



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.723086/2017-72
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.658 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrentes AMBEV S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/05/2012 a 31/12/2013

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".

CRÉDITO FICTO DO IPI. INSUMO INDUSTRIALIZADO NO QUAL NÃO FOI UTILIZADA MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA OU EXTRATIVA VEGETAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na norma isentiva de que trata o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, o termo "matérias-primas" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado à uma natureza e origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito do IPI, mas apenas aquelas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". Assim, para fins de gozo ao crédito em questão, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser elaborados com matérias-primas de origem vegetal, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, para afastar o creditamento referente ao produto "FILM STRETCH". Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso

especial oposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere à aplicação do RE 592.891/SP, para dar-lhe parcial provimento, também por unanimidade de votos, para reconhecer o crédito em relação às receitas relativas a vendas para a Zona Franca de Manaus com alíquota distinta de zero, nos termos da Nota SEI PGFN 18/2020, e do RE 592.891/SP (Tema n. 322 de Repercussão Geral), cabendo o crédito no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meire - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Para fins de elucidar os fatos ocorridos até a propositura do recurso especial do sujeito passivo, reproduzo o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Trata o presente processo de Auto de Infração referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor total de R\$ 65.016.575,84, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora.

2. A autuação tem como justificativa o aproveitamento indevido de créditos incentivados oriundo de insumos adquiridos de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus (AM) e foi detalhado em dois relatórios: o “Relatório de Ação Fiscal nº 01 – Inexistência do Direito ao Aproveitamento de Créditos Incentivados do IPI” e o “Relatório de Ação Fiscal nº 02 Erro de Classificação Fiscal e Alíquota no Cálculo dos Créditos Incentivados”, respectivamente às fls. 243-263 e 265-309.

2.1. De acordo com os mencionados relatórios, a infração foi imputada com base nos seguintes fundamentos:

(i) Aquisições de insumos para elaboração de bebidas da posição 22.02, que não fazem jus à isenção do inc. III do art. 95 do RIPI/20102, posto não utilizarem ou não terem sido elaboradas a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais in natura de produção regional da Amazônia Ocidental, o que inviabilizou o creditamento do IPI com base no art. 237 do citado regulamento.

(ii) Aquisições de insumos para elaboração de bebidas da posição 22.02 com isenção do inc. II do art. 81 do RIPI/2010, para as quais inexistia previsão de crédito presumido na legislação do IPI.

(iii) Aquisições de insumos que não seriam enquadrados no Ex 01 da posição 2106.90.10 da NCM, e sim em outras posições, dentre elas a 2106.90.10, que são tributadas pela alíquota zero e, portanto, não autorizariam o cálculo e a apropriação de créditos presumidos do IPI.

(iv) Parte dos insumos adquiridos refere-se a kits contendo preparações para fabricação de bebidas (concentrados) e foram fornecidos por Pepsi-Cola Industrial da Amazônia e de Arosuco Aromas e Sucos.

(v) Relativamente à Pepsi, no caso de elaboração de componente de sabor Cola, é empregado o corante caramelo (industrializado por DD Williamson do Brasil Ltda), o

qual não foi considerado matéria-prima extrativa, e sim um produto intermediário. Além do corante caramelo, a Pepsi também fornece o aditivo “ácido cítrico”, que também não foi considerado matéria-prima extrativa, mas sim um produto industrializado, elaborado com a utilização de açúcar produzido no Mato Grosso.

(vi) Em relação aos kits sabor guaraná, fornecidos pela Arosuco, a Fiscalização entendeu que as preparações acondicionadas em embalagem individual, em cuja elaboração tenha sido utilizado efetivamente extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental não podem gerar crédito do IPI.

Já nos demais kits fornecidos pela Arosuco para fabricação de bebidas pela autuada, a glosa do crédito foi justificada pela constatação que não foi empregado matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal.

(vii) Atinente ao insumo filme stretch, fornecido pela Valfilm Amazônia Indústria Comércio Ltda, a Fiscalização concluiu que a adição de uma pequena quantidade de óleo de dendê (cerca de 2%) no processo produtivo do filme stretch era dispensável e que este fato não autoriza considerar que o bem produzido teria sido "elaborado com" o mencionado aditivo. Além disso, a biodegradabilidade, vantagem alegada quanto a utilização do óleo de dendê no processo produtivo do filme stretch, não se confirma, pois o item produzido (filmes plásticos) não depende e não é influenciado pelo uso de aditivos.

3. Devidamente cientificado da exigência em 19/05/2017, o sujeito passivo apresentou sua defesa em 19/06/2016, com as seguintes justificativas, em resumo:

3.1. Suscitou a nulidade do lançamento, indicando ter ocorrido alteração dos critérios jurídicos, violando o art. 146 do Código Tributário Nacional, haja vista a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos para mesmas situações de fato e de direito anteriormente examinadas em face do mesmo contribuinte.

3.2. Sustenta que o Auto de Infração em exame, ao ser confrontado com outro, anteriormente lavrado contra o mesmo estabelecimento, demonstra ter ocorrido inovação com a alteração da interpretação da Fiscalização da 10ª RF acerca da classificação fiscal dos “kits de refrigerantes” fornecidos pela Pepsi e Arosuco, excluídos do Ex. 01 da posição 2106.90.10 (alíquotas 27% e 20% do IPI), reclassificados na posição 2106.90.10 (alíquota zero do IPI).

3.3. No mérito, aponta equívoco na compreensão do termo matéria-prima, que é definição ampla, e não restritiva, compreensivo de “toda a matéria aplicada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, não importando que já se mostre em um produto não originário da natureza”.

Neste sentido, o art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, prescreve a aplicação do benefício 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 deve integrar o item produzido.

3.4. Justifica que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 1998, que descreve o Processo Produtivo Básico dos concentrados para refrigerantes, reconhece que o benefício alcança os produtos contendo as matérias-primas de origem agrícolas ou extrativas vegetais já submetidos ao processo de industrialização por outras empresas localizadas na ZFM. Ou seja, o que importa é que a mercadoria possua, direta ou indiretamente, conteúdo agrícola ou extrativo vegetal de origem amazônica.

3.5. Aduz que a própria SUFRAMA reconheceu fazerem jus ao incentivo do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, os concentrados para fabricação de bebidas não alcoólicas, adquiridos na forma de kits, fabricados a partir do corante caramelo.

3.6. No que diz respeito à glosa do crédito sobre as aquisições de produtos isentos com fundamento no inc. II do art. 82 do RIPI/2010, disse que embora o STF tenha definido que as aquisições de insumos isentos não conferem ao destinatário dos produtos o direito de apropriar créditos do IPI, tal entendimento não se aplicaria aos insumos

produzidos na ZFM. Suscita o tratamento diferenciado assegurado pelo art. 40 do ADCT.

3.7. Justifica que negar o direito ao crédito decorrente de uma aquisição isenta do 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. Indica que a matéria é objeto de reapreciação pelo STF no RE 566.819/RS, sendo que a repercussão geral será apreciada nos autos do RE n.º 592.891/SP.

3.8. Afiança que a reclassificação dos kits na posição 2106.90.10 é equivocada e que a glosa correspondente é nula e improcedente, além de não ter sido precedida de qualquer laudo elaborado por profissional técnico habilitado. Acusa que a Fiscalização desconsiderou dados técnicos contidos no Relatório Técnico n.º 000.130/17 elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia por meio da Fundação de Ciência, Aplicação e Tecnologia Especiais (FUNCATE).

3.9. Sustenta que o trabalho da Fiscalização consiste em demonstrar que os kits (extratos concentrados) adquiridos teriam sido classificados incorretamente, tendo em vista a nota explicativa XI da Regra 3 “b”, que prescreve que compostos individuais de bases para preparação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, na forma da RGI/SH 1.

3.10. Acusa que a Regra 3 “b” não se aplica ao caso e que, levando em conta a RGI/SH 1, as notas da posição 2106 são claras no sentido de que os kits contendo extratos ou sabores concentrados para preparação industrial de bebidas estão nela compreendidos, sendo correta a classificação adotada no caso, ex. 01 da posição 2106.9010 da NCM, que é mais específico e voltado justamente às “preparações compostas” (mais de uma substância) não alcoólicas, utilizadas “para elaboração” de refrigerantes/refrescos da posição

22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

3.11. Caso superados os argumentos acima expostos, alega ser adquirente de boa-fé e os créditos aproveitados devem ser convalidados, uma vez que a correta classificação fiscal dos produtos, as respectivas alíquotas e os valores do imposto são de responsabilidade do emissor da nota fiscal (RIPI/2010, arts. 407 e 413).

3.12. Ao final, o impugnante propugnou pelo cancelamento da autuação, indicando a improcedência/nulidade do lançamento, nos seguintes termos: (i) violação do art. 146 do CTN; (ii) direito ao crédito do IPI previsto no inc. III do art. 95 e no inc. II do art. 81, ambos do RIPI/2010; (iii) nulidade e improcedência da reclassificação fiscal; (iv) boa-fé na tomada de créditos do IPI.

Subsidiariamente, requereu a exclusão das penalidades, juros de mora e correção monetária, ante a incidência do inc. III do art. 100 do CTN.

A 2ª Turma da DRJ/REC, acórdão n.º 11-59.327, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

PRÁTICAS REITERADAS. EXCLUSÃO DE PENALIDADE. INOCORRÊNCIA.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração não fica sujeito a penalidades. Entretanto, 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 INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. MATÉRIA-PRIMA. ESSENCIALIDADE NO PROCESSO PRODUTIVO NÃO PROVADA. GLOSA.

É indevido o crédito apropriado com fundamento no §1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975 (art. 237 do RIPI/2010), quando não comprovada a essencialidade da matéria-prima (óleo de dendê) utilizada na elaboração do produto isento (filme stretch), pressuposto do incentivo previsto no caput art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975 (inc. III do art.95 do RIPI/2010).

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
Regra geral, somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS PARA ELABORAÇÃO DE REFRIGERANTES. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA.

Devem ser glosados os créditos com erro de classificação fiscal e de alíquota, concernentes a aquisição de "kits" utilizados na elaboração de refrigerantes, originalmente classificados no Ex 01 da posição 2106.90.10, uma vez que estes são preparações simples e não preparações compostas, sendo correta a alíquota de 0%.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente ratifica todos os argumentos de sua impugnação. Ao final, requer a nulidade e a improcedência do auto de infração, por ter demonstrado que:

- (i) O auto de infração viola o art. 146 do CTN e o princípio da segurança jurídica, pela aplicação retroativa de novos critérios jurídicos para as mesmas situações de fato e de direito anteriormente examinadas em face do mesmo contribuinte;
- (ii) O direito ao crédito de IPI do art. 85, III, do RIPI/2010 deve ser reconhecido em relação aos insumos adquiridos das empresas Pepsi e Valfilm, pelo fato de que utilizam matérias-primas da Amazônia Ocidental;
- (iii) O direito ao crédito de IPI do art. 81, III, do RIPI/2010, deve ser reconhecido em relação a todos os insumos adquiridos pela Recorrente cujos créditos restaram glosados, considerando o regime constitucional de incentivos fiscais que conforma Zona Franca de Manaus;
- (iv) A nulidade da reclassificação fiscal empreendida no Auto de Infração, posto que realizada independentemente de prova técnica a contrapor o Relatório Técnico nº 000.130/17 FUNCATE/INT apresentado pelo contribuinte e expressamente referido no Relatório Fiscal;
- (v) A improcedência da reclassificação fiscal procedida pela Fiscalização e a correção da classificação adotada pelos fornecedores da Recorrente (Ex 01, da NCM 2106.90.10);
- (vi) A boa-fé da Recorrente na tomada de créditos, tendo como base a fundamentação legal e NCM constantes das notas fiscais de aquisição.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu provimento parcial ao recurso para conceder os créditos referentes às aquisições de filme stretch, nos termos do Acórdão nº 3301-005.324, de 23 de outubro de 2018, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/05/2012 a 31/12/2013

CRÉDITO FICTO DO IPI. AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. INSUMO INDUSTRIALIZADO NO QUAL NÃO FOI UTILIZADA MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA OU EXTRATIVA VEGETAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na norma isentiva de que trata o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, o termo "matérias-primas" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado à uma natureza e origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito do IPI, mas apenas aquelas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". Assim, para fins de gozo ao crédito em

questão, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser elaborados com matérias-primas de origem vegetal, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa).

RFB. COMPETÊNCIA PARA A FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO CONDICIONADO A CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, a despeito de não possuir ingerência quanto aos critérios objetivos e subjetivos de competência da SUFRAMA para a concessão dos incentivos fiscais de sua alçada, pode fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo de isenção tributária condicionada.

IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA INDUSTRIALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO DE QUE TRATA O ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI Nº 288/67. CREDITAMENTO DO IMPOSTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.387/91, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região. Ademais, nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN e art. 25 da Lei nº 4.502/1964.

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.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à possibilidade de creditamento ficto do IPI nas entradas de filmes “stretch” que utiliza óleo de dendê em sua composição. O acórdão indicado como paradigma foi o de nº 3401-005.701.

O recurso teve seguimento e o sujeito passivo apresentou contrarrazões.

O Sujeito Passivo interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de cinco capítulos da decisão recorrida, a saber: Quanto ao direito ao creditamento de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, produzida na ZFM, ainda que processada; Quanto à ausência de competência da RFB para avaliação de atos técnicos (cumprimento) emitidos pela SUFRAMA, resultando em supressão de benefício fiscal; Quanto à nulidade da autuação por impossibilidade de mudança de critério jurídico; Quanto ao princípio da não-cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus. Aplicação do entendimento firmado pelo STF (RE 592.891/SP); e Quanto à necessidade de convalidação dos créditos apropriados em virtude da aquisição dos kits concentrados pela Recorrente em função de sua boa-fé.

O recurso teve seu seguimento negado. O sujeito passivo interpôs agravo, o qual reverteu parte do despacho de admissibilidade para dar seguimento parcial ao recurso em relação aos capítulos: “direito ao creditamento de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, produzida na ZFM, ainda que processada” e “princípio da não-

cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus. Aplicação do entendimento firmado pelo STF (RE 592.891/SP)".

A Fazenda Pública apresentou contrarrazões.

Este é o brevíssimo relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e a matéria foi prequestionada

Quanto à divergência, o Sujeito Passivo apresentou, em contrarrazões, óbice ao conhecimento do recurso especial sob os seguintes argumentos:

...analisando o acórdão paradigma, conclui-se que o **mesmo não trata de caso idêntico ao presente**, já que, **diferente do presente caso, em que o fundamento utilizado pela fiscalização de que o óleo de dendê utilizado na fabricação do filme *stretch* - além de ser em quantidade "mínima" - não seria necessário na composição do produto foi afastado totalmente na decisão por concluir esta que o incentivo é regional e não finalístico**, sendo desnecessária a comprovação técnica da necessidade de utilização desta matéria-prima no produto, não se questionando em momento algum a classificação do óleo de dendê como uma matéria-prima de origem vegetal, oriundo da Amazônia Ocidental, **no caso do acórdão paradigma o entendimento foi de que o óleo de dendê não pode ser considerado matéria-prima agrícola e extrativa vegetal apta a gerar o benefício fiscal por o mesmo resultado de processo produtivo anterior.**

Ou seja, os fatos analisados no acórdão recorrido e no paradigma foram **distintos**. Aliás, importante salientar que não houve omissão no acórdão recorrido ao analisar este tópico, uma vez que efetivamente **o único fundamento do auto de infração para glosar os créditos decorrentes dos filmes plásticos adquiridos da Valfilm foi de que a quantidade utilizada na composição do produto era mínima (cerca de 2%), além da matéria-prima ser supostamente desnecessária para composição do produto.**

Discordo das alegações do sujeito passivo feitas em sede de contrarrazões e utilizo as razões de decidir do despacho de admissibilidade para fundamentar a existência da divergência jurisprudencial, *verbis*:

A decisão recorrida, ao interpretar o art. 6º do DL n.º 1.435, de 1976, concluiu que a matéria-prima pode ser óleo de dendê, açúcar, extrato de guaraná e tantos outros, desde que seja um produto elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal produzida localmente, porque a lei que concede a isenção prescreve que o produto deve ser produzido na Amazônia Ocidental com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, sendo, portanto, irrelevante a intenção, o objetivo de usufruir de benefícios fiscais, os aspectos técnicos da produção, finalidade ecológica, energética, saúde, controle de obesidade etc. para o direito à fruição do benefício.

O Acórdão indicado como paradigma n.º 3401-005.701 está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL ZONA FRANCA DE MANAUS. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL INCOMPETÊNCIA. CARF. SÚMULA CARF 2.

Nos termos da Súmula 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade comissiva ou omissiva da lei tributária.

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No artigo 6º do Decreto-Lei 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. GLOSA DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. REVERSÃO.

Deve ser revertida a glosa quando insuficiente sua motivação.

Em decisão prolatada em 28 de janeiro de 2019, em processo de interesse do mesmo contribuinte, a 1ª TO da 4ª C destacou que "...o dendê, tal qual a sacarose, passa inicialmente por um processo produtivo que dará origem a um novo produto, o óleo de dendê."

Este produto, agora matéria-prima do processo produtivo do FILM STRETCH, não pode ser considerado matéria-prima agrícola e extrativa vegetal conforme alegado pela Recorrente, não podendo, também, ser aplicado o benefício da isenção e, por conseguinte, a sua utilização como crédito presumido de IPI, como se devido fosse, nos termos dos artigos 175 (Decreto 4.544/2002 RIPI 2002) ou 237 (Decreto 7.212/2010 RIPI 2010).

Cotejo dos arestos confrontados

Confrontando os arestos, verifica-se que a divergência é patente: tratam da mesma empresa, ambos analisam o processo produtivo do FILM STRECH e chegam à conclusões díspares: enquanto o acórdão recorrido concede o crédito por considerar que "com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional" óleo de dendê, não havendo provas de que a motivação para utilizá-lo na composição foi técnica, com respaldo científico, senão unicamente para aproveitar-se do benefício fiscal", em posição antagônica o paradigma entende que não há que se conceder o crédito uma vez que "não pode ser considerado matéria-prima agrícola e extrativa vegetal conforme alegado pela Recorrente."

Forte nestes argumentos, entendo caracterizada a divergência e passo ao mérito.

Mérito

A divergência a ser solucionada diz respeito à possibilidade de apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de filme plástico produzido pela Valfilm, que utiliza óleo de dendê em sua composição. A Fazenda Pública alega que a utilização de óleo de dendê na fabricação de filme plástico é absolutamente dispensável e que só foi incluído para fins de fruição do benefício previsto no Decreto-lei nº 1.435/75. Enquanto a recorrente defende que a regra legal é totalmente irrelevante para fruição do benefício os aspectos técnicos da produção, bastando que o produto tenha sido produzido na Amazônia Ocidental com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional.

O cerne da questão gira em torno da interpretação do benefício previsto no Decreto-lei nº 1.435/75.

Decreto-lei nº 1.435/1975.

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.

(grifei)

Preenchida esta hipótese fática, o § 1º do artigo acima transcrito permite ao adquirente deste produto escriturar um crédito de IPI como se tributado fosse:

§ 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.

Consolidando as leis sobre este benefício fiscal, o Decreto nº 7212/2010, RIPI, dispõe sobre o tema em seu art. 95, III:

Art. 95. São isentos do imposto: (...)

III – os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, 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).

Com base na legislação, são requisitos para fruição do benefício fiscal:

- 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 01) 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.

A Autoridade Fiscal entendeu que o sujeito passivo não fazia jus à isenção em virtude de descumprimento do requisito “a”, senão vejamos:

40.6 Pode-se dizer que os filmes plásticos sob análise foram produzidos “com utilização de óleo de dendê” ou “com emprego de óleo de dendê, e que “contém óleo de dendê”. Entretanto, não se pode dizer que foram “elaborados com óleo de dendê”.

41.1 Os fabricantes de resinas termoplásticas são empresas altamente especializadas, utilizam tecnologia de ponta, e os produtos colocados à disposição no mercado são desenvolvidos para cada aplicação de forma muito específica. Todos as resinas termoplásticas saem do polo petroquímico prontas para serem aplicadas diretamente na fabricação dos produtos como filmes plásticos, sacolas plásticas, etc., na chamada indústria de transformação. Nada impede que esses estabelecimentos industriais acrescentem aditivos para que os produtos adquiram, por exemplo, cores diversas. Assim, o fabricante de película de polietileno pode produzir seus produtos, com a

qualidade desejada, sem a adição de qualquer aditivo, exceto em relação às cores, que nesse item sim, cada fabricante adiciona aquela de sua preferência.

41.2 Um exemplo disso é a resina DOWLEX 2107G, um polietileno linear de baixa densidade, fabricada pela empresa Dow Chemical Company, da qual a Valfilm é usuária, e que por exemplo, em 2012 adquiriu cerca de 7.150 toneladas, é específica para produzir películas de polietileno sem a necessidade da adição de óleo de dendê. Essa é a resina mais utilizada pela Valfilm. No catálogo de informações técnicas disponível no endereço abaixo, não há qualquer informação pelo fabricante da necessidade de adicionar óleo de dendê para produzir películas de polietileno:

<http://catalog.ides.com/docselect.aspx?I=70673&E=138352&DOC=DOWTDS&DS=123&DK=STD&DC=es>

41.3 Consoante ainda o mesmo fabricante, “as resinas de polietileno de baixa densidade da DOW oferecem uma excelente estética, qualidade de impressão, força, resistência ao rasgo e elasticidade. Eles podem ser processados em linhas de alta velocidade de hoje para uso como filmes, revestimentos ou laminações e se misturam facilmente com resinas de PEBDL para o desempenho personalizado. Nos mercados de saúde e higiene sensíveis aos custos, as resinas PEBD pode melhorar a eficiência de processamento, e a carteira Dow também inclui produtos para canos e outros bens” (disponível no original em inglês no endereço:

<http://www.dow.com/polyethylene/eu/en/prod/ldpe.htm>

42) Valfilm afirmou que a utilização do óleo de dendê em substituição ao óleo mineral de petróleo teria trazido a vantagem de conferir ao produto final maior biodegradabilidade.

42.1 Essa afirmativa contém um erro crasso: a biodegradabilidade de uma resina termoplástica não depende, e não é influenciada, pelo uso de aditivos na produção dos filmes plásticos.

42.2 Como a empresa usa resinas termoplásticas convencionais (derivadas do petróleo) e não plásticos biodegradáveis feitos a partir de matérias vegetais, não há absolutamente nada que ela possa adicionar à resina que ela compra para alterar as propriedades dessa resina quanto a sua (in)capacidade de ser biodegradável.

42.3 A resina termoplástica que ela usa para fabricar seus filmes plásticos nasceu no polo petroquímico como um plástico convencional (não biodegradável) e assim permanecerá por pelo menos um século, ainda que lhe seja misturada alguma quantidade de óleo de dendê ou qualquer outra substância.

42.4 Os plásticos biodegradáveis, ao contrário dos sintéticos, são materiais biodegradáveis onde os microorganismos presentes no meio ambiente são capazes de convertê-las em substâncias mais simples, existentes naturalmente em nosso meio e assim sofrem biodegradação com relativa facilidade, se integrando totalmente à natureza (CANGEMI et al., 2005).

43) O fabricante Dow Chemical informa que a resina de polietileno é insolúvel em água e é inerte no meio ambiente. Em outras palavras, o produto não é biodegradável:

Ficha de dados de segurança do produto em
<http://www.dow.com/webapps/msds/ShowPDF.aspx?id=090003e8805baa03>

“12.2 Persistência e degradabilidade Biodegradabilidade: É esperado que este sólido polimérico insolúvel em água seja inerte no meio ambiente. A fotodegradação da superfície é esperada quando exposta à luz solar. Não é esperada uma biodegradação apreciável.”

44) Segundo a definição da International Union of Pure and Applied Chemists (IUPAC), instituição responsável por estabelecer a nomenclatura oficial aplicável aos compostos químicos, um biopolímero é um polímero produzido por organismos vivos, incluindo proteínas, polissacarídeos e ácidos nucleicos (ADN e ARN). Os biopolímeros são os tijolos base da vida, sendo os componentes mais importantes da infraestrutura

de uma célula e desempenhando papéis essenciais na regulação e replicação da mesma. O material testado passa longe dessa definição.

(...)

48) O Fisco realizou diligência em Valfilm, tendo solicitado que a empresa apresentasse esclarecimentos sobre o propósito técnico para ter começado a utilizar óleo de dendê no ano de 2008, e sobre a alegada biodegradabilidade dos filmes plásticos.

48.1 Em sua resposta, Valfilm citou exemplos de aditivos com custo superior ao do óleo de dendê, mas não negou que existam aditivos de custo inferior (a empresa escreveu:

“Necessariamente o processo de produção de plásticos requer o uso de óleo vegetal ou mineral como aditivo, muitas vezes mais caros que o óleo de dendê” grifo nosso).

48.2 Valfilm também declarou que “já realizou diversos testes de biodegradação com resultados positivos segundo os testes MEV (microscopia eletrônica de varredura)”, concluindo que “Em resumo, a despeito de não poder determinar um prazo correto, a combinação do óleo de dendê, como um biopolímero, ao polímero sintético, inquestionavelmente, é relevante para o processo de degradação dos plásticos” (grifo nosso).

48.3 Na realidade, os testes citados apenas mostram que, desde que descartado em meio adequado (o que não é o caso de lixões ou aterros sanitários) o plástico seria “pulverizado” em pouco tempo. Dito de outra forma: ao invés de se ter um filme de plástico teríamos uma certa quantidade de plástico em pó, mas que continua sendo plástico.

48.4 Portanto, os testes citados não demonstram que o plástico seria transformado em algum tipo de composto orgânico inofensivo ao meio ambiente.

48.5 Valfilm afirmou, ainda, que “À época em que a Intimada iniciou suas pesquisas com o objetivo de utilizar alguma fonte vegetal, local, no processo produtivo dos seus produtos, existia uma forte pressão do mercado para que produtores de plásticos, como a Intimada, oferecessem aos seus clientes um produto que fosse diferenciado, autossustentável e menos agressivo ao meio ambiente”.

(...)

50) Caso tivesse propósito técnico para começar a utilizar óleo de dendê em seu processo produtivo no ano de 2008, é evidente que Valfilm deveria ter condições de apresentar estudos científicos que demonstrassem a vantagem gerada pela mudança no seu processo produtivo.

51) No curso da diligência, Valfilm foi intimada a apresentar “estudos científicos que demonstrem que filmes plásticos semelhantes aos por ela comercializados levam um prazo menor do que plásticos convencionais para serem degradados, ainda que contenham uma pequena quantidade de óleo de dendê ou substância semelhante”.

52) Em resposta, a empresa entregou um trabalho de 12 páginas assinado por um graduando em química e um graduando em administração, sem qualquer dado concreto. Tal estudo foi anexado ao presente processo.

53) A fragilidade do “estudo científico” apresentado pela empresa demonstra a total falta de base científica para suas alegações sobre a biodegradabilidade dos filmes plásticos.

Diante das conclusões da Fiscalização, o Sujeito passivo se restringiu a alegar que o termo matéria-prima tem caráter amplo e não restritivo e que não caberia à fiscalização determinar qual o volume do óleo de dendê deve integrar um filme plástico.

Ficou claro, ao meu sentir, que o óleo de dendê não é matéria-prima essencial aos filmes plásticos, tampouco que sua adição os tornaria biodegradável.

Noutro giro, entendo que o azeite de dendê é um subproduto do dendê, fato que afasta a fruição da isenção perseguida. Para melhor explicar, trago à baila trecho do voto condutor do Acórdão n.º 3401-005701, cujo sujeito passivo e a lide são os mesmos deste processo, *verbis*:

Demais disso, a sacarose (açúcar) após transformações físico-químicas gera o novo produto denominado corante caramelo. Tem-se que este primeiro processo produtivo de industrialização é que se enquadra nos termos do artigo 95, III do RIPI, gozando do benefício da isenção do IPI. Por outro lado, a matéria-prima corante caramelo é utilizada como parte dos componentes que, juntos, sofrerão transformações físico-químicas dando origem a um novo produto, o concentrado, em um segundo processo produtivo de industrialização.

Neste segundo processo não há a matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, não podendo, portanto, ser aplicado o benefício da isenção e, por conseguinte, a sua utilização como crédito presumido de IPI, como se devido fosse, nos termos dos artigos 175 (Decreto 4.544/2002 RIPI 2002) ou 237 (Decreto 7.212/2010 RIPI 2010).

Nesta mesma linha de raciocínio, o dendê, tal qual a sacarose, passa inicialmente por um processo produtivo que dará origem a um novo produto, o óleo de dendê.

Este produto, agora matéria-prima do processo produtivo do FILM STRETCH, não pode ser considerado matéria-prima agrícola e extrativa vegetal conforme alegado pela Recorrente, não podendo, também, ser aplicado o benefício da isenção e, por conseguinte, a sua utilização como crédito presumido de IPI, como se devido fosse, nos termos dos artigos 175 (Decreto 4.544/2002 RIPI 2002) ou 237 (Decreto 7.212/2010 RIPI 2010).

Fato que não se pode ignorar é que o legislador ao prevê a isenção, deixou claro que o seu alcance ficou limitado às matérias-primas e não aos produtos dela derivados. No caso, o azeite de dendê, matéria-prima do “FILM STRETCH”, não se caracteriza como matéria-prima agrícola, pois ele é um produto do dendê. Logo, afastada a possibilidade de gozo do benefício previsto no § 1º do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75.

Importante ressaltar que a outorga de isenção deve ser aplicada de forma literal, conforme determina o art. 111 do CTN.

Diante do fato de que o sujeito passivo buscou créditos referentes ao produto “FILM STRETCH” e que este produto não tem matéria-prima agrícola extraída da Amazônia Ocidental, como prevê o art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, afasto o creditamento referente a esse produto e dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e a matéria foi prequestionada

Quanto à divergência, a Fazenda Nacional apresentou, em contrarrazões, óbice ao conhecimento do recurso especial utilizando como argumentos as razões de decidir postas no despacho de admissibilidade de negou seguimento a totalidade do recurso especial do Sujeito Passivo.

Como já mencionado, em sede de agravo, foi dado seguimento aos seguintes capítulos recursais: 1) “**direito ao creditamento de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, produzida na ZFM, ainda que processada**” e 2) “**princípio da não-cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus. Aplicação do entendimento firmado pelo STF (RE 592.891/SP)**”.

Passo à análise da presença de divergência jurisprudencial por capítulo recursal.

1) **“direito ao creditamento de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, produzida na ZFM, ainda que processada”**

A Fazenda Nacional defende que não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o de n.º 3201-005.477, sendo imperioso o não conhecimento do capítulo recursal.

Entendo da mesma forma que a Fazenda Pública, as decisões proferidas nos acórdãos não possuem divergência a ser dirimida por esse colegiado, senão vejamos:

No acórdão recorrido, a razão para negar o aproveitamento do crédito foi que os Kits – caramelo e ácido cítrico - adquiridos pela recorrente não foram elaborados com matérias-primas de origem vegetal extraídas da Amazônia Ocidental. Foram preparados com a utilização de açúcar produzido no Mato Grosso e industrializado por uma empresa localizada em São Paulo. Contribuiu para o indeferimento, o fato de que os produtos fabricados pela recorrente utilizam matéria-prima decorrente de um processo de industrialização, no caso, o concentrado, onde não foram utilizadas **“matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”**, mas sim **“o caramelo e o ácido cítrico”**.

O acórdão para ser admitido como paradigma deveria conter a seguinte regra: É possível o creditamento do IPI previsto no art. 6º do DL n.º 1.435, de 1975, no caso do produto fabricado ter como insumos matérias-primas decorrente de processo de industrialização, independentemente de serem matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

No Acórdão n.º 3201-005.477, a situação não é essa. Os insumos utilizados na fabricação dos produtos da recorrente daquele processo eram álcool *in natura*, álcool neutro, semente de guaraná, caramelo e extrato de guaraná. A decisão foi no sentido de que na elaboração dos concentrados adquiridos foi utilizado pelo menos um insumo de origem regional, o que seria suficiente para fins de fruição do benefício fiscal do art. 6º do DL n.º 1.435, de 1975, pois não consta no referido dispositivo nenhum elemento que determine a utilização exclusiva ou quantidade mínima de insumo regional a ser empregado na elaboração do produto beneficiado pela isenção. Em outras palavras, o que se discutiu era se todos os insumos deveriam ter origem regional ou bastava que um tivesse.

Ou seja, enquanto no acórdão recorrido se discutiu a possibilidade de creditamento do IPI quando se utiliza no processo de industrialização, matérias-primas que passaram por um processo de industrialização e que não foram extraídas na Amazônia Ocidental. No paradigma, a celeuma residiu em aceitar o gozo do benefício fiscal do art. 6º do DL n.º 1.435, de 1975, quando o produto utiliza pelo menos uma matéria-prima agrícolas extraída da Amazônia Ocidental, mesmo que as demais não tenham essa especificidade.

Como se vê, as decisões paragonadas não possuem o mesmo motivo de indeferimento do crédito do IPI previsto no art. 6º do DL n.º 1.435, de 1975. Esse fato gera uma impossibilidade de cotejo das rubricas em discussão com o do acórdão recorrido e, por consequência, a inviabilidade de caracterização do dissídio jurisprudencial.

Forte nestes argumentos, não conheço do capítulo recursal.

2) **“princípio da não-cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus. Aplicação do entendimento firmado pelo STF (RE 592.891/SP)”**

A Fazenda Nacional defende a falta de similitude fática do capítulo recursal, utilizando como razões as postas no despacho de admissibilidade que negou seguimento ao capítulo.

Neste caso, discordo da Fazenda Nacional e utilizo as razões postas no despacho de agravo para justificar o conhecimento do capítulo, *verbis*:

Nesse capítulo alterca-se o direito ao crédito de IPI pela aquisição de insumos isentos originários da Zona Franca de Manaus, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 592.891, sendo esse o posicionamento prevalente na assentada:

“Concordo com a análise da fiscalização no sentido de que a legislação não prevê o direito a crédito nessa hipótese. Ademais, não há falar-se em direito a crédito em função da não-cumulatividade.

O direito ao crédito na aquisição de produtos isentos em geral, incluídos aqueles oriundos da Zona Franca de Manaus é vedado pela legislação. Isso porque o art. 9º do Decreto-lei nº 288/67, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região.

A não-cumulatividade estabelecida no art. 153, § 3º, II, da CF, implica que os produtos que tenham sido tributados pelo IPI geram créditos na entrada em estabelecimentos contribuintes para fins de compensação com o que for devido a título desse mesmo tributo em saídas tributadas realizadas num período de apuração, confrontados os créditos e débitos no RAIPI.

A não-cumulatividade volta-se à quantificação tributária nas várias etapas de processo produtivo plurifásico, com a finalidade de evitar que a última etapa da cadeia (venda ao consumidor final) seja onerada pelo que se agregou em cada fase anterior. Disso decorre que se não houver recolhimento de IPI na operação precedente, não há que se falar em creditamento, assim, se a entrada de matéria-prima for não tributada (alíquota zero, isenção ou Não-incidência), então não haverá direito a crédito escritural correspondente à entrada.

O STF, nos RE nº 370.682-SC e nº 353.657-PR, decidiram de modo contrário à pretensão da Recorrente:

(...)

Em seguida, o STF, no julgamento do RE nº 566.819, alinhou a negativa da possibilidade de creditamento em relação a insumo adquirido sob qualquer regime de desoneração, assentando que insumo isento não dá direito a crédito de IPI:

(...)

Por fim, deve-se destacar que o RE nº 566.819 deve ser adotado para os casos em que os produtos sejam provenientes da Zona Franca de Manaus, uma vez que a lógica da desoneração é a mesma.

O STJ, em recurso repetitivo, no REsp nº 1.134.903 SP, DJ 24/06/2010, consignou a impossibilidade de creditamento nas entradas isentas:

(...)

Em seguida, o REsp nº 1.429.525-SP, DJ 20/02/2014, com base no recurso repetitivo acima, expressamente indicou:

(...)

Por conseguinte, nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN e art. 25 da Lei nº 4.502/1964.

Além disso, a Súmula CARF n.º 18 prescreve que a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI. Entendo que a alíquota zero e a isenção têm a mesma repercussão de não gerarem recolhimento na entrada, o que veda o creditamento, como acima já se defendeu.”

A respeito da ausência de manifestação sobre o RE 592.891 na decisão – indagada pelo contribuinte em embargos de declaração, uma vez mencionado em recurso voluntário –, o juízo monocrático de admissão do aclaratório rechaçou a alegada omissão, ao argumento que o julgado em referência foi proferido após a prolação do aresto administrativo:

“A embargante suscita que a decisão não apreciou o RE 592.891, julgado em 20/09/2019, sob o rito de recursos repetitivos, tendo reconhecido o direito ao creditamento de insumos isentos provenientes da ZFM.

A decisão apreciou a matéria no tópico ‘Direito a crédito em função da não-cumulatividade e origem na ZFM’ do acórdão embargado, aplicando o RE n.º 566.819, que negava direito a referido creditamento.

Destaca-se que o acórdão foi proferido em 23/10/2018, antes do julgamento do RE 592.891 em 20/09/2019 e, obviamente, antes do julgamento dos embargos da União, em 14/02/2020, razão pela qual não há que se falar em obrigatoriedade de aplicação do artigo 62 do Anexo II do RICARF quanto a este recurso extraordinário, que nem julgado estava quando da sessão do CARF na qual foi proferido o acórdão embargado.

Assim, não há que se falar em omissão quanto à jurisprudência do STF que, no momento do julgamento, não era de aplicação obrigatória.”

Pois bem, o Acórdão n.º 3302-007.496, relacionado como paradigma, em contexto fático similar, inclusive envolvendo o mesmo contribuinte ora recorrente, reconheceu o direito ao creditamento de IPI na entrada de matérias-primas e material de embalagem adquiridos da Zona Franca de Manaus – ZFM, com lastro no RE 592.891, como atesta a sua ementa, reproduzida na parte que interessa ao presente exame:

“(…)

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS. O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o n.º 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’

(…)”

O dispositivo da decisão encontra-se vazado nos seguintes termos:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso 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. Vencidos os conselheiros quanto ao creditamento Jorge Lima Abud, Gerson José Morgado de Castro e Gilson Macedo Rosenburg Filho, e quanto à classificação dos kits de refrigerantes os conselheiros José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad.”

Portanto, sob o prisma exclusivo da matéria contendida, abstraídas alterações supervenientes de jurisprudência – direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus –, inegável a desinteligência entre os acórdãos prolatados pelas turmas julgadoras do CARF.

Por pertinente e com todo o respeito, diversamente do que asseverado pelo despacho recorrido, não há que se falar em “ambientes normativos distintos” como razão para

negar seguimento ao recurso, isso porque a dessemelhança entre os acórdãos sob cotejo advém do cenário jurisprudencial dos tribunais superiores então vigente e não propriamente do quadro normativo, que não se alterou entre um julgado administrativo e outro.

Outrossim, importante ressaltar que não incorre, nesse ponto, a vedação veiculada no art. 71, § 2º, VI, Anexo II, do RICARF/15, em função da ressalva contida em sua parte final, uma vez que o contribuinte contestou a aplicação dos julgados vinculantes e da súmula adotada pelo voto condutor da decisão recorrida:

“Art. Omissis

§ 2º O agravo não é cabível nos casos em que a negativa de seguimento tenha decorrido de:

(...)

VI - observância, pelo acórdão recorrido, de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, bem como das decisões de que tratam os incisos I a IV do § 12 do art. 67, salvo nos casos em que o recurso especial verse sobre a não aplicação, ao caso concreto, dos enunciados ou dessas decisões; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)” (destacado)

Divergência interpretativa demonstrada.

Com base nos argumentos apresentados, conheço do capítulo recursal.

Mérito - Direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus.

A matéria a ser discutida já foi pacificada no mundo jurídico por intermédio do Tema n.º 322 de repercussão geral, RE n.º 592891/SP e Nota SEI PGFN n.º 18/2020.

Trago as razões de decidir postas no Acórdão n.º 9303-013.936, de 11 de abril de 2023, que esmiúça o tema de forma didática e concisa, *verbis*:

3) Crédito de IPI sobre Produtos Isentos Oriundos da Zona Franca de Manaus.

O contribuinte apropriou-se do crédito “ficto” (como se devido fosse), nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus.

Assim, 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.

Na análise dos autos, verifica-se que assiste razão ao Contribuinte.

Quanto à discussão acerca do direito ao crédito básico de IPI na aquisição de insumos oriundos da ZFM com isenção, sem que ofenda o princípio constitucional da não cumulatividade e direito ao crédito ficto de IPI assegurado pelo Decreto-lei n.º 1.435, de 1975, entendo que há reparos a ser feito no acórdão recorrido, devendo ser aplicado ao caso o que restou decidido pelo STF em **18/02/2021**, quando houve o trânsito em julgado, em sede de repercussão geral do **RE n.º 592.891/SP**. Confira-se ementa do Acórdão:

“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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, preliminarmente, apreciando o **tema 322 da repercussão geral**, em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora e por maioria de votos, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixar 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, os Ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas.

Brasília, 25 de abril de 2019. Ministra Rosa Weber Relatora", (Grifou-se)

Ressalta-se que foi interposto recurso pela União, mas o STF, por unanimidade, rejeitou os Embargos de declaração opostos, atestando ainda mais a tese firmado pelo STF (em 18/02/2021, houve o trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP).

Vê-se, portanto, que essa discussão não poderia mais ser apreciada no âmbito do CARF, pois os Conselheiros, por força do art. 62, §2º, Anexo II, do Regimento Interno RICARF, estão vinculados ao que restou decidido no RE nº 592.891. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§1º (...).

§2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser

reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada Portaria MF nº 152, de 2016)

Posteriormente ao trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, com fundamento no artigo 19 da Lei nº 10.522, de /2002, emitiu a Nota SEI nº 18, de 2020 (COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME), com dispensa de contestação, contrarrazões e recursos que tratem da matéria:

“Recurso Extraordinário nº 592.891/SP. Tema nº 322 de Repercussão Geral. Creditamento de IPI na entrada de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014”.

Sendo a tese definida, é de se observá-la no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF), devendo ser revista a decisão recorrida, para reconhecer, por força da orientação do STF (Tema 322 de Repercussão Geral), nos termos do art. 62, §2º, do RICARF, o direito ao creditamento de IPI na entrada (aquisição) de insumos (MP e ME), isentos, adquiridos junto à ZFM, no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

Verifica-se este entendimento da matéria no Acórdão nº 9303-012.872, de 16 de fevereiro de 2022, que de forma unânime de votos, deu provimento ao recurso do Contribuinte.

Assim, vota-se por dar provimento ao recurso do Contribuinte quanto Crédito de IPI sobre Produtos Isentos Oriundos da Zona Franca de Manaus

Ex positis, dou provimento ao capítulo recursal para reconhecer o crédito em relação a receitas relativas a vendas para a Zona Franca de Manaus com alíquota distinta de zero, nos termos da nota Nota SEI PGFN nº 18/2020, e do RE n. 592.891/SP (Tema n. 322 de Repercussão Geral), cabendo o crédito no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

DISPOSITIVO

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Pelas linhas traçadas, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou provimento para afastar o creditamento referente ao produto “FILM STRETCH”.

Recurso Especial do Sujeito passivo

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial do Sujeito Passivo. Na parte conhecida, dou provimento parcial para reconhecer o crédito em relação às receitas relativas a vendas para a Zona Franca de Manaus com alíquota distinta de zero, nos termos da nota Nota SEI PGFN nº 18/2020, e do RE n. 592.891/SP (Tema n. 322 de Repercussão Geral), cabendo o crédito no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

