



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



**Processo nº** 11624.720043/2017-41  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-014.433 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de outubro de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AMBEV S.A.

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE 592.891/SP.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com transito 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”*. Observa-se que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

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 parcial provimento, para aplicar o que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observando que o creditamento deve ser efetuado no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3302-007.496**, de 21/08/2019 ((fls. 639 a 685)<sup>1</sup>, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

### Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** (fls. 04 a 28), para a exigência de recolhimento de **IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido de multa de ofício (75%) e juros de mora, relativamente aos períodos de apuração 01/2013 a 12/2015.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) - fls. 29 a 103, não houve o recolhimento do IPI no período fiscalizado, em razão do **aproveitamento de créditos indevidos**, nas seguintes hipóteses: (a) **entrada de insumos isentos**, que foram adquiridos de **Pepsi-Cola Industrial da Amazônia**, **Arosuco Aromas e Sucos**, **Valfilm Amazônia Indústria e Comércio Ltda.**, **Ravibrás Embalagens da Amazônia Ltda.**, **Videolar Innova S/A** e **América Tampas da Amazônia S/A**, todos localizados na Zona Franca de Manaus (segundo a Fiscalização, a aquisição de insumos favorecidos pela isenção de que trata o art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 não autorizaria a fruição de crédito presumido pelo adquirente dos referidos insumos, resumindo-se o direito à hipótese descrita no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975, sendo que, no caso concreto, não se verificou o cumprimento dos requisitos para a fruição da isenção), tendo ainda havido erro na classificação fiscal adotada para o “concentrado”, que não é um “produto único”, devendo ser utilizadas as classificações fiscais de seus componentes; (b) **insumos empregados no processo de industrialização** (a Fiscalização efetuou glosas de créditos de IPI relativos a aquisições de produtos que não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou de material de embalagem, esclarecendo que tais produtos são utilizados para a manutenção de máquinas, de equipamentos e da linha de produção e que, tais produtos não seriam utilizados na industrialização propriamente dita).

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 322 a 366, alegando, em resumo, que: (a) há nulidade do Auto de Infração, pelo fato de ter havido alteração dos critérios jurídicos do lançamento, um novo enquadramento fiscal dos “kits”

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

para produção de refrigerantes, afirmando que sempre foi aceita pela Fiscalização a classificação defendida pela empresa - *Ex 01*, do código 2106.90.10 da TIPI; (b) não há erro de classificação fiscal dos “kits concentrado” adquiridos junto às empresas PEPSI e AROSUCO; (c) tem direito aos créditos glosados pela boa-fé, defendendo a possibilidade de utilização do crédito incentivado do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, a idoneidade das notas fiscais emitidas pelos fornecedores e sua boa-fé na utilização das referidas notas, e o direito ao crédito de IPI sobre os insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes adquiridos da ZFM e o direito ao crédito sobre as aquisições ao abrigo da isenção do artigo 82, II, do RIPI/2010; e (d) quanto às glosas de créditos de IPI relativo a aquisições de produtos que não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, de produto intermediário ou de material de embalagem (utilização indireta), esclarece que os insumos em debate são utilizados no processo industrial, o que permitiria que gerassem direito ao crédito do IPI.

A **DRJ em Juiz de Fora (MG)**, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **09-066.445**, de 26/04/2018 (fls. 465 a 492), considerou **improcedente** a Impugnação, mantendo-se integralmente o lançamento, sob os seguintes fundamentos: (a) não há que se falar em nulidade do lançamento por alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN, se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o Contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária; (b) foi demonstrado nos autos que o “concentrado” classificado pela interessada no *Ex 01* do código 2106.90.10 da TIPI, trata-se, na verdade, de “kit” de insumos e de produtos intermediários, devendo-se, por aplicação das regras gerais de classificação, adotar a classificação fiscal de cada um de seus componentes, em vez de tratar referido “kit” como produto único; (c) somente aqueles produtos de natureza específica, originados de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais é que possuem a aptidão de gerar crédito do IPI para o adquirente, verificando-se o descumprimento de Processo Produtivo Básico (PPB) que aprovou a produção de “concentrado” quando a pessoa jurídica produz na realidade vários produtos distintos que serão “misturados” no estabelecimento do adquirente; (d) por falta de previsão legal, não cabe o direito ao crédito de IPI como se devido fosse relativamente às aquisições de insumos isentos produzidos na ZFM; (e) a idoneidade das notas fiscais emitidas pelo fornecedor dos insumos isentos e a boa fé do adquirente não são suficientes para garantir o direito ao crédito como se devido fosse, se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência; e (f) não geram direito ao crédito de IPI a entrada de insumos que sejam utilizados apenas indiretamente no processo industrial, não observando as condições estabelecidas no Parecer Normativo CST nº 65/1979.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 531 a 578, onde repisa as razões apresentadas na sua Impugnação, reforçando que: (a) deve ser reconhecida a nulidade e a improcedência do Auto de Infração; (b) se não for esse o entendimento, que ao menos seja dado provimento parcial, para que do Auto de Infração sejam excluídas as cominações de penalidades, juros de mora e correção monetária, ante a incidência do art. 100, III, parágrafo único, do CTN, no que se refere a aquisição dos “kits concentrados” para produção do guaraná.

A Fazenda Nacional (PGFN), por sua vez, apresentou suas contrarrazões ao Recurso Voluntário, pleiteando a manutenção do lançamento fiscal (fls. 581 a 636).

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-007.496**, de 21/08/2019, proferido pela 2ª Turma

Ordinária da 3ª Câmara, da Terceira Seção de julgamento do CARF, que rejeitou a preliminar de nulidade e deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, nos seguintes termos: (a) para rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento arguida; (b) classificação fiscal dos “kits”: nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes MP e PI 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; (c) o Supremo Tribunal Federal (STF), por ocasião do julgamento do RE nº 592.891/SP, 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*”; (d) o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa (a decisão proferida no REsp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do anterior CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser adotada nos julgamentos do CARF, em conformidade com o RICARF, cabendo ao Contribuinte o ônus de provar que o produto foi utilizado e/ou consumido no processo de industrialização; e (d) a boa fé do adquirente não é suficiente para garantir o direito ao crédito como se devido fosse, se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência.

#### Da matéria submetida à CSRF

Regularmente notificada do Acórdão nº 3302-007.496, de 21/08/2019, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** (fls. 687 a 692), apontando divergência em relação à seguinte matéria: “**possibilidade de creditamento ficto do IPI na entrada de insumos isentos, adquiridos a fornecedores situados na Zona Franca de Manaus (ZFM)**”, indicando como paradigma da divergência o acórdão nº 9303-008.368.

No **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu 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.

De outro lado, no **Acórdão paradigma**, a 3ª Turma da CSRF, sustenta que **não cabe o creditamento de IPI** nas aquisições de produtos isentos, vindos da ZFM, por incompatibilidade 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.

Com base nessas considerações, sobreveio o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - **3ª Câmara / 3ª Seção** de julgamento, de 01/11/2019, às fls. 696 a 700, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento do CARF, que **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Regularmente notificado do Acórdão nº 3302-007.496, de 21/08/2019, e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, ao qual foi dado seguimento, o Contribuinte

apresentou suas **contrarrrazões** de fls. 714 a 742, requerendo que o Recurso Especial não seja conhecido, alegando “ausência de similitude fática entre o Acórdão recorrido e paradigma” e, caso esse não seja o entendimento, que seja negado provimento ao recurso, mantendo-se “a aplicação do Tema 322 das Repercussões Gerais, consubstanciado no julgamento, pelo STF, do RE nº 592.891”.

Apresentou ainda o Contribuinte o **Recurso Especial** de fls. 774/789, apontando divergência em relação às seguintes matérias: (a) nulidade da autuação por impossibilidade de mudança de critério jurídico; e (b) necessidade de convalidação dos créditos apropriados em virtude da aquisição dos “kits concentrados” em função de sua boa-fé.

No entanto, no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial verificou-se que, quanto à matéria “a”, cotejando-se os Acórdãos recorrido e paradigma nº 2401-004.924, restou impossível deduzir dissídio interpretativo a respeito do art. 146 do CTN, e, quanto à matéria “b”, não há interpretação divergente na aplicação do 62 da Lei nº 4.502/1964, (ou mesmo do artigo 327 do RIPI/2010, como fez a Recorrente), não caracterizando assim, a jurisprudência suscitada.

Com base nessas considerações, sobreveio o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento, de 02/03/2020, às fls. 867/874, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara / 3ª Seção de Julgamento do CARF, que **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

O Contribuinte, após ciência do citado Despacho, apresentou **recurso de Agravo** - fls. 884/897, requerendo acolhida para efeito de dar seguimento ao Recurso Especial, observado o disposto nos arts. 69 e 70 do RICARF. No entanto, o recurso foi analisado e, conforme Despacho em Agravo - CSRF/3ª Turma, de 30/06/2020, exarado pela Presidente da CSRF, às fls. 946/955, rejeitado, confirmando-se a **negativa de seguimento** ao Recurso Especial.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 09/02/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

## Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento / **3ª Câmara**, de 01/11/2019 - fls. 696 a 700, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção de julgamento do CARF. Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de contrarrrazões, requerendo que seja negado seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de

admissibilidade referentes à matéria provida. Isto porque se alega, entre outros argumentos, que houve ausência de similitude fática entre o Acórdão recorrido e o paradigma apresentado.

No Despacho de Admissibilidade da 3ª Câmara, foi dado seguimento do apelo quanto a divergência, “**possibilidade de ‘creditação ficto do IPI’ na entrada de insumos isentos, adquiridos a fornecedores situados na Zona Franca de Manaus (ZFM)**”, tendo sido apresentado como paradigma o Acórdão n.º 9303-008.368, de 20/03/2019.

No Acórdão **recorrido**, a Turma julgadora entendeu que **há direito ao creditação de IPI** na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III da CF, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. Confira-se ementa (parte) - fl. 639:

“CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS. O **Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891**, em sede de repercussão geral, decidiu que “*Há direito ao creditação 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.*” (grifo nosso)

Já no **Acórdão paradigma nº 9303-008.368**, de 2019, a 3ª Turma da CSRF negou provimento ao recurso do contribuinte, sustentando que **não cabe o creditação de IPI** nas aquisições de produtos isentos, vindos da Zona Franca de Manaus, por incompatibilidade 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. Confira-se ementa:

“INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO "FICTO" DO IPI. IMPOSSIBILIDADE. **Não cabe o creditação "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).” (grifo nosso)

Numa simples comparação entre as ementas acima (paradigma e recorrido), já pode ser verificado que há, entre eles, a similitude fática necessária para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial, o que é endossado pela leitura integral dos acórdãos. E o dissídio interpretativo emerge quando se evidencia que enquanto no Acórdão recorrido admite-se o direito de crédito de IPI para o adquirente de produto isento e oriundo da ZFM, no Acórdão paradigma rejeita-se essa possibilidade.

Portanto, a divergência jurisprudencial resta comprovada, pelo que voto por **conhecer do Recurso Especial** interposto pela Fazenda Nacional.

#### Do mérito

No presente caso, a controvérsia resume-se à “**possibilidade de ‘creditação ficto do IPI’ na entrada de insumos isentos, adquiridos a fornecedores situados na Zona Franca de Manaus (ZFM)**”.

Atualmente, não é totalmente procedente o alegado pela Fazenda Nacional. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral sobre os casos de créditos na entrada de insumos provenientes da ZFM (**Tema 322, RE nº 592.891/SP**, DJe 25/11/2010). A tese de repercussão geral firmada pelo STF por ocasião do citado julgamento foi a seguinte: **“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.”**

Assim, quanto à discussão acerca do direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos (matéria prima e material de embalagem) oriundos da ZFM, com isenção do IPI, sem ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade e ao direito ao crédito ficto de IPI assegurado pelo Decreto-lei nº 1.435/1975, não há reparos a serem efetuados à tese geral do 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 nº 592.891/SP**, assim ementado:

**“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”, (*grifo nosso*)

Ressalta-se que foi interposto recurso pela União, mas o STF, por unanimidade, rejeitou os Embargos de Declaração opostos. Vê-se, portanto, que a discussão não poderia mais ser apreciada de forma diversa 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 em definitivo, com repercussão geral, pelo STF.

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

“Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP. Tema n.º 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 n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014”.

Por fim, verifica-se que a matéria já foi objeto de análise recente por esta 3ª Turma da CSRF, como se verifica no Acórdão n.º 9303-014.126, de 22/06/2023, registrando-se em Ata o seguinte resultado unânime:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento em relação a receitas relativas a vendas para a Zona Franca de Manaus com alíquota distinta de zero, nos termos da Nota SEI PGFN n.º 18/2020, e do RE n.º 592.891/SP (Tema n.º 322 de Repercussão Geral), cabendo o crédito no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo”. (*Acórdão 9303-014.126, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, unânime, sessão de 22.jun 2023*) (*participaram do julgamento ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimarães, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Erika Costa Camargo Autran e Liziane Angelotti Meira*)

Pelo exposto, deve ser mantida a decisão recorrida, no que reconhece, 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, observando-se que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN n.º 18/2020. Considera-se haver provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas contemplando os casos em que a alíquota seja zero, que parecem não estar explicitamente abrigados na decisão recorrida (decisão essa que não pode contrariar o precedente vinculante do STF).

Assim, no presente julgado deve-se aplicar a decisão do STF em toda sua extensão, o que implica a existência de crédito quando a NCM da mercadoria adquirida da ZFM sob o regime da isenção for positiva (maior que zero).

Isso porque no Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP, assentou-se que é pertinente a isenção de insumos oriundos da ZFM, explicitando-se que a alíquota a ser aplicada de modo a gerar creditamento na contra gráfica do IPI é aquela quando da saída dos produtos de origem distinta da Zona Franca de Manaus. Veja-se o seguinte excerto do voto da Ministra Rosa Weber:

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

Portanto, se a alíquota for zero, não há direito a crédito de IPI. O excerto endossa a íntegra do decidido pelo STF, nos termos do RE n.º 592.891/SP, em que se analisou o direito ao crédito de IPI nas aquisições isentas oriundas da ZFM, e sua harmoniza com o discutido em relação ao creditamento de IPI com fundamento no princípio da não-cumulatividade, restando, em ambos os casos, incontestes que só há crédito de operações isentas nas hipóteses previstas na legislação, e quando houver alíquota positiva do imposto.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e dar-lhe parcial provimento, para aplicar o que restou decidido pelo STF no RE n.º 592.891/SP, observando que o creditamento deve ser efetuado no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, conforme a Nota SEI PGFN n.º 18/2020.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan