



Processo nº	10880.934776/2018-58
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3201-010.138 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	19 de dezembro de 2022
Recorrente	AMBEV S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

CREDITAMENTO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou 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”.

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS. REQUISITOS.

Somente geram crédito de IPI as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, entendidos esses últimos como os produtos que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Posição firmada pelo STJ no julgamento do REsp.

1.075.508/SC cujo acórdão foi submetido ao regime dos recursos repetitivos.
Aplicação do art. 62^a do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE.

A boa fé do adquirente não é suficiente para garantir o direito ao crédito como se devido fosse se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, pelo voto de qualidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer os créditos nas aquisições de insumos e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, nos termos do RE nº 592.891, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negavam provimento ao recurso. Os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima davam provimento em maior extensão, excetuando-se desse provimento apenas as matérias relativas à ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa e ao direito ao crédito do IPI sobre materiais intermediários qualificados pela fiscalização como de uso e consumo do estabelecimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Nos termos do acórdão de e-fls 1481 a Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento da Manifestação de Inconformidade, relatou os seguintes fatos:

A presente análise fiscal trata do Pedido de Ressarcimento – PER – no. 31676.71744.241016.1.1.01-4112, relativo a saldo credor de IPI apurado no 3º trimestre de 2016 pelo estabelecimento com CNPJ no. 07.526.557/0034-78, no valor de R\$ 5.327.408,73, cumulado com compensação de débitos da empresa. A DRF/Curitiba, através do Despacho Decisório de fls. 211/225, indeferiu o pleito e considerou não homologada a compensação, tendo efetuado glosas decorrentes das seguintes apropriações de créditos indevidas:

a) Oriundas da Zona Franca de Manaus, sem destaque do IPI, sob o fundamento de que teriam direito a isenção do art. 81, inciso II, e, em alguns casos, do art. 95, inciso III, do RIPI/2010 –Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto no 7.212, de 15/06/2010. Indica a autoridade que não há direito a crédito vinculado à primeira isenção, estando o crédito incentivado referente à segunda sujeito ao cumprimento de requisitos legais, o que não foi observado (não se tratariam de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional);

b) Além disso, a Fiscalização entende ser ilegítimo o crédito de IPI relativo às entradas dos insumos denominados “kits” ou “concentrados”, por não se tratar de um produto único, ao contrário do que entende o contribuinte. Assim, a classificação fiscal adotada para esses insumos estaria equivocada, devendo ser utilizadas as classificações fiscais dos seus componentes, sujeitos à alíquota zero de IPI, em sua maioria;

c) Outros créditos indevidos seriam os referentes às entradas de bens de uso e consumo, que não se caracterizam como insumo, tais como aditivo, óleo lubrificante, detergente, solvente, sabão, graxa, amortecedor, parafuso, porca, arruela, conector, correia, coxim, rolamento, mola, retentor etc.

2. Feita a reconstituição da escrita foi apurado saldo devedor no período, objeto do auto de infração do processo 10980.721064/2019-23.

3. Cientificada em 23.10.2018, a interessada apresentou, tempestivamente, em 16.11.2018, manifestação de inconformidade na qual indica que a maior parte da glosa dos créditos encontra-se em discussão administrativa no processo 11624.720043/2017-41, cujos motivos e fundamentos foram adotados pela Autoridade Fiscal para o presente processo. Abaixo sintetizados seguem os argumentos de defesa (teor semelhante ao da impugnação apresentada no citado processo):

a) Aponta nulidade do lançamento em função da alteração dos critérios jurídicos, tendo a Autoridade Fiscal inovado nos argumentos e modificado a compreensão jurídica da Receita Federal no debate que, nos últimos vinte anos, é travado sobre o direito ao crédito de IPI sobre concentrados para refrigerantes produzidos na Zona Franca de Manaus. Argumenta que a depender do período autuado e do local do estabelecimento fiscalizado, são aplicados critérios jurídicos distintos para autuar a Manifestante e que foi apenas nos últimos dois anos que a Fiscalização passou a questionar a classificação fiscal empregada nos kits concentrados para refrigerantes, isso sem qualquer mudança legislativa ou decisão judicial. Indica decisões favoráveis em julgamentos do CARF e STF e, em vista desses posicionamentos, entende que a pretensão da Autoridade Fiscal em glosar os créditos de IPI dos kits com fundamento em suposto erro de classificação fiscal, representa manifesta violação ao princípio da proteção à confiança encampado pelo artigo 146 do CTN. Acrescenta:

".....

Fica evidente, dessa forma, que a Receita Federal, que historicamente admitia os créditos presumidos de IPI sobre kits para a produção de guaraná adquiridos pela Manifestante, bem como recusava os créditos dos demais concentrados apenas por entendê-los como não enquadrados no art. 95, III, do RIPI/2010, agora modificou a sua interpretação sobre as regras legais para a classificação fiscal de mercadorias, alterando sua compreensão jurídica do tema e exigindo o IPI de forma retroativa.

.....";

b) No mérito, primeiramente defende o direito aos créditos das aquisições das empresas Pepsi e Valfilm, com fundamento no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, entendendo que

o direito aplica-se a toda e qualquer mercadoria que contenha (“elaborado com”) matérias-primas de base vegetal, não importando se *in natura*, já processadas, ou com alguma específica quantidade da matéria-prima vegetal que deva integrar o produto produzido, inexistindo razão que justifique limitar a aplicação do incentivo apenas às hipóteses de utilização de materiais agrícolas ou extrativos *in natura* ou o condicionando a que a sua composição possua determinada quantidade de matéria-prima. Adiciona a seguinte argumentação:

"Ademais, a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n. 8/98, que descreve o Processo Produtivo Básico dos concentrados para refrigerante, prevê que é 'admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção' estabelecidas para esses itens. Ou seja, a norma reconhece que o benefício alcança os produtos contendo as matérias primas de origem agrícola ou extrativas vegetais já submetidas a processo de industrialização por outras empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, enquadrando-se perfeitamente aos extratos concentrados de refrigerantes adquiridos da Pepsi pela Manifestante, produto cuja formulação utiliza corantes produzidos pela empresa DD Williamson a partir de matéria-prima extrativa da Amazônia.";

c) Cita que em resposta a consulta feita pela Pepsi, a Suframa reconheceu o direito ao incentivo do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 os concentrados para a preparação de bebidas não alcoólicas adquiridos na forma de “kits”, fabricados a partir de **corante de caramelo** – insumo industrializado a partir do açúcar de cana plantada no Mato Grosso (Ofício n. 5637/SPR/CGA/CGAPECPIN);

d) Registra ser simplista o entendimento de que não competiria à SUFRAMA fiscalizar as empresas detentoras de incentivos fiscais quanto a aspectos tributários, incumbência esta cometida em caráter exclusivo à Secretaria da Receita Federal e concretizado por Auditores-Fiscais da Receita Federal, que detêm a prerrogativa para constituir o crédito tributário;

e) Em seguida, procura defender o direito ao crédito sobre as aquisições isentas ao abrigo do art. 81, II do RIPI/2010, por entender que negar o direito ao crédito decorrente de uma aquisição isenta de IPI oriunda de uma região incentivada significa anular os efeitos dessa mesma isenção, extirpando a lógica econômica que determinou a decisão política de instituição do benefício. Prossegue:

"O artigo 40 do ADCT prescreve que: 'essa região de livre comércio deve manter, pelo prazo previsto na Constituição, em relação ao restante do País, um tratamento diferenciado, mais favorecido, compatível com a finalidade do incentivo regional que lhe foi outorgado'.

Assim, para que os insumos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM tenham tratamento tributário mais benéfico do que aqueles provenientes de outras regiões é necessário que, além de não incidir o imposto, seja concedido ao adquirente o crédito do valor correspondente ao IPI sobre a operação, sob pena de que seja retirada qualquer vantagem na aquisição de produtos da ZFM. Aliás, a negativa ao crédito presumido torna a operação com contribuintes situados na ZFM mais onerosa, considerando os custos logísticos decorrentes da distância da região para os centros mais industrializados do país."

f) Sustenta a correção da classificação adotada para os *kits* adquiridos das empresas Pepsi e Arosuco, reclamando da falta de laudo elaborado por profissional habilitado e reportando-se a Relatório Técnico apresentado em outro processo objeto de lançamento semelhante. Conclui que "*a falta de prova técnica apta a fundamentar a*

desclassificação fiscal empreendida no Auto de Infração fulmina a validade do lançamento, sendo a glosa pretendida pelo AIIM nula e não podendo prevalecer";

g) Defende a tomada de créditos de boa-fé, não podendo ser punida por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas por seus fornecedores;

h) Requer também o direito ao crédito sobre materiais intermediários de produção indevidamente qualificados pela fiscalização como de uso e consumo.

A referida Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente com as seguintes conclusões:

Compensação

68. Ainda que reconhecida a improcedência de parte da glosa efetuada, o valor revisto somente acarretará alterações no processo referente ao lançamento, não sendo suficiente para o reconhecimento de crédito para a pessoa jurídica.

Conclusão

69. Diante do exposto, vota-se pela improcedência da manifestação de inconformidade, devendo ser mantida a decisão que não reconheceu o direito ao crédito e considerou não homologada a compensação.

Inconformado o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, requerendo a reforma do julgado, alegando em síntese os mesmos argumentos da Manifestação de inconformidade, nos seguintes tópicos:

II – DAS RAZÕES PARA ANULAÇÃO E/OU REFORMA DA DECISÃO RECORRIDА

1. NULIDADE: DA ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO: (I) NOVO ENQUADRAMENTO FISCAL DOS “KITS” PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

2. MÉRITO:

(A) DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI SOBRE OS INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

(2.1) DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES JUNTO ÀS EMPRESAS PEPSI E VALFILM. UTILIZAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA REGIONAL IN NATURA OU PROCESSADA

(2.2) DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE AS AQUISIÇÕES AO ABRIGO DA ISENÇÃO DO ARTIGO 829 II9 DO RIPI/2010 – ART. 40 DO ADCT

2.3. DOS CRÉDITOS DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS E A AUSÊNCIA DE ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS “KITS” ADQUIRIDOS JUNTO ÀS EMPRESA PEPSI E AROSUCO

2.4. DA BOA-FÉ DA RECORRENTE E O DIREITO AOS CRÉDITOS GLOSADOS

B. DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI SOBRE MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS DE PRODUÇÃO INDEVIDAMENTE QUALIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário de e-fls 1509 é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade em razão de alteração dos critérios jurídicos do lançamento.

A Recorrente alega nulidade o Despacho Decisório por afronta direta aos artigos 100 e 148 do CTN, visto que, no seu entender, a fiscalização inovou nos argumentos de direito em prol da glosa dos créditos de IPI, o que traduz claramente uma modificação da compreensão jurídica da Receita Federal no debate que, nos últimos anos, vem sendo objeto de análise sobre o direito ao crédito de IPI sobre concentrados de refrigerantes, produzidos na Zona Franca de Manaus. Vejamos o que diz o recurso:

1.2. O lançamento debatido no processo nº 11624.720043/2017-41 **inovou nos argumentos de direito em prol da glosa dos créditos de IPI**, o que traduz claramente uma modificação da compreensão jurídica da Receita Federal no debate que, nos últimos vinte anos, é travado sobre o direito ao crédito de IPI sobre concentrados para refrigerantes produzidos na Zona Franca de Manaus.

1.3. Indo direto ao ponto, o exame do Auto de Infração impugnado, quando confrontado com tantos outros diversos lançamentos lavrados contra a Ambev sobre o mesmo tema, deixa incontrovertido que ao embasamento jurídico que deu suporte aos Autos anteriores restou acrescido um **novo tópico**, constante inclusive de Relatório Fiscal. Essa inovação diz com uma alteração da interpretação da Receita Federal acerca da classificação fiscal dos “kits de refrigerantes” adquiridos pela Recorrente das empresas Pepsi e Arosuco, que foram excluídos da Ex 01 da posição 21.06.90.10 (alíquotas 27% e 20% do IPI) e reclassificados na posição 21.06.90.10 (alíquota zero IPI).

1.4. Como prova do alegado, com a impugnação no processo nº 11624.720043/2017-41 foi anexado o Auto de Lançamento objeto do processo nº **110807278282011-43** (competências de janeiro de 2007 a dezembro de 2009 – MPF 1010100.2010.01846) lavrado contra o estabelecimento sucedido pelo estabelecido autuado neste processo. Referida peça fiscal, **tratando do mesmo contribuinte (Ambev/Viamão/RS) e das mesmas mercadorias remetidas de Manaus pelos mesmos fornecedores (Kits de Refrigerantes das empresas Pepsi e Arosuco)**, produziu conclusões distintas acerca da NCM dos produtos que originaram os créditos de IPI.

Sobre esse ponto é importante consignar que as causas de nulidade dos atos estão descritas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235 de 1972, com a seguinte redação:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Logo, eventual alteração de critério jurídico não é causa de nulidade. Sendo assim, passamos a análise de violação do artigo 146¹ do código Tributário Nacional, observando que a recorrente apontou em seu Recurso Voluntário que a alegada alteração se deu em comparação ao lançamento efetuado neste PAF com o PAF N.º 11080727828/2011-43 (e-fls. 6887), já que:

(i) No processo 11080727828/2011-43 o direito ao crédito presumido sobre os “kits de refrigerantes” adquiridos pela Recorrente da Pespi e Arosuco (concentrado limão, laranja e tônica) foi recusado por um suposto não atendimento aos requisitos do art. 6º do DL n. 1.435/75. Inexistiu qualquer discordância sobre a aplicação da NCM n. 2106.90.10, “ex. 01”.

(ii) **No processo 11080727828/2011-43 foi reconhecido o direito da Recorrente ao crédito presumido de IPI sobre os concentrados de guaraná para fabricação de refrigerantes adquiridos da empresa Arosuco.**

Ocorre que, como bem esclarecido pelo julgador *a quo*, o fato de em determinado lançamento a ação fiscal não ter entendido pela autuação, não significa que toda a administração fica vinculada àquele entendimento, devendo ser observado que esses entendimentos não tem o poder de estagnar futuras autuações.

Esses argumentos trazidos pela recorrente, inclusive citando o mesmo Proc. 11080727828/2011-43, já foram enfrentados pelo CARF, que vem adotando o seguinte posicionamento, conforme se verifica no acórdão seguinte:

Acórdão n.º **3302-007.496** – Proc. 11624.720043/2017-41 - Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 - Relator Walker Araújo.

A Recorrente deseja demonstrar que o lançamento inovou nos argumentos de direito em prol da glosa dos créditos de IPI, o que traduziria uma modificação da compreensão jurídica da Receita Federal em relação aos procedimentos fiscais anteriores. Cita, como exemplo do argumento de alteração do critério jurídico, os autos do processo nº 11080.727.828/2011-43, também lavrado contra estabelecimento da AMBEV. Enfatiza que, naquele processo, tratava-se de mesmo contribuinte, das mesmas mercadorias remetidas de Manaus pelos mesmos fornecedores (PEPSI E AROSUCO) mas, no entanto, a Receita Federal teria produzido conclusões distintas acerca da classificação fiscal dos produtos que originaram os créditos de IPI.

Reproduz excertos do Termo de Encerramento da Ação Fiscal do referido processo nº 11080.727.828/2011-43 que, segundo a Recorrente, a Fiscalização teria analisado as mesmas questões (de fato e de direito) enfrentadas no lançamento ora impugnado, mas as conclusões fora sensivelmente distintas.

Sem razão à Recorrente.

Analizando o Relatório Fiscal do PA nº 11080.727828/2011-43 – juntado na Impugnação –, constata-se a ausência por parte da fiscalização de qualquer critério jurídico acerca da classificação fiscal dos “kits”, naquele lançamento, sendo que a autuação partiu da premissa de era a natureza da isenção tributária que justificara a saída de produtos sem destaque de IPI. Confira-se:

¹ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

6) *Esta fiscalização efetuou as verificações necessárias para determinar se a falta de destaque do IPI nas notas fiscais de saída emitidas pelos fornecedores mencionados no item 4 deste Termo estava amparada na isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, ou se estava amparada somente na isenção prevista no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, tendo chegado às conclusões expostas nos itens a seguir (fl. 423, destacou-se).*

E o motivo daquele lançamento foi exatamente a falta de previsão legal para aproveitamento de créditos, sem que tivesse havido menção alguma às alíquotas de IPI aplicáveis aos produtos correspondentes:

12) *São indevidos, por falta de previsão legal, os créditos calculados em relação aos produtos fornecidos por Pepsi-Cola, Crown e pela filial de Arosuco, bem como os valores correspondentes a filmes plásticos que saíram de Valfilm até 13/09/2009 e a concentrados que não tinham o sabor guaraná recebidos da matriz de Arosuco (fl. 425, destacou-se).*

Em resumo, não se investigou naquele processo, se os “kits” podiam ser enquadrados como “preparações compostas”, nos termos dos ex-tarifários da posição 2106.90.10 da TIPI, diferentemente do ocorrido no presente caso.

Verifica-se que não houve qualquer critério jurídico adotado em relação à classificação fiscal dos produtos, pois não houve qualquer lançamento de ofício a respeito de classificação fiscal. Assim, o artigo 146 do CTN pressupõe a existência de um lançamento prévio, o qual não ocorreu. Também não houve lançamento por homologação expressa, a caracterizar qualquer adoção de critério jurídico quanto à classificação fiscal dos produtos.

Assim, não há que se falar em qualquer alteração de critério jurídico.

Além disso, por inexistir qualquer pronunciamento expresso da Administração Tributária sobre a classificação dos “kits”, fica afastada a aplicação do § único, do Artigo 100, do CTN, que assim dispõe: (...)

A adoção de novo critério jurídico é vedada, em defesa da segurança jurídica, com previsão expressa no Código Tributário Nacional, artigo 146, com a seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Nessa toada, não há que se falar em aplicar a vedação contida no artigo 146, posto que a redação veda a aplicação de novo critério jurídico ao mesmo fato gerador, o que não é o caso. Nesse sentido cito festejada obra da Conselheira Thais De Laurentiis:

“Conclui-se, então, que a proibição de alteração de critério jurídico posta no art. 146 do CTN não está se referindo à autuação de períodos não anteriores fiscalizados, mas sim à anulação de um primeiro lançamento e efetivação de um novo, para aqueles mesmos fatos geradores, com base no novo entendimento jurídico, além do caso de revisão via lançamento suplementar.”²

² Laurentiis, Thais De. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. IBDT, 2022. p. 61.

E na jurisprudência administrativa convém destacar voto proferido nesta Turma, acórdão n.º 3201-005.424, em outra formação, no qual o Ilustre Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Mereira ressaltou que:

Entendo que para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.

Nesse sentido, não houve qualquer alteração de procedimento fiscal no tocante à classificação fiscal em relação à contribuinte.

O CARF tem posicionamento firme neste sentido em julgamento de Recurso da AMBEV. Cito dois deles.

No Acórdão nº 3402004.988, sessão de 21/03/2018, o Relator, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, firmou o entendimento de que "O fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”.

Em caso análogo, no Acórdão nº 3302006.113, sessão de 27/11/2018, o Relator Conselheiro Jorge Lima Abud, reproduziu em seu voto manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional de que "o mero silêncio administrativo não se confunde com adoção de critério jurídico pela autoridade administrativa.

Perfilho o entendimento esposado nesses indigitados Acórdãos e acrescento que se aceitável a tese da recorrente, seria mister do Fisco manifestar-se sobre todas as condutas do contribuinte no período fiscalizado, sob pena de ser interpretar qualquer omissão como reconhecimento tácito de validade de conduta, e mais, com atributos de "prática reiterada da administração", o que seria completo absurdo.

Assim, não há que se falar em qualquer alteração de critério jurídico no lançamento a reclassificação fiscal em relação ao contribuinte.

Em conclusão, além de não entender ser o caso de nulidade, também não é o caso de alteração de critério jurídico, posto que o caso que se pretende comparar é diverso do caso concreto, razão pela qual rejeito a preliminar.

MÉRITO

O contribuinte defende o seu direito ao crédito de IPI sobre os insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes adquiridos da zona franca de Manaus, destacando em seu Recurso Voluntário os seguintes tópicos:

(A) DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI SOBRE OS INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

2.1. DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES JUNTO ÀS EMPRESAS PEPSI E VALFILM. UTILIZAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA REGIONAL *IN NATURA* OU PROCESSADA

2.2. DO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE AS AQUISIÇÕES AO ABRIGO DA ISENÇÃO DO ARTIGO 82, II, DO RIPI/2010 – ART. 40 DO ADCT

2.3. DOS CRÉDITOS DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS E A AUSÊNCIA DE ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS “KITS” ADQUIRIDOS JUNTO ÀS EMPRESA PEPSI E AROSUCO

2.4. DA BOA-FÉ DA RECORRENTE E O DIREITO AOS CRÉDITOS GLOSADOS

B. DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI SOBRE MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS DE PRODUÇÃO INDEVIDAMENTE QUALIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO

No que se refere ao primeiro item, *2.1 - créditos relativos às aquisições junto às empresas pepsi e valfilm. utilização de matéria-prima regional in natura ou processada*, a análise que devemos fazer se restringe aos insumos adquiridos da empresa Pepsi, visto que os insumos da empresa Valfilm (Filmes plásticos) tiveram a glosa revertida no julgamento da DRJ, conforme constou no relatório.

É importante deixar consignado que em que pese o acórdão da DRJ tenha concluído pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, em suas razões deixou claro que deverá ser revertida a glosa referente às aquisições da Valfilm, conforme ocorreu no processo de lançamento, vejamos a conclusão do julgado *a quo*:

68. Ainda que reconhecida a improcedência de parte da glosa efetuada, o valor revisto somente acarretará alterações no processo referente ao lançamento, não sendo suficiente para o reconhecimento de crédito para a pessoa jurídica.

Assim, passo a descrever as alegações recursais:

2. Com efeito, em relação aos fornecedores Pepsi e Valfilm a glosa tem origem em evidente equívoco da Fiscalização na interpretação das expressões “elaborados com matérias-primas” e “produção regional”, para concluir que o benefício fiscal: (i) somente seria aplicável àquelas mercadorias em cuja produção tenham sido empregados materiais agrícolas ou extrativos in natura (no caso da Pepsi); (ii) seria inaplicável àquelas mercadorias cuja produção tenha empregado materiais agrícolas ou extrativos in natura que representem uma “pequena fração da composição do produto”, pois “ao grafar que o bem deve ser ‘elaborado com’ matéria prima extrativa, o legislador estabeleceu um marco relacionado à quantidade e importância do extrato vegetal, pois jamais se empregaria tais palavras ao se referir a um aditivo usado no processo industrial”, no caso da Valfilm; (iii) não se aplica aos insumos adquiridos dentro da área compreendida como Amazônia Legal, que inclui o Estado do Mato Grosso (no caso da Pepsi).

(...)

16. Isto posto, é inquestionável a improcedência da glosa dos créditos decorrentes da aquisição de insumos sob o abrigo da isenção do artigo 6º de Decreto-lei 1.435/75 (art. 82, III, do RIPI/2002 e art. 95, III, do RIPI/2010), mais precisamente do contribuinte da Pepsi, pois o lançamento contraria ao disposto no art. 6º do DL n. 1.435/75 (que não condiciona a isenção e o crédito presumido a utilização de matéria-prima in natura ou a composição de determinada quantidade de matéria-prima no produto final) e ao posicionamento expresso do MPO/MDIC/MCT e da SUFRAMA. Deve ser provido este Recurso Voluntário neste tópico, portanto.

A despeito do conceito dos Kit’s objeto da glosa, a recorrente apresentou descrição dos produtos fornecidos pelas empresas PEPSI E AROUSUCO, conforme se pode notar no relatório fiscal, vejamos:

(...)

14.1 - Pelo menos uma das embalagens contém ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. **No kit sabor Cola, o componente em questão contém extrato de noz de cola, aroma "sabor Pepsi", corante caramelo e outros ingredientes.** No kit sabor guaraná, tal componente contém extrato vegetal de guaraná, aroma natural de guaraná e corante caramelo. Nos kits sabor laranja, limão, uva e tônica, o componente contém aroma natural.

(...)

O Relatório Fiscal ao analisar os KIT's adquiridos pela PEPSI faz as seguintes considerações:

Análise dos kits adquiridos de Pepsi

21) Constatou-se que Pepsi não emprega açúcar nem qualquer outra matéria-prima extrativa regional no processo de industrialização dos kits para fabricação de concentrados.

22) No caso da elaboração de componentes com sabor Cola, é empregado por Pepsi o corante caramelo, produto industrializado por D D WILLIAMSON DO BRASIL LTDA, CNPJ nº 02.789.565/0001-25.

23) O corante caramelo não é uma matéria-prima extrativa, e sim um produto intermediário em cuja industrialização D D Williamson emprega açúcar.

24) Como será demonstrado a seguir, independentemente da origem do açúcar empregado por D D Williamson, o corante caramelo não pode gerar direito à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.

25) Entretanto, em relação à origem do açúcar empregado por D D Williamson, foram constatados os fatos descritos a seguir:

25.1 - Em declaração datada de 09/11/2016, entregue por Pepsi no curso de diligência realizada pelo Fisco, a empresa registrou que “Com relação ao corante caramelo, fomos informados pela empresa D.D. Williamson que ele é produzido, atualmente, com uso de açúcar proveniente de fornecedores localizados nos Municípios de Nova Olímpia e Sonora, no Estado de Mato Grosso, e de fornecedores localizados em Maués, Estado do Amazonas, todos compreendidos pela região amazônica, conforme definida pelo art. 29 da Lei n. 5.173/66 e art. 45 da LC n. 31/772”.

25.2 - Como o Fisco observou que o Município de Sonora fica no Estado de Mato Grosso do Sul (fora da Amazônia Legal), e não Mato Grosso, Pepsi foi intimada a prestar esclarecimentos.

25.3 - Em resposta, Pepsi confirmou que houve o erro acima, e encaminhou declarações apresentadas por D.D. Williamson que contém informações adicionais sobre a origem do açúcar utilizado na elaboração do corante caramelo.

25.4 - Nestas declarações, fica esclarecido que o açúcar cristal, que serve de base para a elaboração do corante caramelo (processo de hidrólise) não é proveniente de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental, mas sim do Estado de Mato Grosso (dentro da Amazônia Legal), e, em determinados períodos, Mato Grosso do Sul ou Goiás.

25.5 - De qualquer maneira, a legislação que trata do conceito Amazônia Legal não se aplica ao caso em análise. O art. 6º do DL 1435/75 (artigo 95, inciso III, do RIPI/2010) se refere à Amazônia Ocidental, que é constituída somente por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme Decretos-Lei nº 291/1967 e nº 356/1968.

25.6 - Vários itens da Exposição de Motivos do DL 1435/75 falam no objetivo de promover o desenvolvimento regional da Amazônia Ocidental, mostrando que a palavra regional não pode ser entendida como relacionada à Amazônia Legal. Por exemplo, transcrevemos a seguir trechos da introdução:

Temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência as minutas de Decreto-lei e de Decreto anexas, que alteram a legislação e o mecanismo dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, com a finalidade de melhor ajustá-los ao atual estágio de desenvolvimento regional e à estratégia industrial do II Plano Nacional de Desenvolvimento (PND) i

(...)

5. *Esses e outros fatores conduzem à necessidade de redefinir, para os próximos anos, a estratégia de ação do Governo Federal para a Zona Franca de Manaus e a Amazônia Ocidental, através das seguintes medidas, que temos a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência:* (grifos nossos)

25.7 - As declarações de D.D. Williamson também mostram que no ano de 2011 esta empresa incluiu açúcar mascavo no seu processo produtivo. Mas não se pode dizer que o corante caramelo é “elaborado com” açúcar mascavo, pelos motivos que serão expostos neste Termo quando se tratar de filmes plásticos em que foi utilizada pequena quantidade de óleo de dendê (o assunto não será aprofundado aqui porque, independentemente da origem do açúcar empregado por D D Williamson, o corante caramelo não pode gerar direito à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, como será demonstrado a partir do item a seguir).

26) **O corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos.** Resumidamente, o processo de industrialização para a obtenção do corante caramelo é realizado em duas etapas:

a) Processo de hidrólise: ocorre através da inversão da sacarose, sendo utilizados como matérias-primas o açúcar cristal, água e catalisador ácido. Esse processo quebra a molécula da sacarose, gerando outros tipos de açúcares. O produto resultante é o açúcar hidrolisado, que é uma mistura de sacarose, glicose e frutose.

b) Processo de manufatura do corante caramelo: ocorre em reatores, através do processo de caramelização, utilizando o açúcar hidrolisado da etapa anterior, acrescido de água, sal de amônio e solução alcalina.

Durante todo esse processo existe o acompanhamento de técnicos de laboratório, coletando e analisando todos os parâmetros de qualidade.

27) O corante caramelo pode gozar da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010), pois a sacarose (açúcar), que é uma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, foi “incorporada” a ele.

28) Entretanto, o fato do corante caramelo poder gozar da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 não significa que ele pode gerar direito à isenção para o produto elaborado a partir dele. O benefício fiscal tem um limite concreto e absoluto: é a elaboração do produto a partir do extrato.

29) As empresas alegam que a ausência da palavra "diretamente" no caput do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 indicaria que a legislação não exige que a matéria-prima extrativa regional (açúcar) seja utilizada diretamente no produto que faz jus à isenção.
(...)

30) Entretanto, **a utilização do termo "matérias-primas", por si só, já determina que deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado, pois "matérias-primas" são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.**

Como se vê a recorrente busca reverter a autuação sobre os produtos oriundos da empresa Pepsi, com a interpretação de que o corante caramelo utilizado no KIT, é a 'matéria prima' descrita no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75 e por isso ensejariam a fruição do benefício, contudo restou esclarecido pela fiscalização, com base nas informações cedidas pela

própria recorrente no decorrer do processo de fiscalização, que o corante é um produto industrializado fornecido por outra empresa (D.D. Williamson).

Art. 6º do Decreto-lei n° 1.435, de 16 de dezembro de 1975:

"Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o 'caput' deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA." (grifei)

Partindo do que dispõe a Lei, conclui-se que para usufruir do benefício fiscal, se faz necessário o preenchimento dos seguintes requisitos:

(a) Que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.

(b) Que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental.

(c) Que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.

(d) Que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 nem 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 da TIPI).

(e) Que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Diante desses requisitos, forçoso discordar da interpretação da recorrente, pois não se trata de um conceito amplo e genérico que abarca tanto a matéria prima bruta quanto a já industrializada, se assim o fosse a Lei especificaria caso a caso, como já o fez em outras oportunidades.

Pelo que ficou consignado no relatório fiscal, a partir das informações cedidas pelo contribuinte, o produto "corante caramelô" que compõe o KIT, é um produto industrializado que contém açúcar que não é proveniente de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental, logo, não se enquadra nos critérios de isenção do art. 6º do Decreto-lei n° 1.435/75.

A expressão "**matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**" não dá margem para o entendimento de que todo e qualquer produto novo, como é o caso do corante caramelô do "KIT", que contenha o produto agrícola com isenção também usufrua dos mesmos benefícios, pois, repito, a lei assim não diz.

Ademais, conforme bem salientado pelo julgado *a quo*, ao contrário do que sustenta a Recorrente, a matéria prima regional é aquela extraída da região beneficiada pela legislação tributária, objeto do incentivo fiscal, sendo inadmissível estender para outras regiões diversa daquela que a consta na Lei.

Sobre a matéria a jurisprudência do CARF já se posicionou em julgado da câmara Superior, acórdão n.º **9303-006.987** de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, no seguinte sentido:

CREDITAMENTO "FICTO" NAS AQUISIÇÕES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. CONDICIONANTE. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL.

Somente os produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extractivas 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, dão direito ao estabelecimento industrial adquirente ao creditamento do IPI como se devido fosse, não estando aí contemplados, portanto, os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, como os utilizados na fabricação de concentrados para refrigerantes (art. 175, c/c art. 82, do RIPI/2002).

Em suas razões o relator aborda ainda as seguintes questões:

3. Direito (específico) ao creditamento "ficto" nas aquisições de insumos elaborados com matérias primas da Amazônia Ocidental

Em uma situação específica, há previsão legal para o creditamento "ficto" em questão, desde que preenchidas as condições do art. 175, c/c art. 82, III, do RIPI/2002 (vigente à época):

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).

(...)

Art. 82. São isentos do imposto:

(...)

III os produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extractivas 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 nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto lei nº 1.593, de 1977, art. 34).

O que aqui está em litígio é se o produto (CocaCola) é fabricado com "matérias primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional".

O industrial adquire, da RECOFARMA (localizada na ZFM/AO) **concentrados para fabricação de refrigerantes, na forma de "kits"**, para depois misturá-los e diluí-los, para a obtenção do produto final.

Ocorre que, no caso da Coca Cola, um dos insumos utilizados no concentrado é o **corante caramelô**, que é um produto intermediário, resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos, **não** havendo, portanto, o direito ao alentado creditamento.

Atesta isto a transcrição de excerto das Contrarrazões da PGFN (fl. 2.482):

*"A própria contribuinte informa que a Recofarma não se utiliza de matérias primas de produção regional em seu processo industrial de fabricação do concentrado para refrigerantes, mas sim de **corante caramelô**, que é produto intermediário/industrializado, elaborado a partir do açúcar e do álcool, também intermediários/industrializados, e não matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional".*

E, observe-se que a isenção do IPI prevista no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/1975 é objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário). Assim, para se verificar a existência do direito ao benefício, é irrelevante identificar qual a pessoa jurídica que é responsável por cada etapa da cadeia produtiva (1^a ou 2^a industrialização), devendo-se apenas analisar o produto fabricado e as matérias primas utilizadas na sua elaboração. Por exemplo, se a industrialização do corante caramelô fosse realizada por Recofarma, em nada mudaria o entendimento aqui exposto, pois o produto comercializado com a isenção continuaria tendo como insumo o corante caramelô:

(...)

Assim, não assiste razão ao contribuinte, porquanto somente os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, são passíveis de creditamento do IPI excluídos os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, portanto, entendo por adotar o mesmo entendimento exposto acima, visto ser predominante na jurisprudência administrativa e em linha com o que consta na legislação.

Sentido semelhante, encaminhou o Acórdão já citado n.º **3302-007.496** de relatoria do conselheiro Relator Walker Araújo que também se debruçou a julgar os créditos relativos às aquisições junto às empresas Pepsi e Valfilm, utilização de matéria-prima regional in natura ou processada, inclusive cita outros acórdãos no qual também já havia se pronunciado desfavoravelmente ao entendimento explicitado pela Recorrente nos autos dos PAF's 11080.722074/2016-40 (acórdão **3302-006.429**) e 10384.720215/2013-60 (acórdão **3302-004.410**), no qual conclui o tópico adotando os fundamentos da decisão proferida no Acórdão de Relatoria da Conselheira Semiramis de Oliveira Duro **3301-005.953**.

A recorrente defende ainda a competência da SUFRAMA na abordagem dos requisitos a serem cumpridos para a obtenção da isenção, conforme destaco abaixo:

6. Nessa premissa, tendo a SUFRAMA delimitado o alcance do incentivo em questão para possibilitar a utilização de insumo produzido a partir do açúcar de cana planta no Mato Grosso, não cabe ao Fisco sustentar a inaplicabilidade do art. 6º do Decreto 1.435/75 no caso em tela, ao menos enquanto vigente o ato legal da SUFRAMA.

7. No que tange à ao conceito de matéria-prima, este é de definição ampla, comprehensivo de "toda matéria aplicada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra".

8. Nessa premissa, o art. 6º do DI, n. 1.435/75, ao referir "matéria-prima bruta" ou "provinda da natureza", reportando-se ao termo genérico "matérias-primas", prescreve a

aplicação do benefício a toda e qualquer mercadoria que contenha (“elaborado com”) matérias-primas de base vegetal, não importando se in natura ou já processadas.

9. O §1º do art. 6º do DI, n. 1.435/75 assegura o incentivo “sempre que” os produtos que contenham substâncias de origem vegetal sejam “empregados como matérias-primas” de outros, que afirma a natureza objetiva do incentivo, aplicando-se a todo produto que possua conteúdo vegetal de origem amazônica, in natura ou previamente processado. Tratando-se de projetos aprovados pela SUFRAMA, deve-se ter em conta que o regime de benefício fiscais da ZFM há de condicionar o intérprete a enfatizar o caráter teleológico do incentivo fiscal, justamente para consagrar os desígnios de estímulo ao desenvolvimento da região.

Sobre o tema, ressalto a competência da Receita Federal do Brasil para fiscalização do cumprimento dos requisitos relacionados aos benefícios fiscais presentes nas Resoluções da SUFRAMA e remeto também ao que foi decidido no acórdão n.º **9303-006.987**, já citado, vejamos:

(...)

A Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços que administra a Zona Franca de Manaus, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais.

Assim, é natural que o mecanismo escolhido pelo legislador para demonstrar que o projeto produtivo atende à política de desenvolvimento da agropecuária e agroindústria da região tenha sido a aprovação pela SUFRAMA.

Mas é a Receita Federal do Brasil, vinculada ao Ministério da Fazenda, quem tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

Não há que se falar em conflito entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia, exercendo sua competência, aprovou o projeto de Recofarma, que reconhecidamente permanece válido para fins de atendimento a um dos requisitos previstos no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75. O Fisco, exercendo a sua competência, analisou a legitimidade da utilização da isenção, e constatou que não foi atendida a exigência de emprego de matéria prima extrativa vegetal de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, respeitando-se a área de atuação de cada órgão.

A Receita Federal não afastou a Resolução da SUFRAMA e nem disse que ela estaria equivocada. O que se fez, nestes autos, foi unicamente concluir que a exigência imposta não foi observada pela empresa. (...)

Evidente, portanto, que não há conflito entre o entendimento da Receita Federal e a Resolução da SUFRAMA, sendo a melhor interpretação no sentido de que faltou à contribuinte adequação a referida resolução, que conforme já mencionado acima, no caso concreto, esta envolva no fato do produto “corante caramelo” que compõe o KIT, ser um produto industrializado que contém açúcar que não é proveniente de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental.

Concluo, portanto, em manter a glosa do crédito que o contribuinte buscou obter com base na isenção prevista no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

A recorrente defende ainda o “**2.2 direito ao crédito sobre as aquisições ao abrigo da isenção do artigo 82 II, do RIPI/2010 – Artigo 40 do ADCT**”. Aqui destaco que se equivocou o recorrente no dispositivo legal apontado, já que o artigo 82, II do RIPI de 2010 que trata de “bens do setor de tecnologias da informação e comunicação industrializados na Zona Franca de Manaus”, matéria diversa da que estamos julgando nestes autos.

7. O artigo 40 do ADCT prescreve que: “essa região de livre comércio deve manter, pelo prazo previsto na Constituição, em relação ao restante do País, um tratamento diferenciado, mais favorecido, compatível com a finalidade do incentivo regional que lhe foi outorgado”.

8. Assim, para que os insumos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM tenham tratamento tributário mais benéfico do que aqueles provenientes de outras regiões é necessário que, além de não incidir o imposto, seja concedido ao adquirente o crédito do valor correspondente ao IPI sobre a operação, sob pena de que seja retirada qualquer vantagem na aquisição de produtos da ZFM.

Aliás, a negativa ao crédito presumido torna a operação com contribuintes situados na ZFM mais onerosa, considerando os custos logísticos decorrentes da distância da região para os centros mais industrializados do país.

9. Deve ser considerado, ademais, que o Estado do Amazonas, por força dos princípios constitucionais aqui elencados, desfruta de uma *posição federativa diferenciada*, decorrente justamente dos benefícios fiscais que são estabelecidos à Zona Franca de Manaus, mantidos na CF/88 pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que reconhece a ZFM como área de incentivos fiscais.

10. Não é por outro motivo, portanto, que o STF negou o creditamento do IPI em casos comuns de aquisição de insumos desonerados ressalvando a **situação peculiar da ZFM**, como se verifica da decisão proferida no RE-ED 566.819/RS (Pleno - Rel. Min. Marco Aurélio – DJ: 15/10/2013):

“IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber”.

11. Frisa-se que no acima citado RE 592.891/SP, que trata especificamente do crédito presumido sobre os insumos isentos adquiridos da ZFM, o julgamento já conta com três votos favoráveis aos contribuintes, o que sinaliza para uma solução do tema favoravelmente a tese aqui defendida.

12. Concluindo este tópico, a Recorrente afirma que é improcedente a glosa dos créditos relativos aos insumos isentos oriundos da ZFM adquiridos junto às empresas Pepsi, Arosuco, Valmaster e Videolar Innova devendo ser integralmente provido este recurso para que seja cancelado o Auto de Infração neste ponto.

O artigo que a recorrente deve estar a se referir é o artigo 81, II do RIPI de 2010, que assim dispõe:

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º):

I - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e

Inicialmente observo que o item anterior que tratava de “*créditos relativos às aquisições junto às empresas pepsi e valfilm. utilização de matéria-prima regional in natura ou processada*” não possui relação direta com o resultado do julgamento do RE nº 592.891-SP pelo STF, visto que a negativa do crédito se deu justamente porque o produto utilizado não se classificava como matéria-prima, nos exatos termos da exposição acima, diferente do que se fala no julgado pela Suprema Corte, conforme abaixo será melhor detalhado.

Observo que no julgamento do RE nº 592.891-SP pelo STF, em 25/04/2019, sob a sistemática de repercussão geral, foi fixada a seguinte tese:

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.

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(...)

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...)

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Art. 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.

Possibilitou-se, com o referido julgamento, o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, por se tratar da especial posição constitucional atribuída à ZFM e da natureza de incentivo regional da desoneração.

Com o trânsito em julgado³ da referida decisão a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME que dispensa contestação e recursos daquela Procuradoria, 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;

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)

A referida Nota Explicativa foi, ainda, remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, de forma a vincular as atividades da RFB ao entendimento judicial desfavorável em comento.

Na esfera deste Colegiado, o RICARF⁴, determina a reprodução pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ 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.

Cabe ressaltar, que este julgador reconhece a ratio decidendi do julgamento do RE nº 592.891-SP, quer seja sobre a finalidade de se conceder a tomada de créditos quando a operação anterior é isenta, ora incentivando a redução de desigualdades regionais, quer seja na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II] que legitima o tratamento diferenciado, no sentido da realização da igualdade.

Ocorre que as glosas relativas às aquisições dos “kits de bebidas” não possuem relação direta com o resultado do julgamento do RE nº 592.891-SP pelo STF, visto que a negativa do crédito se deu justamente porque o produto industrializado não utiliza matéria prima

³ Trânsito em julgado em 18/02/2021, conforme consulta processual no sítio do STF. Link <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638514&numeroProcesso=592891&classeProcesso=RE&numeroTema=322>

⁴ art. 62, §2º, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF

com isenção, nos exatos termos da exposição acima, contrariando expressamente o que foi reconhecido pela Suprema Corte.

Dessa forma, não se nega a vinculação deste Colegiado ao julgado, cuja aplicação é obrigatória 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, contudo, reitero que o assunto objeto deste processo é matéria diversa ao que foi objeto do RE, pelos motivos que já restaram esclarecidos.

Passamos a analisar o tópico que trata “*dos produtos adquiridos e a ausência de erro de classificação fiscal dos “kits” adquiridos junto às empresas pepsi e arosuco*”, observando o que foi objeto do Recurso:

RV: 1. Superada a questão do direito ao crédito da Recorrente ao abrigo das isenções dos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010 (e artigos correspondentes do RIPI/2002), também é absolutamente equivocada a decisão recorrida ao validar a glosa de créditos atinentes aos “kits” oriundos da PEPSI e da AROSUCO, ao fundamento de que teria sido descabida a sua classificação no item 2106.90.10, “ex. 01”, da TIPI/NCM/SH. No caso, além de inovação jurídica que é inaplicável ao presente, por força do art. 146, do CTN, tal glosa é nula e improcedente, já que tem origem em uma interpretação inadequada da Norma Explicativa do Sistema Harmonizado – NESH aplicada a posição 21.06, sem prejuízo de que foi procedida independentemente de uma análise técnica acurada dos produtos envolvidos.

2. No caso, além de inovação jurídica que é inaplicável ao presente, por força do art. 146, do CTN, tal glosa é nula e improcedente, já que tem origem em uma interpretação inadequada da Norma Explicativa do Sistema Harmonizado – NESH aplicada a posição 21.06, sem prejuízo de que foi procedida independentemente de uma análise técnica acurada dos produtos envolvidos.

3. Reitera-se, por oportuno, que consequência da reclassificação dos “kits” para a fabricação de bebidas no NCM 2106.90.10, “caput”, e nas outras posições da TIPI apontadas pelo Fisco, é que as alíquotas do IPI aplicáveis são iguais a **zero**, do que resulta a inexistência de créditos presumidos passíveis de apropriação.

4. Ocorre que não há elementos jurídicos que justifiquem referida reclassificação por suposto erro, tampouco há de se cogitar – e no Auto de Infração nada é referido neste sentido – sobre a alteração de qualquer aspecto de fato (formulação, etc.) acerca dos produtos historicamente classificados na Ex 01, da posição 21.60.90.10.

5. Um primeiro ponto que deve ser enfatizado é o de que a reclassificação fiscal que a Fiscalização levou a efeito **não foi precedida de qualquer laudo elaborado por profissional técnico habilitado a pronunciar-se sobre os aspectos necessários à correta identificação e enquadramento dos produtos nos códigos fornecidos pela NCM/SH**.

6. Ou seja, no lançamento tributário – pela alegação de que o art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/72 prescreve que “não se considera aspecto técnico a classificação fiscal de produtos”, a Autoridade Fiscal sentiu-se habilitada, mediante meros conhecimentos **empíricos**, a justificar nova classificação fiscal que contradiz Autos de Infração lavrados historicamente sobre o tema, o que, todavia, foi tido como válido pelo Acórdão recorrido, pela alegação de fls. 478 que “*a autoridade autuante prescinde de laudo técnico para, aplicando as regras de classificação de mercadorias, impor classificação diversa da pretendida pela autuada, desde que o faça de forma motivada.*”

Inicialmente afasto o argumento de inovação jurídica, pelas razões já descritas na preliminar, bem como não há que se falar em necessidade de laudo, uma vez que restou demonstrado nos autos, pelo Relatório de Verificação Fiscal que a classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações. Sendo utilizadas provas devidamente colacionadas neste processo com a colaboração do próprio contribuinte.

No que se refere a correta classificação dos “kits” é importante destacar que a matéria principal trata do aproveitamento de crédito de IPI nas aquisições de kits de concentrado das empresas PEPSI e AROSUCO na produção de refrigerante.

A fiscalizada, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos pela PEPSI e AROSUCO baseou-se no artigo 237 do RIPI/2010 para escriturar no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre o valor dos kits que a partir de 01/10/2012, os produtos desse mesmo código/EX passaram a ser tributados à alíquota de 20% (Decreto nº 7742, de 31/05/2012).

Sobre esse tema há precedente da turma (em outra formação) que por maioria, guardadas as divergências, sendo o assunto objeto de um rico debate neste colegiado, passo a discorrer sobre o voto vencedor nessa parte, da lavra do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, acórdão n.º **3201-005.424**. Importante ressaltar que este processo administrativo nº 10830-727.394/2017-84, decorreu das providências resultantes das verificações fiscais referentes ao 1º e 2º trimestre de 2013, ora da mesma autuada. Imperioso também dizer que este mesmo acórdão foi citado nos processos 10830.720.225/2018-02 e 10830.724.180/2018-37, ambos de minha relatoria, julgados recentemente na sessão de setembro/2022.

(...)

Encaminho meu voto no sentido de assentir com as conclusões da autoridade fiscal exarada ao longo da análise no tópico da classificação fiscal e passo, de forma resumida, a demonstrar os fundamentos daquela autoridade que constatou que os kits de insumos para fabricação de bebidas pela AMBEV não se tratam de concentrados na acepção das Regras Gerais de Interpretação e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Fundamento 1: Os produtos que compõem o kit não são preparações compostas.

A explicação do que vem a ser o termo "preparações" na NCM/TIPI e NESH foi apresentada pela fiscalização a partir dos vários exemplos obtidos das Notas do Sistema Harmonizado, do que resulta que sempre se refere a uma mistura, que no caso "composta" trata-se de matérias de Capítulos distintos da NCM/TIPI.

Dessa forma, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao ser referirem a "preparações compostas", estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, que se apresentam em corpo único. Ocorre que os componentes dos 'KITS', isoladamente considerados, não podem ser identificado como um extrato ou sabor concentrado, não perfazendo, portanto, o conceito de mercadoria única, como indevidamente aduz a recorrente.

Ademais, o concentrado é o resultado final de uma das etapas de industrialização no estabelecimento da AMBEV no qual se adicionam várias outras matérias primas além dos kits de insumos.

Fundamento 2: Os produtos que compõem o kit não são extratos ou sabores concentrados e quando diluídos em água não resultam na bebida fabricada pela AMBEV.

Para efeito da legislação do MAPA que trata de bebidas, o produto concentrado ou o preparado líquido, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida/refrigerante. São as prescrições dos arts. 13 e 30 da Lei nº 8.918/1994, verbis:

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.

[...]

§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

[...]

Art. 30. O preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante.

Está correta a conclusão da fiscalização de que o concentrado deve conter todos os extratos e aditivos da bebida, o que permite que, quando diluído, apresente os mesmos padrões de identidade e qualidade do produto final. Isto porque a composição do kit que contenha o extrato e outros ingredientes, se diluído individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante que porventura viesse a ser elaborado a partir dele. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais. Se assim não fosse, seriam desnecessárias as outras partes que compõem cada kit.

Portanto, conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado.

Fundamento 3: O processo de fabricação do refrigerante no estabelecimento da engarrafadora distingue a etapa na qual é produzido o concentrado classificado no EX 01 do código 2106.90.10.

A descrição do processo industrial no estabelecimento da recorrente revela a etapa exata em que se obtém o concentrado de refrigerante, que pode ser assim sintetizada:

- A mistura da água tratada com o açúcar é realizada dentro do estabelecimento do engarrafador com a obtenção do xarope simples;
- O xarope simples é enviado a outro equipamento no qual se mistura com os ingredientes que compõe o kit adquirido da Recofarma, obtendo-se o xarope composto, caracterizado como um concentrado;
- O xarope composto é destinado à linha de enchimento onde se realiza a diluição com água carbonatada e envazado para distribuição e consumo - o refrigerante pronto.
- Alternativamente, o xarope composto pode ser vendido para estabelecimentos equipados com máquinas Post Mix (conhecidos como máquinas de refrigerante) as quais adicionam ao concentrado a água, o gás carbônico e outras substâncias.

Com essa descrição demonstra-se que o extrato concentrado é um produto industrializado obtido no estabelecimento do engarrafador após os processos de transformação e adição dos ingredientes dos kits adquiridos da Arosuco/Pepsi. A possibilidade de diluição no próprio estabelecimento da recorrente ou nas máquina Post Mix evidencia que se trata de um concentrado com capacidade de diluição em que se preserva as características do refrigerante fabricado, conforme definição legal.

Dessa forma, o concentrado que se classifica no EX 01 ou 02 do código TIPI 2106.90.10, somente obtido após etapas de industrialização no estabelecimento da AMBEV (engarrafadora), não corresponde aos componentes dos kits produzidos pela Arosuco/Pepsi, pois estes (kits) apenas é uma matéria-prima no processo de obtenção do concentrado. Ressalta-se que essa distinção entre componentes dos kits da Arosuco/Pepsi e o concentrado da engarrafadora se dá a nível de apresentação física, composição química, identificação nos termos da legislação do MAPA e, consequentemente, resulta em distintas classificações tarifárias na TIPI.

É irrazoável e ilógica a pretensão da recorrente de que a classificação do kit produzido pela Arosuco/Pepsi deva ser a do concentrado obtido no processo industrial da AMBEV pois a ele se destina como um dos insumos. Tal fundamento não encontra guarida nas regras de interpretação do SH e NESH.

Fundamento 4: A aplicação das Regras de Classificação do Sistema Harmonizado impede a atribuição dos kits no EX 01 do código 2106.90.10.

A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme a Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 e a RGC/TIPI-1.

Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.

Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. O entendimento aplica-se ao kit comercializado pela Recofarma cuja classificação, erroneamente, é em EX d código 2106.90.10.

Neste ponto, por concordar com a desclassificação laborada pela fiscalização, transcrevo os principais argumentos do autuante para fundamentar a impossibilidade de classificação do kit produzido pela Recofarma no código pretendido.

(...)

Fundamento 5: Vinculação da administração tributária às normas internacionais que tratam de classificação fiscal e interpretação do SH

A autoridade fiscal demonstrou a sistemática de interpretação das regras de classificação no âmbito da Organização Mundial das Aduanas - OMA, e a sua internalização no ordenamento jurídico pátrio, por meio dos veículos legislativos próprios.

Dessa forma, não que se falar em desconsiderar as deliberações do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) utilizadas como fundamento para a edição da Nota Explicativa XI da Regra 3b como alegado pela recorrente (fl. 4.247/4.248) que se tratava apenas um trabalho preparatório anterior à redação da referida Nota. não conferindo qualquer efeito vinculante.

Engana-se a recorrente. O regramento do RIPI/2010, em matéria de classificação fiscal e interpretação do conteúdo dos textos e notas de capítulos, posições e subposições determina em caráter vinculante ou como elemento subsidiário de caráter fundamental a observância das RGIs, RGC, Notas Complementares e NESH:

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art.10).

(...)

Em arremate aos fundamentos apontados para infirmar a classificação defendida pela recorrente, o entendimento deste voto é que a classificação fiscal adotada pelo fornecedor dos kits de insumos é incorreta, não só pelo fato desses "concentrados" serem constituídos por vários componentes embalados individualmente e vendidos em conjunto, mas também pelo fato de que o "concentrado" só passa a existir depois que os componentes do kit são processados no estabelecimento industrial do adquirente. Aplicando a nota explicativa XI da RGI 3-B, está correta a fiscalização no sentido de que essa RGI expressamente no caso de fabricação de bebidas dispõe que "não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo."

Dante desta extensa e bem elaborada explicação acerca do processo de classificação, com a qual entendo por concordar, pois estou convencido que nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses "kits" deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

Outrossim, conforme bem destacado pelo acórdão a quo, deve ser observada a análise feita pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, vejamos:

59. No propósito de fulminar qualquer dúvida quanto ao correto entendimento citada da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), recorre-se à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira por ocasião da edição da mesma, uma vez suscitada, ainda em 1985, a questão posta aqui.

60. A documentação em epígrafe, que pode ser consultada nas fls. 158/210 do processo 11624.720043/2017-41 (cujos fundamentos, conforme já dito, foram aplicados ao presente conjunto de processos), inclui a respectiva tradução juramentada e evidencia, sem qualquer margem à dúvida, que os componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados a cada um deles, não como uma mercadoria única. Trata-se, simplesmente, da razão de ser da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), em nítida colisão com a tese que a impugnante pretende fazer prosperar.

Por esses motivos não há reparos a serem feitos na reclassificação efetuada pela fiscalização. Por conseguinte, os produtos que compõe os kits estão submetidos à alíquota zero na operação de saída do estabelecimento fornecedor (PEPSI e AROSUCO), logo não há previsão legal para a apropriação de créditos do IPI, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

A recorrente defende ainda sua boa-fé ao abordar o *tópico “2.4. da boa-fé da recorrente e o direito aos créditos glosados”*, que passamos a analisar.

Consta no Recurso Voluntário os seguintes argumento:

1. Finalmente, mesmo que superados os argumentos expostos nos itens antecedentes, que bem demonstram a ilegalidade da autuação, seria de rigor a convalidação dos créditos apropriados em conformidade com as informações prestadas pelos fornecedores, já que os artigos 407 e 413 do RIPI/10 deixam claro que a correta classificação fiscal dos produtos e a sua sujeição ou não ao IPI é de responsabilidade do emissor da nota fiscal.
2. Dessa maneira, não se pode admitir que a autuada seja punida por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas por seus fornecedores, em relação a tomada de créditos de boa-fé.
3. No tópico, igualmente, há de ser considerado que a classificação fiscal dos produtos adquiridos e a respetiva isenção do IPI encontram guarida Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n. 8/98 e atos da SUFRAMA, as quais reforçam a justa expectativa da adquirente acerca da legalidade das informações constantes nos documentos fiscais de aquisição.
4. Dessa forma, deve ser convalidado o crédito apropriado com base nas informações relativas à classificação fiscal apostas pelos fornecedores das mercadorias nas respectivas notas fiscais.

Com toda vênia, não se constata nos dispositivos citados pela recorrente, qualquer isenção por parte do adquirente do documento fiscal quanto a observância das informações prestadas pelos fornecedores. Nesse passo, em linha com outros julgados que já proferi votei, no que se refere aos equívocos constantes em notas fiscais, entendo ser responsabilidade do contribuinte verificar, antes de apurar o crédito indevidamente escriturado, se os dados constantes no documento estavam corretos ou não, visto que havendo qualquer indício de erro cabe os ajustes necessários.

Dessa forma, mais uma vez razão não assiste a Recorrente, isto porque, constatado a apuração incorreta, com a tomada de crédito indevido, cabe à autoridade proceder às glosas e constituição da exigência fiscal, por imperativo do art. 142 do CTN.

Em seguida, passo a análise do seguinte argumento: *B – Do Direito ao crédito de IPI sobre materiais intermediários de produção indevidamente qualificados pela fiscalização como de uso e consumo do estabelecimento.*

1. Conforme o Termo de Verificação Fiscal n° 03, a Fiscalização entendeu que as aquisições pela Recorrente de peças e partes de máquinas, aparelhos, equipamentos, óleos, lubrificantes, produtos utilizados para assepsia, limpeza e tratamento de água, não geram direito a crédito do IPI, por força do Parecer Normativo da COSIT n° 65, de 06/11/1979 e art. 25, da Lei 4.502/64, tendo em conta tais itens que não tiveram contato físico direto e/ou não sofreram/exerceram diretamente ação no produto industrializado durante o processo industrial.

2. Na decisão recorrida, ao seu turno, referido entendimento restou mantido, a partir da interpretação do Parecer Normativo CST n° 65, de 1979, do Parecer Normativo n° 181, de 1974 e do art. 226 do RIPI/2010.

3. Reiterada vênia, essa interpretação é equivocada.

4. É que o art. 226, I, c/c art. 610, II, do RIPI de 2010, assegura créditos em relação a materiais de embalagem, matérias-primas e produtos intermediários, inclusive aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização, desde que não fossem parte do ativo permanente. Senão vejamos: (...)

O assunto já foi enfrentado pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (**REsp nº 1.075.508**), cujos termos vincula este colegiado consoante regra prevista no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Na decisão judicial restou definido que o crédito de IPI será admitido quando produto, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O julgamento acima enfatiza o conceito jurídico de que "*insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI* e colabora com o que foi

adotado pela fiscalização, baseando-se nos Pareceres Normativos CST nº 65/79 e o nº 181/74 que:

[Parecer Normativo CST nº 65/79]

11 Em resumo, geram o direito ao crédito, alem dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto senso”, material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, incluídos no ativo permanente.

[Parecer Normativo nº 181/1974]

(...)

13 Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”

Em seu Recurso a recorrente menciona que no “doc. 04” faz prova da participação dos itens objeto de glosa o processo produtivo, trata-se do “laudo” elaborado pela empresa AFAG Engenharia, contratada pela recorrente para descrever a utilização dos produtos no processo produtivo, sendo assim cabe analisar as seguintes informações dos campos 14 e 15 daquelas fichas:

“O material mantém contato físico com a matéria-prima ou produto final?

Sim

O material consume-se imediata e integralmente no curso da industrialização?

Sim

O material integra o produto final ou é indispensável à sua composição?

Não

O material desenvolve ação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção?

Sim

O material é um produto individualizado?

Sim

O material é ferramenta?

Não

O material é parte ou peça de máquina/equipamento?

Sim

O material comporta recuperação ou restauração?

Não

O material é substituído devido ao desgaste normal a que está sujeito?

Sim

O desgaste do material é contínuo, gradativo e progressivo até a sua exaustão?

Sim

O material é consumido no processo de industrialização ?

Sim

Material destinado ao processo como:

insumo do produto

Insumo do processo de industrialização

(x) material intermediário do processo de industrialização

material do ativo imobilizado

material de embalagem

material para uso ou consumo”

Conforme se verifica, ainda que se trate de parecer técnico produzido unilateralmente, em nada restou comprovado que os itens glosados se incorporam ao produto final e de qual maneira isso seria possível ou cujo desgaste ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização.

Não basta ter contato direto com o produto fabricado, se faz necessário que os produtos sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou seja, sejam consumidos no processo de industrialização. Assim, busca a recorrente ampliar o conceito de insumo para crédito de IPI, sem que essa ampliação seja prevista na legislação.

Nesse sentido não há razão para acatar o pedido de nulidade do auto de infração sob a justificativa de cerceamento de defesa, bem como as glosas sobre esses insumos devem ser mantidas.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator.

Com a devida vénia, divirjo em parte do bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor.

A matéria referente ao 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 não é nova no CARF, sendo que o mérito desta questão já foi objeto de apreciação por parte do Poder Judiciário.

Do Tribunal Regional Federal da 2^a Região, tem-se o seguinte precedente:

"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS - COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO - PRECEDENTES JUDICIAIS. 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE ISENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO. (TRF-2^a Região - Apelação n.º 9602060506; Relator para Acórdão Des. Ney Fonseca; julgado em 28/04/1998)

Importante, aqui se referir a julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4^a Região, conforme ementa a seguir consignada:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.

Não cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não-incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS (CR/88, ART-153, PAR-3, INC-1 E ART-155, PAR-2, INC-1 e INC-2)." (TRF4, AMS 95.04.37384-4, PRIMEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 07/08/1996)

Tal processo foi submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal - STF, através do RE n.º 212.484-2/RS.

Tal decisão apresenta a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido." (RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27-11-1998 PP-00022 EMENT VOL-01933-04 PP-00725 RTJ VOL-00167-02 PP-00698)

Sirvo-me da bem fundamentada análise realizada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, encartada no processo n.º 11070.722571/2014-03:

"Mostra-se importante o exame da discussão travada pelos Ministros do STF no citado processo, haja vista que a autuação guerreada pelo contribuinte nestes autos somente foi levada a cabo pois a Autoridade Fiscal entendeu que "o mencionado RE 212.484 analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na zona Franca de Manaus", como se observa no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Pois bem. O Ilmo Relator Ilmar Galvão, relator do RE n. 212.484, dissentiu do entendimento esposado no acórdão recorrido pela União Federal, entendendo que o texto constitucional (artigo 153, §3º, inciso II), ao estabelecer que o IPI será não cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, somente diz respeito aos valores efetivamente “cobrados” para dar direito ao crédito. No seu sentir, as isenções do IPI não visam beneficiar o consumidor final, mas sim o industrial abarcado pela lei, sendo efetivamente a isenção do IPI uma forma de diferir o pagamento do tributo na cadeia produtiva. Desta feita, julga que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI discutido nos autos.

De outro lado, vem em defesa do contribuinte o Ministro Nelson Jobim, trazendo uma narrativa sobre a regulação da concorrência do mercado de refrigerantes e sucos feitos através de legislação do IPI. Diverge, assim, da posição do Relator, analisando especificamente o caso da produção de refrigerantes. Abaixo, colaciono o trecho mais expressivo do seu voto acerca das especificidades do caso concreto:

Agora, examino o caso concreto.

Trata-se de produção de Coca-Cola.

O que se passa com a sua produção no Brasil?

Vejamos.

Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá, gozam de isenção de IPI.

(...)

A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da

própria zona. Se não fosse assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches, o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.

Ao final do julgamento pelo Pretório Excelso, ao acórdão foi atribuída a seguinte ementa:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.00095524, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há decisão judicial que lhe dá esse direito, transitada em julgado na data 10/12/1998, ou seja, anteriormente ao período glosado e cobrado neste auto de infração. Lembre-se que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467 do Código de Processo Civil). Assim, o item II do auto de infração, o qual se embasa justamente no argumento de falta de previsão legal para a utilização do crédito de IPI relativo aos insumos advindos de fornecedor da Zona Franca de Manaus com o benefício previsto no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, deve ser cancelado."

Importante transcrever excerto do voto do Juiz Convocado Roberto Jeuken proferido no processo nº 1999.61.00.014490-0 (julgado em 02/08/2006 - TRF 3^a Região):

"Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.

De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivava a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante.

Assim, no dizer do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no RE. 212.484, seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra.

Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da não-cumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual seja a redução das desigualdades regionais, versada no inciso 111 do art. 3º, da nossa lei fundamental."

Entendo que o direito ao crédito relativo a produtos isentos nada mais é do que a correta aplicação do princípio da não-cumulatividade, com a consequente desoneração tributária do consumidor final.

A adoção de entendimento contrário, com a devida vênia, implica, na prática, transformar a isenção em espécie de diferimento, com a consequente frustração do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Sobre a não-cumulatividade leciona Geraldo Ataliba:

"A 'compensação' é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do IPI; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível à União pelo contribuinte desse imposto federal. O próprio Texto Constitucional que outorgou à União o poder de exigir o IPI, deu ao contribuinte o direito de abatimento (v. Cléber Giardino, RDT 29/110). Daí anotar Xavier de Albuquerque: "... a técnica jurídico-tributária ferrou o imposto com a marca da não-cumulatividade, que se erige, em nosso Direito, à dignidade constitucional" (DTR 59, p.57)." (*Questões, Revista de Direito Tributário* 64, pág 168).

É de se consignar decisão monocrática prolatada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Cezar Peluso, no RE nº 504.423:

"1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4^a Região que entendeu indevida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente, em parte, o recurso. Esta Corte, a partir do julgamento do RE nº 212.484 (Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 05.03.1998), reconheceu a existência do direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, como se lhe pode ver da respectiva ementa: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

A Corte estendeu esse entendimento para o caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, no julgamento do RE nº 350446 (Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 06.06.2003): "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexiste razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido." (No mesmo sentido: RE nº 293511-AGR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.2003) Mas, no que toca à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos REs nº 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e nº 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, reviu tal entendimento, decidindo ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1º-A, do CPC, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para, concedendo, em parte, a ordem, considerar devida apenas a compensação de créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos. Custas em proporção. Publique-se. Int.. Brasília, 05 de setembro de 2007. Ministro CEZAR PELUSO Relator" (RE 504423, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 05/09/2007, publicado em DJe-115 DIVULG 02-10-2007 PUBLIC 03-10-2007 DJ 03/10/2007 PP-00069)

Deve ser considerado, também, que por ocasião do julgamento do RE nº 566.819, em sede de embargos declaratórios, a Suprema Corte de modo expresso consignou que a decisão proferida nos autos não versava sobre situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus, *verbis*:

"IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA.

No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber." (RE 566819 ED, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 15-10-2013 PUBLIC 16-10-2013)

Do voto condutor consta:

"É estreme de dúvidas que o Tribunal ressalvou o exame de controvérsia apanhada quer pela regência da Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

Provejo os embargos declaratórios para prestar esses esclarecimentos.

Lembro, como fez o Estado do Amazonas, que a matéria ligada à Zona Franca de Manaus está para ser julgada, em virtude da admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, então sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje aos cuidados da Ministra Rosa Weber."

Voto vencido proferido pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran no processo nº 16045.720010/2015-73 (acórdão nº 9303-008.368, sessão de 21/03/2019) explana bem a questão:

"Quanto ao aproveitamento dos créditos de aquisições de insumos isentos da ZFM, entendo que a mesma é peculiar em relação à sistemática habitual da não cumulatividade, tendo natureza de incentivo regional (benefício fiscal), isto é, norma tributária com função indutora.

Isso foi expressamente reconhecido em obter dictum do julgamento do RE nº 566.819/RS. A tomada de créditos decorre da finalidade de incentivar a redução de desigualdades regionais, e não diretamente da sistemática da não cumulatividade interpretar essa isenção como qualquer outra é esvaziar a possibilidade dessa técnica de desgravamento ser manejada pela União para indução econômica.

É essa a interpretação que nos parece mais consentânea para o teor do art.º 9º e incisos do Decreto nº 288/67.

Recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – o que exponho que meu entendimento com o voto confortante manifestado pela ilustre Conselheira Vanessa Cecconello no acórdão nº 9303-004.205.

Eis seu voto:

[...]

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua

idealização pelo Governo Federal foi de criar "no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos" (art. 1º do DL nº 288/67).

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima receptionou o Decreto-Lei nº 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional nº 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pauta-se na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, *in verbis*:

1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário.

Dentro de uma visão focal, o regime especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:

1^a SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

2^a SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

3^a SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

4^a SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

(Cartilha de Incentivos Fiscais Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em:
http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf. Acesso em 05 de agosto de 2016).

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67; no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente também como predicados do IPI a regra da não incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital. Demonstra-se ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.4842/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

[...]Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

[...]SR. MINISTRO NELSON JOBIM Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior.

Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...]A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fosse assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM:

"havendo isenção na importação de matéria prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto...".

Se não fosse assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

[...]O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.

O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional? Veio à baila a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondendo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuo a leitura da Emenda:

"... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".

Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência não implicará crédito e estou modificando a ordem das expressões "não implicará" é a regra " crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.

Ora, isenta-se de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexiste a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

[...]... por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário. Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.

[...]

A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, no recurso extraordinário nº 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.

No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário da União, mantendo decisão favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, está-se diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.

Cumpre observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

[...]"

Prossegue em seu voto a Conselheira indicando precedentes do CARF sobre o tema:

"Em consonância com a jurisprudência do STF sobre a matéria, também o CARF já reconheceu a legitimidade de registro de créditos nessa hipótese, como visto acima:

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fizerem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº. 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF– RE nº. 212.4842, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão CSRF/0201.212. Processo nº. 10640.000666/9575. Recurso RD/2030.379 (203098.534). Recorrente: Companhia Mineira de Refrescos. Recorrida: Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Interessada: Fazenda Nacional. Matéria: IPI. Data da sessão: 11 de novembro de 2002. Data da publicação: 11 de novembro de 2002);

IPI I) CRÉDITO DO IMPOSTO Insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI: é de se reconhecer o direito ao crédito do imposto nas referidas operações, atendidas as demais prescrições estabelecidas para o seu exercício, em submissão à decisão do STF nesse sentido no recurso extraordinário nº 212.4842, tendo em vista as disposições do Decreto nº 2.346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa; II) ENCARGO DA TRD Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III) RETROATIVIDADE BENIGNA A multa de ofício,' prevista no inc. II do art. 364 do RIPII82, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo Administrativo nº 10875.000380/9671, Acórdão nº 20211.328, 2^a Câmara, Sessão de 07/07/1999).

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº. 2.346, de 10.10.97."

Não se pode omitir que a questão, foi submetida perante o Supremo Tribunal Federal - STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE nº 592.891, o qual foi julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.

No julgamento firmou-se a seguinte tese:

"O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármem Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "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". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019."

A Ata de Julgamento nº 13 foi publicada no DJE nº 98, divulgado em 10/05/2019.

"Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III (1), da Constituição Federal (CF), combinada com o comando do art. 40 (2) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Com base nessa orientação, o Plenário, em julgamento conjunto e por maioria, ao apreciar o Tema 322 da repercussão geral, negou provimento a recursos extraordinários interpostos em face de acórdãos de tribunal regional federal que reconheceram o direito ao aproveitamento de créditos de IPI quando oriundos da zona franca da cidade de Manaus, sob o regime de isenção.

Nos recursos extraordinários, a União sustentou que os insumos adquiridos sob regime de isenção não geram crédito para o contribuinte, ainda que oriundos da ZFM, considerada a inexistência de previsão legal expressa nesse sentido, além da ausência de imposto efetivamente cobrado.

O Plenário afirmou que, como regra geral, no caso de tributo não cumulativo, quando a operação anterior é isenta, não existe direito de crédito em favor do adquirente. No entanto, com relação à Zona Franca de Manaus, é devido o aproveitamento de créditos de IPI, porquanto há na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II (3)] que legitima o tratamento diferenciado. A regra da não cumulatividade cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

À luz de uma hermenêutica constitucional de índole sistemática, essa exceção se justifica pela conjugação de diversos dispositivos constitucionais que, interpretados no seu conjunto como um sistema e somados com a legislação infraconstitucional admitem tal exceção. Há um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vista a estabelecer uma importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo.

A interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido à ZFM, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais, por se tratar de uma alternativa econômica dentro de um estado distante, de difícil acesso. Sem algum tipo de incentivo, essa região não teria nenhuma condição de ser competitiva no plano nacional.

A exegese dos benefícios fiscais direcionados para a zona franca deve ser ampla, o mais abrangente possível, para neutralizar as desigualdades existentes e dar máxima efetividade aos incentivos fiscais, como forma de potencializar o desenvolvimento da região. O art. 40 do ADCT não beneficiou a região como uma mera formalidade, mas sim representou um programa que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com seus incentivos fiscais (ADI 2348).

A despeito da ressignificação constitucional da Zona Franca de Manaus no curso de décadas da história republicana, a sua relevância persiste, conforme se depreende das Emendas Constitucionais (EC) 42/2003 e 83/2014. A opção do legislador constituinte em assegurar-lhe um regime jurídico diferenciado até o ano de 2073, perpassando gerações, reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, que vai além do desenvolvimento regional, como centro industrial, comercial e agropecuário, que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do País.

Cumpre assim à zona franca, por um lado, seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, de colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro pela ocupação física diária de sua geografia, cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármem Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. (...)"

O acórdão foi publicado, em data de 20/09/2019, conforme ementa a seguir transcrita:

"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): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019)

Interpostos Embargos de Declaração pela União Federal, estes restaram rejeitados por unanimidade de votos, consoante Ata de Julgamento nº 1, de 14/02/2020. DJE nº 40, divulgado em 26/02/2020:

"O Tribunal, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração, nos termos do voto da Relatora. Impedidos os Ministros Gilmar Mendes e Marco Aurélio. Afirmou

suspeição o Ministro Luiz Fux. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 7.2.2020 a 13.2.2020.”

Importante frisar, que esta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, já reconheceu pela aplicação do decidido no RE nº 592.891, conforme decisões a seguir elencadas:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 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" (...)." (Processo nº 10580.724116/2017-64; Acórdão nº 3201-005.719; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 25/09/2019)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/09/2012

(...)

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 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" (...)." (Processo nº 15586.720446/2016-63; Acórdão nº 3201-005.477; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 19/06/2019)

Ainda do CARF, decisões pela aplicação do decidido no RE nº 592.891:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. POSSIBILIDADE. DECISÃO DO STF EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL.

Havendo decisão definitiva do STF (RE n.º 592.891), proferida na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de reconhecer o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos provenientes da ZFM, tal entendimento deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF)." (Processo nº 10950.720489/2010-34; Acórdão nº 3401-009.107; Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; sessão de 26/05/2021)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CREDITAMENTO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

A questão foi definida recentemente pelo Supremo Tribunal Federal, ao definir o tema nº 322, ao julgar o RE nº 592.891/SP, sob o regime de repercussão geral, fixando a seguinte tese: “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.”

Os julgadores deste CARF devem adotar tal decisão, por força da determinação contida no artigo 62, II, b do seu Regimento Interno – RICARF. (...)” (Processo nº 10735.903833/2012-35; Acórdão nº 3301-009.444; Relator Conselheiro Ari Vendramini; sessão de 16/12/2020)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

INSUMOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITO DE IPI.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou 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".” (Processo nº 10830.901611/2017-12; Acórdão nº 3301-012.183; Relator Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior; sessão de 23/11/2022)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DA ZFM. APLICAÇÃO DO RE 592.891 RG.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou 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". Aplicação vinculante, nos termos do art. 62, §2º, do RICARF.” (Processo nº 10880.930077/2013-24; Acórdão nº 3301-011.598; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 13/12/2021)

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

CREDITAMENTO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou 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". (Processo nº 10830.727274/2012-72; Acórdão nº 9303-012.271; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 16/11/2021)

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, na matéria apreciada neste voto, reconhecer os créditos nas aquisições de insumos e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, nos termos do RE nº 592.891.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade