo único, do CTN, nos seguintes termos:

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.

A metodologia para garantia de tal princípio foi estabelecida pelo art. 11, da Lei nº 9.779/99, a seguir:

"Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda."

Nota-se, portanto, que o contribuinte na apuração do tributo devido poderá compensar créditos decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização.

Inexiste previsão normativa (RIPI/2002, art. 164 e seguintes) para a apropriação de créditos nas entradas de produtos acabados, ainda que tributadas essas entradas. Os produtos acabados, no caso, bebidas prontas para o consumo, não são produtos intermediários (bens de produção).

Mantenho, portanto, a glosa de referidos créditos.

Dos créditos relativos a produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus – Tema 322, Supremo Tribunal Federal

Feitas as digressões e traçadas as premissas em relação às controvérsias iniciais, em consequência lógica, passo à análise da aplicabilidade do precedente em questão para solução da controvérsia.

Nota-se que ao longo do presente processo administrativo o teor da decisão no precedente encarregado pelo título não é observado porque não havia o trânsito julgado da decisão, e, desprovida de definitividade, não havia qualquer vinculação ao julgador, ou ainda aos intervenientes constantes no deslinde da controvérsia.

Contudo, o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário foi fincado em 18 de fevereiro de 2021, tendo esta relatora já se manifestado em outros processos sobre sua aplicabilidade.

Destaco, contudo, que a aplicação da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal não dispõe de qualquer limitação ao reconhecimento do direito de crédito de IPI de insumos adquiridos de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus/Amazônia Ocidental. Não só a decisão aponta o contexto histórico e fático do posicionamento do STF em relação à (im)possibilidade de creditamento de IPI em casos de desonerações fiscais – a depender da natureza dessa desoneração, aponta a oscilação jurisprudencial e que os argumentos costumeiramente apontados para a questão se destacam do caso concreto quando se trata da peculiar Zona Franca de Manaus.

Afirma:

5. À falta de reconhecimento expresso na legislação infraconstitucional do direito ao benefício fiscal consistente no aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos oriundos da ZFM - caso contrário, por óbvio, inexistiria a lide entre o Fisco e o contribuinte -, pergunta-se: há fundamento constitucional para o reconhecimento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos do IPI quando oriundos da ZFM? Consoante o acórdão fustigado, relembro, é imperativo o reconhecimento dos referidos créditos sob pena de serem anulados os efeitos da isenção do IPI e, assim, ser contrariada a finalidade da criação da ZFM. Como a não cumulatividade albergada no art. 153, § 3º, II, da

nossa Lei Fundamental a tanto não se presta, consoante a reafirmada jurisprudência da Casa, resta saber se a Constituição confere à peculiar isenção da sub-região de Manaus força suficiente para tanto. (...)

6. Nessa esteira, o tema em exame está a exigir desta Suprema Corte olhar igualmente sensível às particularidades e consequências que envolvem créditos do IPI decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos da Zona Franca de Manaus. E, exatamente por se tratar, consoante já asseverado, de caso líder, cujo elemento de distinção é a região denominada Zona Franca de Manaus – a qual se qualifica pelo constitucional comando de incentivo ao desenvolvimento -, submetida a regime jurídico especialíssimo e não permanente, modelo exclusivo na federação brasileira, de inestimável relevância para a República, é imperioso, a meu juízo, emprestar à espécie solução consentânea com as particularidades de que se reveste.

(...)

Neste sentido, a isenção como incentivo ao desenvolvimento da Zona Franca é “uma forma peculiar de desoneração tributária”, como salienta, por seu turno, Hugo de Brito Machado.

12 Assim, esta isenção em especial não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum, pois diz respeito a uma área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição. (...) 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 perspectiva, a exegese aqui proposta, sem retirar-lhes a eficácia, dimensiona as regras insertas nos arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, II, da Constituição da República em absoluto deixando de, ao mesmo tempo, emprestar a máxima densidade ao disposto nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT. A criação e manutenção da Zona Franca de Manaus não deixa de traduzir, instrumento afirmativo voltado, exatamente, à redução de igualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF), concretizando em certa medida o próprio princípio isonômico (art. 5º, I, da Lei Maior).

Impende observar, ainda, que, independentemente das razões de equidade que podem ser identificadas como norteadoras de tal escolha política, social e econômica, o fato é que o Constituinte originário, no exercício da sua soberania, expressamente conferiu, no art. 40 do ADCT, tratamento diferenciado à Zona Franca de Manaus definindo, porque entendeu oportuno fazê-lo, uma específica área geográfica, dentro do espaço territorial da República Federativa do Brasil, para ser qualificada como área livre de comércio, de exportação e importação, e

de incentivos fiscais. Trata-se, a instituição da ZFM, repito, de uma opção legítima do Constituinte originário, que entendeu por bem, ao delinear os contornos da República Federativa do Brasil, nela inserir um espaço peculiar, uma verdadeira fissura, por assim dizer, na estrutura de outro modo simétrica da Federação. Levados a sério, aos preceitos inscritos nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT não pode ser atribuída exegese que lhes retire a densidade normativa. Subordinar o regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão, contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts. arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, caput, do ADCT.

Por outro lado, o reconhecimento de exceção à sua incidência – consagrada na própria Constituição – relativa à ZFM, de modo algum retira a eficácia da regra geral do art. 153, § 3º, II, CF, tampouco lhe trai a finalidade e o sentido. Tão somente opera-se o seu dimensionamento, em face de situação excepcional dele destacada pela própria Constituição.

(...)

É o caso dos autos. Os incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus encampados pela Constituição, como visto, são incentivos fiscais específicos para uma situação peculiar: neutralizar as desigualdades em prol do desenvolvimento do país, do fortalecimento da federação e da soberania nacional. Logo, não podem ser interpretados restritivamente.

A isenção fiscal em jogo é uma isenção especial: isenção federativa e por isso, diante dela, a vedação do creditamento não encontra espaço para ser aplicada. Portanto, entendo pela aplicação da decisão proferida no contexto do Tema 322, pelo Supremo Tribunal Federal, em que se reconhece a peculiaridade da Zona Franca de Manaus, para permitir o creditamento de IPI quando são adquiridos insumos oriundos de tal área, considerada a previsão de incentivos regionais, dispostos no artigo 43, da Constituição Federal e artigo 40, da ADCT, nos termos da tese firmada:

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.

E, nesse mesmo sentido, em voto recentíssimo proferido pela Câmara Superior deste Tribunal, para o mesmo contribuinte, foi entendido que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE Nº 592.891/SP. O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do

Recurso Extraordinário nº 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". (Processo nº 10830.727777/2014-18, Acórdão nº 9303-013.937, Câmara Superior da 3ª Seção de Julgamento, julgado em 11 de abril de 2023, Conselheiro Relator Valcir Gassen).

Na oportunidade, afirmou o relator:

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade. De acordo com o despacho de admissibilidade, vota-se pelo conhecimento. A matéria admitida cinge-se a controvérsia em relação ao creditamento de IPI na aquisição de produtos isentos – violação à não cumulatividade e necessário tratamento diferenciado às empresas sediadas na ZFM., ou seja, se o Contribuinte tem ou não, o direito de tomar créditos do IPI, de produtos isentos, os chamados "concentrados" de refrigerantes, por serem oriundos da designada "Amazônia Ocidental" – situada no parque industrial da Zona Franca de Manaus - ZFM. O Acórdão recorrido assentou no voto condutor que "(...) Além disso, o Excelso Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral sobre os casos de créditos na entrada de insumos provenientes da ZFM (tema 322, RE 592.891/SP, DJe 25/11/2010). Em 25/05/2016 houve prosseguimento do processo, ocorrendo 3 (três) votos por distintos argumentos, pela negativa de provimento da Recorrente (União), oportunidade em que pediu vista dos autos o Min. Teori Zavaski, o qual devolveu os autos para julgamento em 14/06/2016, pendendo de julgamento a partir de então". Ressalta o Contribuinte no Recurso E "(...) A tese de repercussão geral firmada pelo STF foi a seguinte: '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.'" Refere-se a tese firmada pelo STF por ocasião do julgamento do RE nº 592.891/SP, em sede de repercussão geral, requerendo o afastamento da glosa de créditos de IPI aproveitados pela Contribuinte. Na análise dos autos, verifica-se que assiste razão ao Contribuinte. Quanto à discussão acerca do direito ao crédito básico de IPI na aquisição de insumos oriundos da ZFM com isenção, sem que ofenda o princípio constitucional da não cumulatividade e direito ao crédito ficto de IPI assegurado pelo Decreto-lei nº 1.435, de 1975, entendo que há reparos a ser feito no acórdão recorrido, devendo ser aplicado ao caso o que restou decidido pelo STF em 18/02/2021, quando houve o trânsito em julgado, em sede de repercussão geral do RE nº 592.891/SP. Confirma-se ementa do Acórdão: (...) Ressalta-se que foi interposto recurso pela União, mas o STF, por unanimidade, rejeitou os Embargos de declaração opostos, atestando ainda mais a tese firmada pelo STF (em 18/02/2021, houve o trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP).

Vê-se, portanto, que essa discussão não poderia mais ser apreciada no âmbito do CARF, pois os Conselheiros, por força do art. 62, §2º, Anexo II, do Regimento Interno RICARF, estão vinculados ao que restou decidido no RE nº 592.891. Confira-se: Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. §1º (...). §2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada Portaria MF nº 152, de 2016) Posteriormente ao trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, com fundamento no artigo 19 da Lei nº 10.522, de /2002, emitiu a Nota SEI nº 18, de 2020 (COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME), com dispensa de contestação, contrarrazões e recursos que tratem da matéria: “ 8 . Tema nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, ” Sendo a tese definida, é de se observá-la no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF), devendo ser revista a decisão recorrida, para reconhecer, por força da orientação do STF (Tema 322 de Repercussão Geral), nos termos do art. 62, §2º, do RICARF, o direito ao creditamento de IPI na entrada (aquisição) de insumos (MP e ME), isentos, adquiridos junto à ZFM, no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo. Verifica-se este entendimento da matéria no Acórdão nº 9303-012.872, de 16 de fevereiro de 2022, que de forma unânime de votos, deu provimento ao recurso do Contribuinte. Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para no mérito, reformar o Acórdão recorrido nesta parte, para determinar a aplicação dos termos da decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP (Tema nº 322 de Repercussão Geral), acerca da aquisição de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

Nesse sentido, em observância ao artigo 62, parágrafo 2º, do RICARF, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, aplicando-se a decisão sob repercussão geral do Tema 322, do STF, revertendo-se a glosa relativa aos insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Destaca-se que não foi apresentada defesa em sede de recurso voluntário para a terceira razão da glosa – créditos de IPI relativos a produtos recebidos em transferência de outros estabelecimentos da recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas às aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, pela aplicação do Tema 322, do Supremo Tribunal Federal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro