



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



**Processo nº** 11065.002248/2009-13  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-009.163 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de julho de 2019  
**Recorrente** COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/05/2008

INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.  
CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus, por incompatível com a técnica da não-cumulatividade adotada para o imposto, que se dá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e art. 49 do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de sobrestamento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

*(documento assinado digitalmente)*

Érika Costa Camargos Autran – Relatora.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos,

Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3302-002.449 de 25 de fevereiro de 2014 (fls. 635 a 640) do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado em face do Contribuinte,

Inconformado com a autuação, o Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que tem direito ao creditamento dos insumos oriundos da Amazônia Ocidental, independentemente de ser isenta ou não a operação de suas saídas, fundamentando sua assertiva no princípio da não-cumulatividade. Além disso, tece consideração acerca da natureza jurídica da isenção no sentido de que, com base em doutrina que colaciona, caracteriza-se como a dispensa legal do pagamento de determinado tributo, o que, entende, “gera direito a crédito escritural, por força do nascimento da obrigação tributária e exclusão do respectivo crédito”. Com arrimo nesse raciocínio, conclui que “o valor do tributo devido que incidiu na operação anterior deve ser compensado com o valor do tributo devido pelo contribuinte subsequente”. Alega, ainda, que “tanto o incentivo fiscal do artigo 6º, do Decreto-lei 1.435/1975, como também o incentivo fiscal do artigo 9º, do Decreto-lei 288, de 28/02/1967, garantem o direito ao crédito presumido, pois vinculado à mercadoria”.

Por fim, no que se refere à glosa sobre peças e ferramentas, alega que o art.25 da Lei nº 4.502/64 assegura-lhe tal direito, aduzindo “que as peças de reposição destinadas ao funcionamento da máquina industrial não está classificada nas contas de bens do ativo permanente, mas em contas de “insumos aplicados na produção”.

A DRJ em Porto Alegre/RS julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou recurso voluntário, o Colegiado por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/05/2008

CRÉDITOS RELATIVOS A INSUMOS ISENTOS.

O Princípio da não cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, em razão dos mesmos serem isentos, não há valor algum a ser creditado.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. CONDIÇÃO.

Somente dá direito ao crédito presumido do IPI nas aquisições feitas na Amazônia Ocidental, cujos produtos atendam aos requisitos do art. 175 do RIPI/2002.

CRÉDITO BÁSICO DE IPI. OUTROS INSUMOS.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os produtos empregados na manutenção das máquinas e equipamentos e ferramentas.

Recurso Voluntário Negado.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 665 a 680) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito as seguintes matérias: 1 - possibilidade de utilização dos créditos decorrentes da aquisição do material para manutenção; 2 - ilegitimidade da glosa de créditos de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus; e 3 - da possibilidade de utilização dos créditos decorrentes das aquisições isentas.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos de nºs 3102-002.012 e 3402-002.264 referente à matéria 1 - possibilidade de utilização dos créditos decorrentes da aquisição do material para manutenção; o acórdão de nº 3801-002.029 referente à matéria 2- ilegitimidade da glosa de créditos de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus; e os acórdãos de nºs 202-11612 e CSRF/02-02.211 referente à matéria 3 - da possibilidade de utilização dos créditos decorrentes das aquisições isentas. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas – documentos de fls. 688 a 769.

O Recurso Especial do Contribuinte foi parcialmente admitido, conforme despacho de fls. 772 a 778, sob o argumento que a divergência jurisprudencial restou comprovada apenas quanto à matéria relativa a possibilidade de utilização dos créditos decorrentes das aquisições isentas.

No reexame de admissibilidade de fls. 779 e 780, decidiu-se manter, na íntegra, o despacho do Presidente da Câmara, que deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo Contribuinte.

O Contribuinte apresentou agravo às fls. 804 a 809, sendo que este não foi acolhido, conforme despacho de fls. 823 a 826.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 782 a 791, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9303-009.163 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 11065.002248/2009-13

## Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

### Da Admissibilidade

O Recurso Especial da Contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, devendo, portanto, ser conhecido.

### Do Mérito

No mérito, delimita-se a controvérsia suscitada pela contribuinte à possibilidade de utilização dos créditos decorrentes das aquisições isentas.

Quanto ao cerne da lide, recorro que já manifestei minha concordância com o entendimento exposto pela nobre Conselheira Vanessa Marini Cecconello – constante do acórdão 9303-004.205. O que, peço licença para transcrever 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 recepcionou 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:

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

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

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

4ª 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](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 trouxe 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 fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o 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 n.º 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 fora 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 n.º 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 balha a Emenda Constitucional n.º 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, dispondo-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 n.º 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, inexistente 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.

Cumprе 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. [...]"

Sendo assim, manifesto minha concordância com o voto da ilustre colega, o que entendo que o sujeito passivo faz jus ao direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, eis que se conforta em fundamentos preceitos legais, constitucionais. E,

porquanto, o princípio da não cumulatividade do IPI não tem 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.

Ademais, o STF também já se pronunciou sobre a questão específica da legitimidade do registro de créditos de IPI referentes às aquisições de insumos isentos provenientes da ZFM, conforme se observa da seguinte ementa e trecho do voto do Ministro Relator Nelson Jobim, no RE nº 212.484/RS:

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

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, parágrafo 3º, II) quando o contribuinte do IPI creditasse do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Trecho do voto do Min. Nelson Jobim:

Os produtores de Coca-Cola não pagam IPI sobre o xarope, mas são obrigados pela incidência da alíquota de 40% sobre o refrigerante.

Os outros produtores pagam IPI sobre o xarope, mas gozam de uma redução de 50% sobre a alíquota de 40%.

Após isso, para estabelecer uma concorrência mais leal, a TIPI – Tabela de Produtos Industrializados – reduziu a alíquota sobre o xarope de 40% para 27% (...)

Por que os produtores de suco, que não Coca-Cola, têm, hoje, uma redução de cinquenta por cento na alíquota? Porque os outros – produtores de refrigerantes com xarope oriundo da zona franca – gozariam de um crédito em relação à parte isenta.

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 fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o 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 fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto<sup>17</sup>.

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. 212.484-2, 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/02-01.212.Processo n.º. 10640.000666/95-75. Recurso RD/203-0.379

(203-098.534). 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 n.º 212.484-2, tendo em vista as disposições do Decreto n.º 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 RIPI182, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei n.º 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 n.º 10875.000380/96- 71, Acórdão n.º 202-11.328, 2ª 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 n.º. 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF – RE n.º. 212.484-2 –, não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, § 2º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão n.º. 201-73.657. Processo n.º. 10830.006349/96-05. Recurso n.º. 107.342.

Recorrente: Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda.. Recorrida: DRJ em Campinas – SP. Data da sessão: 15 de março de 2000. Data da publicação: 15 de março de 2000).

Por fim, cabe notar que a discussão em comento é atualmente objeto de discussão no RE n.º 592.891/SP em tramite no STF, em que figuram como partes a Fazenda Nacional e a empresa de telefonia Nokia do Brasil Ltda. Até o momento foram proferidos três votos no sentido de admitir a utilização dos créditos provenientes da ZFM.

No caso em questão, a Fazenda Nacional se insurge contra decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que reconheceu à Nokia do Brasil o direito de reconhecimento integral de créditos de IPI na aquisição e insumos oriundos da ZFM. Quando da análise do RE em comento, o STF reconheceu, em face da multiplicidade de recursos que tratam do mesmo tema, a sua repercussão geral, de forma que é razoável concluir que todas as discussões, não apenas na esfera judicial como também administrativa, devem aguardar a decisão final do STF em relação ao referido processo, com o correspondente sobrestamento dos feitos em relação aos itens que tratam da citada controvérsia.

**Não obstante já ter externado esse entendimento, é de se considerar que o STF, em recente decisão (25.4.2019), analisaram essa discussão quando da apreciação do RE 596.614 e do RE 592.891, em sede de repercussão geral, tendo decidido por 6 x 4, de forma favorável ao contribuinte, restando, assim, fixada a seguinte tese por aquele tribunal:**

“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 artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da CF/88, combinada com o comando do artigo 40 do ADCT.”

Nesse sentido, em respeito ao art. 62 do RICARF/2015, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo nessa parte.

Cabe trazer que não se aplica para este caso a Súmula CARF nº 18, conforme exposto acima.

“Súmula CARF nº 18

A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Frise-se o artigo “Direito ao Crédito Presumido de IPI decorrente da entrada de Insumos Isentos Provenientes da Zona Franca de Manaus in Revista Dialética de Direito Tributário nº 242 (novembro/2015) de autoria de André Mendes Moreira e Eduardo Lopes de Almeida Campos:

“[...]”

Conclusão

Como se viu, embora a questão do direito ao crédito presumido de IPI na aquisição de insumos isentos, assim como na aquisição de insumos não tributados e tributados à alíquota zero, esteja já superada em desfavor do contribuinte no âmbito da jurisprudência do STF, resta pendente de consideração pela Suprema Corte a questão dos insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. Este caso, como demonstrado, é destacado dos demais, merecendo apreciação por premissas distintas, já que se situa no contexto de uma política pública criada para atender a objetivo constitucional de observância obrigatória: a redução da desigualdade regional, tão gritante em nossa nação.

A Zona Franca de Manaus atende aos propósitos de desenvolvimento nacional, redução de desigualdades regionais e proteção ao meio ambiente promovidos pela Constituição de 1988, que recebeu explicitamente todos os incentivos fiscais à região. Os benefícios que a integram devm portanto, ser interpretados de forma a melhor realizar os propósitos constitucionais, respeitando a força cogente da Lei Maior.

Além disso, é imperioso admitir que o reconhecimento do direito ao crédito presumido proveniente das aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus é o único meio de se conferir à norma que concede isenção seu sentido literal (art. 111, inc II, do CTN) e sua plena eficácia, pois do contrário seu sentido é o de uma suspensão ou diferimento e não o de isenção. Justamente por isso é que tal reconhecimento não implica qualquer violação ao art. 150, parágrafo 6º, da CR/1988, pois o que se visa é justamente conferir eficácia e aplicabilidade ao dispositivo normativo que outorga o benefício fiscal, dele decorrendo como seu corolário.[...]”

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, penso que não se pode aplicar a recente decisão do STF sem ter o exato conhecimento do seu conteúdo, uma vez que referido acórdão não foi ainda divulgado. Portanto adoto ainda o entendimento de que não há previsão legal para o creditamento de IPI sobre a aquisição de produtos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus.

Por economia processual adoto as razões de decidir do acórdão nº 9303-006987, de 14/06/2018, da relatoria do presidente em exercício deste colegiado, conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, abaixo transcrito:

Em relação creditamento "ficto" (como se devido fosse), na aquisição de insumos isentos (em geral), já está por mais que superado o entendimento (ainda por muitos aventado) do STF no RE nº 212.484-2/RS, que dava este direito (coincidente, a um engarrafador da Coca-Cola).

Hoje, a posição do STF é contrária, conforme se vê na seguinte Ementa:

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI  
....

(RE nº 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje 10/02/2011)

Permanecem em Repercussão Geral somente as aquisições da Zona Franca de Manaus (RE nº 592.891/SP).

Isto não significa que esteja sendo reconhecido o direito na pendência daquele julgamento. Pelo contrário, é pacífica a (recente) jurisprudência do CARF em não admiti-lo, conforme exemplificado nas Ementas parcialmente transcritas a seguir Acórdão nº 3302-004.629 (de 27/07/2017):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009 CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STF.*

*Excepcionadas as permissões previstas na lei, é vedada a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos de IPI na aquisição de insumos isentos, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior e conforme jurisprudência do STF nos RE n.º 370.682 e n.º 566.819.*

*Acórdão n.º 3302-005.225 (de 26/02/2018)*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O adquirente de produto isento e oriundo da Zona Franca de Manaus não possui direito ao crédito presumido.*

Observe-se que, no primeiro Acórdão, explícita está a motivação para o não reconhecimento (a não ser que exista expressa previsão legal em contrário), na aquisição de insumos desonerados do imposto (sejam eles não tributados, isentos ou tributados à alíquota zero): não há imposto cobrado na operação anterior.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI é a do "imposto contra imposto" (*tax on tax*) e não "base contra base" (*basis on basis*), como ocorre com o IVA europeu.

Assim, não se tributa o valor agregado. Desconta-se do imposto devido o cobrado na operação anterior, conforme preceituado em nível constitucional:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

.....

*IV - produtos industrializados;*

.....

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

Não poderia ser diferente a dicção do Código Tributário Nacional, norma geral tributária:

*Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*

A Súmula CARF n.º 18 vai no mesmo sentido, só que tratando de alíquota zero (a "lógica" é mesma):

**Súmula CARF n.º 18:** *A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.*

Com base nessas razões, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal