



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.910760/2010-01
ACÓRDÃO	3004-000.119 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

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.”

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A matéria não especificamente impugnada é incontroversa, sendo insuscetível de invocação posterior no âmbito de órgão de julgamento administrativo ad quem.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, e, no mérito, dar parcial provimento, para reverter as glosas relativas às aquisições de “rolhas plásticas” industrializadas por estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus, à exceção daquelas referentes a operações não amparadas em Notas Fiscais

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 14-97.141, da **4ª Turma da DRJ/RPO**, proferido em 30 de julho de 2019, que assim relatou o feito:

Em 08/06/2010, foi emitido Despacho Decisório (fls. 22/25), com fulcro em informação fiscal, que, do montante do crédito solicitado de R\$ 5.593.086,48 referente ao 3º trimestre-calendário de 2005, reconheceu o valor de R\$ 5.316.253,07 e homologou parcialmente as compensações declaradas no PER/DCOMP nº 33086.75363.150805.1.3.01-0853 (fls. 04/06).

São os seguintes o cabeçalho e a ementa do Despacho Decisório:

Processo nº 10880.910760/2010-01	Despacho Decisório DRF/JUN/SEORT de 08 de junho de 2010
Interessado: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV	CNPJ: 02.808.708/0070-20
Endereço: Rod. Dom Gabriel P. Bueno Couto, s/n, Km 66, Distrito Industrial, Jundiaí-SP CEP: 13.212-240	

Assunto: RESSARCIMENTO DE IPI. COMPENSAÇÃO.
Períodos de Apuração: 3º trimestre de 2005

Ementa - O saldo credor do IPI, oriundo da aquisição de insumos para industrialização, apurado ao final de cada trimestre, poderá ser objeto de ressarcimento ou compensação, a partir de 1999, exceto quando os insumos são utilizados na fabricação de produtos não tributados.

Compensação. Os créditos líquidos e certos contra a Fazenda Nacional podem ser utilizados na compensação de débitos tributários, quando administrados pela SRF, e satisfeitas as condições previstas nas normas de regência.

Dispositivos legais: Lei nº 9.430, de 1996, Lei nº 9.779, de 1999 e Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI).

COMPENSAÇÃO PARCIALMENTE HOMOLOGADA

A informação fiscal com o respectivo cabeçalho abaixo reproduzido (inteiro teor às fls. 07/11 e planilhas de apuração de valores às fls. 12/17) descreve, em suma, as seguintes providências em face das averiguações fiscais encetadas, sendo as glosas totais de créditos ressarcíveis no importe de R\$ 276.833,41:

INFORMAÇÃO FISCAL - PERD/COMP

Nome:	COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS		
CNPJ:	60.522.000/0003-45		
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 – 2010.00027-9		
PERD/COMP:	04500.25172		

a) Reclassificação de créditos ressarcíveis para não ressarcíveis:

Os créditos referentes aos códigos CFOP 1.152, 1.202, 1.410, 1.411, 1.910, 2.152, 2.410, 2.918 e 2.949 (devoluções de vendas, transferências para comercialização e outras entradas) 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, pois não se caracterizam como matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem.

Os créditos, no montante de R\$ 227.887,12, foram reclassificados de ressarcíveis para não ressarcíveis, consoante planilha às fls. 12/14.

b) Glosas de créditos presumidos irregulares:

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.

Trata-se da aquisição de embalagens plásticas (rolhas e tampas) dos fornecedores AROSUCO Aromas e Sucos Ltda (com CNAE referente à fabricação de cervejas e chopes), CNPJ 03.134.910/0002-36, e CROWN Tampas da Amazônia S/A (com CNAE referente à fabricação de embalagens plásticas), CNPJ 04.569.809/0001-90.

Na planilha à fl. 15 somente constam as glosas de créditos atinentes à fornecedora AROSUCO, no importe de R\$ 18.041,07. Há também glosas de R\$ 26.934,03 concernentes a aquisições da empresa fornecedora POMAR S/A Industrial e Comercial, CNPJ 48.081.848/0021-62, cuja CNAE, 1011-2-01, se refere a “Frigorífico – abate de bovinos”.

Também foram efetuadas glosas de créditos de R\$ 3.971,19 concernentes a aquisições de material para manutenção, conforme planilhas às fls. 14/15.

O total dos créditos irregulares é de R\$ 48.946,29 (fls. 11 e 15).

A interessada teve ciência do ato decisório em 22/06/2010 por via postal, conforme cópia de AR (fl. 28).

Inconformada com a decisão administrativa, a requerente apresentou, em 22/07/2010, manifestação de inconformidade (fls. 29/63) subscrita pelos patronos constituídos pelo instrumento hábil (procuração, fls. 64/65), em que, em síntese, sustenta que:

- 1) 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, ou ainda se for o caso de produto devolvido, conforme doutrina e jurisprudência.
- 2) 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.
- 3) A decisão administrativa é improcedente pois o Decreto-lei nº 1.435/1975 foi introduzido no ordenamento jurídico com a finalidade de alterar as regras do Decreto-lei nº 288/1967, razão pela qual ambos os diplomas normativos devem ser interpretados de modo sistemático e integrado.
- 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, que são materiais de embalagens para outros produtos (refrigerantes, sucos, cervejas), são amparados pela isenção.

5) O direito a crédito deve ser avaliado à luz do princípio constitucional da isonomia se houver o entendimento de que o Decreto-lei nº 1.435/1975 e o Decreto-lei nº 288/1967 tratem de regimes jurídicos distintos.

Por fim, em face do acerto total da manifestação de inconformidade apresentada, requer que o “auto de infração” originário seja julgado totalmente improcedente.

A Turma Julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, votou por “julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido”, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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. 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. 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: 01/04/2005 a 30/06/2005

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

Em Recurso Voluntário o Contribuinte reitera os termos da Impugnação, com os seguintes tópicos de insurgência:

III – DAS RAZÕES PARA A REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

(A) O PRIMEIRO TÓPICO DA DECISÃO RECORRIDA:
A AFIRMAÇÃO DE QUE 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.

(B) O SEGUNDO TÓPICO DA DECISÃO RECORRIDA: 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, EXCETO AS DE ORIGEM PECUÁRIA, POR ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL.

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO. 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.

(C) A ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE MATÉRIA NÃO IMPUGNADA: EQUÍVOCO DECISÓRIO

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo (fls. 105/106)

Como relatado, trata o presente processo de glosas e reclassificação de créditos de IPI apurados pela Recorrente. Passo a análise dos tópicos recursais.

**(A) O PRIMEIRO TÓPICO DA DECISÃO RECORRIDA:
A AFIRMAÇÃO DE QUE 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.**

Inicialmente é preciso esclarecer que este tópico, tratado no Despacho Decisório, não foi objeto de Impugnação por parte do Contribuinte. Nada obstante, o acórdão DRJ apreciou a matéria, proferindo julgamento desfavorável ao Contribuinte. Portanto, deveria ter sido considerada preclusa.

Nada obstante, dado à manifestação em sede de DRJ, ainda que “extra petita”, entendo que a matéria deva ser enfrentada no presente voto.

A Recorrente questiona a “glosa” dos créditos relativos aos CFOPs 1.152, 1.202, 1.410, 1.411, 1.910, 1.949, 2.152, 2.410, 2.918 e 2.949 sob o argumento de que se trata de interpretação restritiva do art. 11 da Lei nº 9.779/99, uma vez que a não cumulatividade do IPI é um imperativo constitucional.

Todavia, toda argumentação de direito despendida pela Recorrente tem relação com a aquisição de insumos, material de embalagem e produtos intermediários isentos, o que não se confunde com a hipótese de devolução e mercadorias, abordada nos autos.

Ademais, não há qualquer violação ao princípio da não cumulatividade, uma vez que os créditos apropriados permanecem hígidos na escrita fiscal do contribuinte, apenas não podem ser objeto de Pedido de Ressarcimento, mas, apenas, utilizados no abatimento de débitos do próprio imposto.

Confira-se a Informação Fiscal:

4.1. Reclassificações

4.1.1. Efetuadas da inclusão de créditos de IPI referente a operações não enquadradas na categoria insumos. Somente é passível de ressarcimento o saldo credor decorrente de aquisição de matéria — prima, produto intermediário e

material de embalagem. Em face da norma régia, alguns CFOP's, que não são considerados insumos, permitem o crédito de IPI apenas para guitar débitos na apuração do próprio IPI, o que caracteriza tais valores como "créditos não-ressarcíveis".

4.1.2. Do exposto, considerando as irregularidades apresentadas, através de informações para análise e validação dos créditos supramencionados, em frontal desacordo com o artigo 437, inciso VIII do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002, e, considerando ainda, que nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e da Instrução Normativa SRF nº 33, de 04/03/1999 — DOU de 24/03/1999 (que dispõe sobre a apuração e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e dá outras providências) procedemos a RECLASSIFICAÇÃO dos CFOP's cuja natureza da operação perverte a previsão legal para aproveitamento de crédito com o fim de ressarcimento. Os códigos desconsiderados são: 1152, 1202, 1410, 1411, 1910, 2152, 2410, 2918, 2949. O detalhamento da reclassificação apresenta-se em planilha anexa, onde ficou consolidado conforme os valores abaixo:

Confirma a DRJ:

Os créditos não passíveis de ressarcimento de IPI, aqueles decorrentes de outras aquisições/entradas do estabelecimento detentor de crédito, distintas daquelas que dão direito a créditos passíveis de ressarcimento, em que pese não poderem ser ressarcidos/compensados, na forma do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, podem ser mantidos na escrita fiscal do IPI, para dedução dos débitos pelas saídas futuras.

Incluem-se nesses créditos, por exemplo, os seguintes valores: aquisição de mercadorias para revenda tributada, devolução e retorno de mercadorias, crédito presumido previsto nas Leis nº 9.363, de 1996, e 10.276, de 2001, recebidos em transferência da matriz pelos estabelecimentos filiais.

Daí a reclassificação de créditos de ressarcíveis para não ressarcíveis, apenas com a manutenção assegurada na escrita fiscal, vedada a utilização mediante ressarcimento/compensação.

Desse modo, deve ser negado provimento ao pedido da Recorrente nesse aspecto.

(B) O SEGUNDO TÓPICO DA DECISÃO RECORRIDA: 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, EXCETO AS DE ORIGEM PECUÁRIA, POR ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL.

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO. 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.

Inicialmente a Recorrente defende a incorreção da Fiscalização ao negar o direito ao creditamento do IPI em razão do benefício fiscal assegurado pelos art. 82, II c/c art. 175 do RIPI/2002. Todavia, entendo que tal argumentação perde objeto em razão do pedido subsidiário apresentado.

Em caráter subsidiário, aduz a Recorrente:

15. Ainda ao analisar os créditos decorrentes dos insumos adquiridos pela Recorrente sob o abrigo da isenção do 69, II, do RIPI/2002, a Fiscalização glosou os mesmos sob o argumento de não ter havido oneração pelo IPI na etapa anterior. Todavia, é desprovida de razão tal glosa de créditos, que desconsidera o arcabouço dos incentivos fiscais que conforma o regime da Zona Franca de Manaus.

16. É que, embora o Supremo Tribunal Federal tenha definido que as aquisições de insumos isentos, em regra, não conferem ao destinatário do produto o direito de apropriar créditos do IPI (RE 566.819), tal entendimento não se aplica às aquisições de insumos produzidos na ZFM. A distinção justifica-se para proporcionar o equilíbrio regional e social desejado pela Constituição (arts. 3º, I e III; 43, § 2º, II; 151, II, 170, VII e 174).

Com efeito, já em sede de Impugnação, postulou a Recorrente manutenção do direito ao crédito do IPI sobre produtos adquiridos de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, independentemente do benefício originalmente postulado.

Nesse aspecto, cumpre um breve esclarecimento acerca da legislação aplicável.

Relativamente às aquisições de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, a Legislação estabelecia diversas hipóteses de isenção.

Nos presentes autos, o benefício debatido é a isenção da Amazônia Ocidental, previsto no art. 82, II do RIPI 2002 (art. 95, III do RIPI/2010), que trata dos “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”.

Nos termos do art. 175 do RIPI/2002 (art. 237 do RIPI 2010):

Art. 175. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

A manutenção dos créditos apropriados pela Recorrente com base na conjugação de tais dispositivos foi negada pela Fiscalização ao argumento de que não teria sido preenchido o requisito de que os produtos fossem “elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental”.

Ou seja, esta foi a única razão da glosa. Não se questionou a localização desses fornecedores (“localizados na Amazônia Ocidental”), à exceção, é claro, do fornecedor CROW TAMPAS DA AMAZÔNIA S/A, cuja razão de glosa foi a não apresentação das notas fiscais.

Situação diversa é a prevista no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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.

Muito embora o RIPI/02 (art. 69) e o RIPI/2010 previssem a hipótese de isenção do imposto na saída de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, seu creditamento, por parte dos adquirentes, ainda que na condição de insumo, produto intermediário e material de embalagem, sempre foi vedado pela Receita Federal do Brasil por entender que não caberia o direito ao crédito sobre a “aquisição de insumos não-tributados e tributados à alíquota zero”.

É exatamente este entendimento que a Recorrente busca ver afastado. Pede-se o reconhecimento do direito ao crédito sobre a aquisição das tampas plásticas pelo simples fato de serem produtos industrializados por estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus, sem qualquer condicionante, como aquela aplicável aos produtos albergados pelo benefício da “Amazônia Ocidental”.

A DRJ, ao analisar o pedido subsidiário apresentado, entendeu que não caberia ao Contribuinte postular pelo crédito oriundo de matéria prima produzida na Zona Franca de Manaus uma vez que as decisões judiciais mencionadas, que supostamente garantiriam tal direito, não foram proferidas com eficácia *erga omnes*:

A requerente utiliza grande parte da peça de defesa para demonstrar, à luz de escólios doutrinários e jurisprudência administrativa e judicial, a pertinência do aproveitamento de créditos relativos a produtos industrializados na ZFM e adquiridos com a isenção do art. 69, II, do RIPI/2002, com supedâneo no princípio constitucional da não-cumulatividade e nas disposições do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), além dos princípios da legalidade e da isonomia.

Inicialmente, deve ser aduzido que decisões judiciais atinentes a casos concretos, como é assente, não têm eficácia *erga omnes*; não constituem legislação tributária, à luz do CTN, arts. 96 e 100, e dependem de Resolução do Senado Federal para que tenham efeito sobre a atividade da Administração Tributária (controle difuso da constitucionalidade).

De acordo com o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, se houvesse declaração de inconstitucionalidade, de lei, tratado ou ato normativo que tratam da manutenção e utilização de créditos escriturais do IPI, com eficácia *ex tunc*, proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade

(controle concentrado de constitucionalidade), relativamente à questão sob escrutínio, então seria permitido às autoridades fiscais incumbidas do julgamento administrativo em 1ª instância afastar a aplicação do diploma normativo tísido de inconstitucionalidade, mediante ato emanado do Secretário da Receita Federal.

Do contrário, deve ser aduzido que o princípio da estrita legalidade é o paradigma da atividade administrativa estatal, sendo que a apreciação de questionamentos de jaez constitucional e de pronunciamentos doutrinários não é província da atividade de julgamento administrativo empreendida pelo órgão competente no seio da Administração Pública, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo.

Ocorre que é fato novo, posterior ao Acórdão proferido pela DRJ e à interposição do Recurso Voluntário, que o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão pacificando a questão, com efeitos *erga omnes* e *ex tunc* (sem modulação de efeitos) por meio do julgamento do 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 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.

O leading case julgado recebeu a seguinte ementa e transitou em julgado em 18/02/2021:

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.

(RE 592891, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25-04-2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019)

Nos termos do mencionado Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997¹, foi expedida a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, com 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.”

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;

¹ Art. 1º 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, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

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)

Na hipótese dos autos é possível constatar que as “rolhas plásticas” adquiridas são, inequivocadamente, material de embalagem, atendendo ao disposto na “Observação 1”.

As aquisições em questão estavam amparadas inicialmente no art. 82, III, do RIPI/02, que prevê hipótese de isenção (Observação 2) e, por serem fornecidas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, também são consideradas isentas, sem qualquer condição.

Quanto à alíquota do IPI, não consta nos autos que a Fiscalização tenha questionado a classificação fiscal utilizada. Logo, deve-se considerar a tributação positiva apropriada pela Recorrente (Observação 3).

A Recorrente está sediada fora da Zona Franca de Manaus (Observação 4).

Nesse aspecto, deve-se considerar que as glosas realizadas sob o fundamento de ausência de apresentação do documento fiscal devem ser mantidas. Apenas as aquisições amparadas nas 4 (quatro) observações supra é que podem ter os créditos legitimados.

Pelo exposto, deve ser parcialmente reconhecido o direito do contribuinte ao creditamento sobre as aquisições de “rolhas plásticas” industrializadas por estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus, à exceção daquelas operações não suportadas em Notas Fiscais.

(C) A ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE MATÉRIA NÃO IMPUGNADA: EQUÍVOCO DECISÓRIO

Nesse tópico a Recorrente refuta, de forma genérica, a observação constante do Acórdão DRJ no sentido de que a matéria não expressamente impugnada seria considerada preclusa:

Não houve contestação das glosas dos créditos (R\$ 3.971,19) relativos a aquisições de material para manutenção, conforme apuração nas planilhas às fls. 14/15.

Trata-se, pois, de matéria não impugnada, incontroversa.

Contudo, a Recorrente apenas afirma que “é certo que a Recorrente impugnou, claramente, todos os itens da decisão que homologou parcialmente o seu PERD/DCOMP, sustentando o direito à manutenção e utilização dos créditos por força de princípios constitucionais e legais”.

Todavia, não assiste razão à Recorrente, toda sua argumentação de direito está diretamente vinculada à aquisição de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, o que não se

relaciona, em absoluto, com as razões de glosa de material para construção. Assim, mantêm-se o reconhecimento da preclusão.

Conclusão

Consoante razões expostas, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO para reverter as glosas relativas às aquisições de “rolhas plásticas” industrializadas por estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus, à exceção daquelas operações não suportadas em Notas Fiscais.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário