



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.909562/2017-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.489 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2023
Recorrente LEAO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

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

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que, "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao creditamento de IPI, aplicando-se ao caso o que restou decidido pelo STF no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP (Tema nº 322 de Repercussão Geral) e a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020, acerca da aquisição de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, cabendo à unidade de origem apurar os valores admissíveis.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Trata-se o presente processo de Pedido de Ressarcimento de IPI vinculado a Declarações de Compensação, relativo ao aproveitamento de créditos sobre insumos adquiridos do estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99, deferidos parcialmente em razão das seguintes irregularidades, constantes do Despacho Decisório Eletrônico:

- a) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado; e,
- b) ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal.

Regularmente cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, cujas alegações estão resumidas no relatório da decisão de 1ª Instância, julgada pela 27ª Turma da DRJ08, que por unanimidade de votos, decidiu pelo indeferimento da Manifestação de Inconformidade, sob os seguintes fundamentos: (i) os concentrados não faziam jus à isenção do art. 6º do DL 1.435/75, pois não teriam sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; (ii) a SRFB e as Autoridade Tributárias possuem competência para verificar o cumprimento dos incentivos fiscais do DL 1.435/75 e o aproveitamento de créditos no âmbito da escrita fiscal do IPI; (iii) ausência de previsão legal para o creditamento de insumos isentos previstos no art. 81, II, do RIPI/2010; (iv) ausência de aplicação disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

- a) do direito ao crédito ficto de IPI, relativo à aquisição de concentrados isentos com fulcro no art. 81, II, do RIPI/10, em razão da tese fixada pelo STF reconhecera a existência de repercussão geral da questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus;
- b) que a isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75 perde a relevância à vista do exposto anteriormente, vez que o direito ao crédito ficto de IPI ora analisado tem duplo fundamento, ambos autônomos e independentes, e esse direito ao crédito ficto de IPI já está assegurado pela tese fixada do RE nº 592.891, julgado sob sistemática de repercussão geral.
- c) não são devidos multa, juros de mora e correção monetária, em razão do contido no art. 100, parágrafo único do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança;
- d) incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64;

Por fim, requer o provimento do recurso para reformar a decisão recorrida e cancelar o despacho decisório, com o consequente deferimento do pedido de ressarcimento e homologação integral da compensação realizada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 03/02/2021 (fl.346) e protocolou Recurso Voluntário em 05/02/2021 (fl.347) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito do Recurso Voluntário.

II - Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus:

Como relatado acima, trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº 24891.53435.220714.1.1.01-3055, no valor de R\$ 4.652.573,75, relativo ao saldo credor do 2º trimestre de 2014, cumulado com Declarações de Compensação, deferido parcialmente no montante de R\$ 1.168.268,22.

A decisão *a quo* manteve integralmente o Despacho Decisório por dois motivos:

- a) que os concentrados não seriam beneficiados pela isenção do art. 6º do DL nº 1.435/1975, pois um dos requisitos legais para concessão do benefício teria sido descumprido pela empresa Recofarma, qual seja, utilização direta de matérias-primas agrícolas extrativas vegetais de produção regional (leia-se da Amazônia Ocidental) na fabricação dos concentrados, tendo em vista que os insumos utilizados seriam industrializados, tais como o álcool, o caramelo e o ácido cítrico;
- b) especificamente sobre a isenção do art. 81, inciso II, do RIPI/2010, não há direito ao crédito por parte do adquirente por falta de autorização legal expressa, necessária nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, uma vez que não há IPI destacado e cobrado na operação anterior, tratando-se de um crédito ficto ou presumido. Com respeito à coisa julgada formada no RE nº 212.484-RS e ao RE 592.891/SP, a matéria já foi analisada no item DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. APLICAÇÃO. Apesar do julgamento favorável, este ainda não pode ser aplicado pelas autoridades administrativas, pois como visto anteriormente, ainda pendente de manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a respeito do tema, para fins de aplicação do art. 19-A, III, e § 1º, da Lei nº 10.522/2002.

Por sua vez, a recorrente argumenta, em relação à isenção do art. 9º do Decreto Lei nº 288/67, a decisão desconsiderou os créditos fictos de IPI decorrentes das aquisições de insumos isentos oriundos de industrial localizado na Zona Franca de Manaus, por entender que não haveria previsão legal para o creditamento de IPI com base na referida isenção e deixou de aplicar a tese fixada pelo STF no RE nº 592.891, em decisão definitiva proferida na sistemática da repercussão geral.

Aduz, ainda, que *a isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75 perde a relevância à vista do exposto anteriormente, vez que o direito ao crédito ficto de IPI ora analisado tem duplo fundamento, ambos autônomos e independentes, e esse direito ao crédito ficto de IPI já está assegurado pela tese fixada do RE nº 592.891, julgado sob sistemática de repercussão geral.*

Na análise dos autos, verifica-se que assiste razão a recorrente. Vejamos.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a questão da classificação fiscal não foi levantada nos autos, até porque o Despacho Decisório é sucinto e tem como supedâneo a apenas afirmativa de “*ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal*”, sem qualquer alusão aos motivos determinantes desta assertiva, que foram trazidas somente na decisão de primeira instância e o que passa-se a analisar abaixo.

A matéria admitida cinge-se a controvérsia em relação ao creditamento de IPI na aquisição de produtos isentos – violação à não cumulatividade e necessário tratamento diferenciado às empresas sediadas na ZFM, ou seja, se o Contribuinte tem ou não, o direito de tomar créditos do IPI, de produtos isentos, os chamados “concentrados” de refrigerantes, por serem oriundos da designada “Amazônia Ocidental” – situada no parque industrial da Zona Franca de Manaus - ZFM.

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. (grifou-se)

No julgamento do RE 592.891, o acórdão do STF restou ementado nos seguintes termos:

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.

Destacam-se alguns trechos do voto da Ministra Relatora, *verbis*:

(...) **é imperativo o reconhecimento dos referidos créditos sob pena de serem anulados os efeitos da isenção do IPI** e, assim, ser contrariada a finalidade da criação da ZFM. Como a não cumulatividade albergada no art. 153, § 3º, II, da nossa Lei Fundamental a tanto não se presta, consoante a reafirmada jurisprudência da Casa, resta saber se a Constituição confere à peculiar isenção da sub-região de Manaus força suficiente para tanto.

(...)

A Zona Franca de Manaus consubstancia área detentora de regime jurídico temporário e especialíssimo, único no formato federativo nacional, com o escopo de

realizar a imprescindível missão desenvolvimentista, consoante orienta o art. 1º do decreto-lei instituidor, ao considerar as mercadorias brasileiras a ela destinadas como “exportadas para o estrangeiro”, gozando dos benefícios fiscais concedidos à exportação, dentre eles a desoneração frente ao IPI.

De igual modo, importações realizadas por empresas situadas na ZFM não se submetem ao IPI, bem como **isentas do IPI todas as mercadorias lá produzidas, “quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do território nacional”**, na dicção do art. 9º do mesmo diploma, verbis:

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º **A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei.** (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

(...)

Para finalizar, destaco, afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) “nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo”, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo.²⁴ Também neste sentido, Hugo de Brito Machado.

(...)

O fato de a Constituição Federal encampar o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, constitucionalizando os dispositivos do **Decreto Lei nº 288/1967**, transformou-os, no dizer de Ives Gandra da Silva Martins, em verdadeira norma constitucional de exceção, “fugindo, pois, à normatividade tributária constitucional estatuída no capítulo I do Título VII da Lei Suprema, que disponha diversamente.”

(...)

Assim, **esta isenção em especial não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum**, pois diz respeito a uma **área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição**. “A diferenciação da Zona Franca de Manaus, no que se refere a benefícios fiscais, deve-se a sua diferença geográfica e econômica. Sendo ela, de fato, diferente por razões geográficas e econômicas, deve ser tratada, de direito, de modo diferente, para que, um dia, possa ficar, de fato, igual e, a partir de então, ser submetida a regras iguais. Em suma, **sendo diferente, ela precisa de regras diferentes que possam promover a sua igualdade**”, assevera Humberto Ávila na obra citada.

(...)

Não bastasse, **o constituinte originário assentou expressamente a preservação dos incentivos fiscais para Zona Franca de Manaus em razão da busca pelo desenvolvimento nacional através da redução das desigualdades regionais. A isenção de IPI para produtos oriundos da sub-região de Manaus atua em prol do pacto federativo para que a assimetria de direito possa corrigir a assimetria de fato e assim confere tratamento desigual para situações desiguais.** (grifou-se)

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.

Tal decisão tornou-se definitiva no âmbito judicial, na data de 18/02/2021².

Nesta decisão ficou claro que a alíquota a ser aplicada de modo a gerar creditamento na contra gráfica do IPI é aquela quando da saída dos mesmos produtos de origem distinta da Zona Franca de Manaus, como se observa na seguinte parte do voto da Ministra Rosa Weber:

8. Para finalizar, destaco, afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub- “ do que adotar a alíquota prevista no direito posi ” alavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo.

Assim, verifica-se que sendo a alíquota do insumo adquirido zero, não há direito a crédito algum de IPI, visto que por uma questão de lógica, pois crédito de zero é zero. Em consequência, o crédito a ser lançado no LAIPI deve ser aquele calculado em função da alíquota do produto adquirido da ZFM, como se isenção não houvesse.

Por sua vez, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME e incluiu o referido tema na lista de dispensa de 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)

Mencionada 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.

² 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>

Na esfera deste Colegiado, o art. 62, §2º, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF (RICARF), 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.

Ainda, a decisão proferida no âmbito dos tribunais superiores com repercussão geral reconhecida, *“será aplicada no território nacional a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito”*, conforme preconiza o §2º do art. 987 do CPC.

Dessa forma, em razão de vinculação deste Colegiado ao referido julgamento judicial, há de se aplicar aos presentes autos aquele julgado, para permitir o creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Ressalta-se, quanto à discussão acerca do direito ao crédito básico de IPI na aquisição de insumos oriundos da ZFM com isenção, sem que ofenda o princípio constitucional da não cumulatividade e direito ao crédito ficto de IPI assegurado pelo art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, já foi enfrentada pela CSRF, no Acórdão nº 9303-013.937, julgado em 11/04/2023, de relatoria do Ilustre Conselheiro Valcir Gassen, que por unanimidade aplicou ao caso o que restou decidido pelo STF, em sede de repercussão geral do RE nº 592.891/SP. Confira-se ementa do Acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que, "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário neste tópico, para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, sob o regime de isenção, com fulcro no art. 81, inciso II, do RIPI/2010, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP.

Provido o recurso pela questão de fundo, fica superada a discussão quanto aos acréscimos legais.

III - Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito dar parcial provimento para reconhecer o direito ao creditamento de IPI aplicando-se ao que restou decidido pelo STF no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP (Tema nº 322 de Repercussão Geral) e da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020, acerca da aquisição de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, cabendo à unidade de origem apurar os valores admissíveis.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green