



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.720329/2011-42
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.432 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2023
Recorrentes COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SUJEITO PASSIVO. RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada a divergência interpretativa necessária. A similitude fática, embora necessária para o estabelecimento de divergência jurisprudencial, não é elemento suficiente: os acórdãos confrontados devem versar sobre a mesma norma. Não havendo coincidência das normas apreciadas pelo acórdão recorrido e paradigma, não há como se reconhecer controvérsia interpretativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2008

MATÉRIAS-PRIMAS OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. NECESSIDADE DE SUBSUNÇÃO AO CONCEITO.

Somente dão direito a créditos os insumos ou produtos intermediários que se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por este diretamente sofrida. Elementos filtrantes, carvão ativado e aditivos, utilizados em sistemas de filtração, purificação ou pasteurização, não se enquadram no conceito de insumos ou de produtos intermediários do IPI.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, também por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a aditivos, elementos filtrantes e carvão ativado. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e por unanimidade de votos, deu-se provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para aplicar ao caso o que restou decidido pelo STF no RE no 592.891/SP, observado ainda 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.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocada), Vinicius Guimaraes, Semíramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência, interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 3201-001.873, de 24/02/2015, integrado pelos Acórdãos de Embargos n.º 3201-003.623, de 21/03/2018, e n.º 3201-006.505, de 30/01/2020. O primeiro foi assim ementado:

Acórdão n.º 3201-001.873:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SOBRESTAMENTO. DESNECESSIDADE.

A atual redação do Regimento Interno do CARF não impõe o sobrestamento do julgamento em razão de recursos pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS. REQUISITOS.

Somente geram crédito de IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, entendidos esses últimos como os produtos que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Posição firmada pelo STJ no julgamento do REsp. 1.075.508/SC cujo acórdão foi submetido ao regime dos recursos repetitivos. Aplicação do art. 62A do Anexo II do Regimento Interno do CARF. ISENÇÃO. INSUMOS ORIGINÁRIOS DA ZFM. MATÉRIA-PRIMA DE PROCEDÊNCIA DA AMAZÔNIA LEGAL. POSSIBILIDADE.

Não há base legal para a interpretação de que a expressão “produção regional” prevista no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75 refere-se à Amazônia Ocidental. Tal dispositivo, quando versa sobre a Amazônia Ocidental, refere-se ao local em que devem estar estabelecidos os estabelecimentos industriais dos produtos isentos.

CRÉDITO PRESUMIDO. MANUTENÇÃO. INSUMOS ORIGINÁRIOS DA ZFM. REQUISITOS.

A manutenção do crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei n.º 1.435/75 é aplicável desde que: a) o produto tenha sido elaborado com matérias-primas agrícolas e

extrativas vegetais de produção regional; b) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto tenha sido aprovado pelo Conselho de administração da Suframa; e c) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

Acórdão de Embargos n.º 3201-003.623

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERROS NA FORMALIZAÇÃO DO ACÓRDÃO.

Constatados erros na formalização do acórdão embargado, por divergência do que decidido pela Turma, acolhem-se os embargos para o devido saneamento.

Embargos Acolhidos.

Acórdão de Embargos n.º 3201-006.505

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DELIMITAÇÃO DA LIDE. OBTENÇÃO DE DICTUM NÃO COMPÕE A DECISÃO.

Os motivos ou razões de decidir não fazem coisa julgada mas apenas o dispositivo da sentença ou do acórdão tem esse condão. Hipótese em que argumentos apresentados a título de obter dictum, pelo relator, não integram a decisão recorrida.

RAZÕES DE DECIDIR. PROCESSO IDENTICOS OU SIMILARES.

A utilização como razão de decidir de um outro processo similar tratando da mesma matéria toma por base a aplicação das regras de hermenêutica jurídica segundo as quais: Ubi eadem ratio ibi idem jus (onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito) e Ubi eadem legis ratio ibi eadem dispositio (onde há a mesma razão de ser, deve prevalecer a mesma razão de decidir).

Intimada das decisões, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência com relação: (i) às glosas referentes ao crédito básico de IPI no tocante à aquisição de aditivos Kurita e Kurizet, elementos filtrantes e carvão ativado – indicou, como paradigma, o Acórdão n.º. 9303-003.507; (ii) às glosas do crédito presumido do IPI decorrente da aquisição de filme *stretch* – o paradigma indicado foi o Acórdão n.º. 9303-004.206.

Em exame de admissibilidade, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional no tocante às duas matérias.

Intimado do acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade, o contribuinte apresentou contrarrazões e recurso especial.

Em contrarrazões, o sujeito passivo sustentou, em síntese, que: (i) o recurso da Fazenda não deve ser conhecido, pois não há similitude fática e divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados; (ii) no mérito, a manutenção do acórdão recorrido.

Em recurso especial, o sujeito passivo apontou divergência quanto às seguintes matérias: (i) “competência da SUFRAMA e da Receita Federal para fiscalizar o cumprimento do PPB”; (ii) “possibilidade de utilização dos créditos relativos a produtos intermediários e ônus da prova” (iii) “creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção”.

Em exame de admissibilidade, apenas foi acolhida a rediscussão da terceira matéria – 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.

Contraopondo-se ao despacho de admissibilidade, o sujeito passivo apresentou agravo, o qual foi examinado e rejeitado pela Presidência da CSRF.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando, apenas no mérito, a necessidade de prevalência do acórdão recorrido.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

Do Conhecimento

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, mas deve ser conhecido apenas parcialmente, conforme será demonstrado a seguir.

No tocante às glosas referentes a créditos básicos, a divergência jurisprudencial revela-se evidente, pois as decisões confrontadas, partindo dos mesmos contornos fáticos-normativos - em processos que envolvem o mesmo contribuinte, o mesmo processo produtivo e as mesmas rubricas glosadas -, adotam entendimentos opostos: enquanto o aresto recorrido afasta as glosas relativas aos créditos básicos de IPI nas aquisições de aditivos de Kurita e Kurizet, elementos filtrantes e carvão ativado, por entender que há contato direto de tais itens com o produto em fabricação, o Acórdão paradigma nº. 9303-003.507 reconhece a pertinência das referidas glosas, pois não haveria desgaste ou consumo pelo contato direto com o produto fabricado.

Nessa linha, diversamente do que defende, em contrarrazões, o sujeito passivo, penso que não há que se falar, quanto aos acórdãos contrapostos, em situações fáticas diversas ou em mera divergência quanto à valoração das provas: as decisões contrapostas, ao aferirem os mesmos elementos objetos de glosas, no contexto produtivo do mesmo contribuinte – configurando, claramente, a similitude dos elementos fáticos - adotam posições distintas no que tange à sua subsunção ao conceito de insumos do IPI, situação suficientemente caracterizadora de divergência interpretativa passível de recurso especial.

Nesse sentido, o núcleo da divergência interpretativa se assenta precisamente na aferição da natureza dos gastos com aditivos, carvão ativado e elementos filtrantes, no âmbito do processo produtivo do mesmo sujeito passivo, exercício cognitivo que exige, por si, a análise de como, na realidade, os diversos itens são consumidos ou desgastados no processo produtivo, cognição que pode se valer da valoração de elementos de prova, mas que com ela não se confunde.

Já no que se refere à segunda matéria, entendo que não há como apurar divergência entre as decisões contrapostas pela Fazenda Nacional. Com efeito, apesar de a decisão recorrida e do paradigma se voltarem sobre a possibilidade de crédito de IPI com relação ao filme *stretch*, verifica-se, no acórdão recorrido, discussão jurídica autônoma, não levantada e analisada no paradigma, qual seja, a questão de saber se o óleo de dendê seria ou não insumo do filme *stretch* de modo a atrair a incidência do art. 6º, §1º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

Tal discussão faz parte do presente processo desde a impugnação, representando, ao meu ver, questão jurídica autônoma, cuja análise influencia no julgamento da segunda matéria. Sua ausência, no acórdão paradigma, impede a aferição de eventual divergência jurisprudencial entre as decisões confrontadas: em síntese, não há como concluir que o acórdão paradigma teria decisão divergente daquela recorrida se a questão acerca do óleo de dendê como insumo do filme *stretch* tivesse sido analisada naquele acórdão.

Desse modo, entendo que somente a primeira matéria deve ser conhecida.

Recurso Especial do Sujeito Passivo

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo e deve ser conhecido, nos termos consignados no despacho de admissibilidade.

Trago, todavia, alguns esclarecimentos para facilitar a análise do conhecimento por este Colegiado.

Numa primeira leitura da decisão recorrida, pareceu-me não haver dissenso quanto à questão trazida no recurso especial, qual seja, a possibilidade de apropriação de créditos de IPI na aquisição de produtos isentos da ZFM, a partir das disposições do art. 40 do ADCT e da decisão do STF no julgamento, com repercussão geral, do RE 592.891. Isso porque, desponta, na decisão recorrida, como razão explícita da negativa de provimento ao recurso voluntário, o argumento de que os produtos adquiridos pela recorrente não seriam de “produção regional”, conforme teria estabelecido o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 – e, nesse contexto, vem toda a discussão, travada no curso do processo administrativo e na decisão recorrida, sobre a extensão do conceito “produção regional”, isto é, se tal expressão abrangeria apenas a Amazônia Ocidental ou toda a Amazônia Legal.

Numa análise mais detida do acórdão recorrido, pode-se perceber que há uma sutil alusão e remissão, em seu voto vencedor, às razões de decidir encampadas em outros acórdãos, os quais teriam enfrentado, efetivamente, a questão dos créditos pelo ângulo trazido no recurso especial: reconhecimento, pelo STF, da possibilidade de créditos de IPI na aquisição de produtos isentos da ZFM. Esse é precisamente o caso do Acórdão 3302-007.763, utilizado pelo despacho de admissibilidade na aferição da divergência jurisprudencial.

O despacho de admissibilidade é correto ao adotar tal procedimento – aferir a divergência a partir de decisão referida pelo acórdão recorrido -, sobretudo em face do despacho de admissibilidade de embargos interpostos pelo sujeito passivo (fls. 1304 a 1330), cujas considerações são reproduzidas a seguir:

1.4 Omissão quanto ao tratamento específico dos produtos da ZFM pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Em seguida, são apontados pela embargante novos vícios no aresto.

A empresa sustenta às fls. 1077 que o acórdão embargado "não se pronunciou acerca dos efeitos do art. 40 do ADCT sobre o creditamento de insumos oriundos da ZFM", arguindo que o julgado "ignorou que há posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, exarado no RE 212.484/RS, com fundamento no art. 40 do ADCT (DJ: 27/11/1998)", defendido no Recurso Voluntário. Confrontando o Recurso Voluntário com a decisão embargada, vejo que a embargante abordou a questão do ao tratamento específico dos produtos da ZFM às fls. 718 a 722. Porém, analisando o Acórdão embargado, vejo que, no mesmo voto vencedor que conduziu a matéria, em relação às aquisições dos extratos de caramelo junto à Pepsi-Cola efetuadas pela embargante, foi manifestado o entendimento de que este Conselho já se pronunciou sobre a possibilidade de tomada de créditos sobre aquisições isentas oriundas da ZFM por força do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal, como se observa no excerto extraído das fls. 1007 (grifei): "Esta turma já se pronunciou sobre grande parte das matérias acima elencadas, especialmente no que tange às aquisições dos extratos de caramelo junto à Pepsi-Cola, à produção de açúcar em Mato Grosso, o alcance da expressão "produção regional", a competência da SUFRAMA x competência da RFB, a possibilidade de tomada de créditos sobre aquisições isentas oriundas da ZFM por força do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal, conforme Acórdãos nº 3302-002.673, de 24/07/2014, proferido pela Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó no processo nº 11080.727828/2011-43, nº 3302-003.741, de 29/03/2017, proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento no processo nº 13839.002752/2002-74 e o de nº 3302-004.410, proferido pelo Conselheiro Walker Araújo no processo nº 10384.720215/2013-60." **O Acórdão embargado não silenciou sobre a questão, não estando caracterizada omissão.**

Como se vê, o despacho de admissibilidade de embargos sublinha que o acórdão embargado – ora recorrido – não é omissivo no tocante ao tratamento específico a ser conferido às aquisições de produtos isentos da ZFM – que é, precisamente, a matéria trazida no recurso especial do sujeito passivo.

Do Mérito

Recurso Especial da Fazenda Nacional

No mérito, a controvérsia restringe-se à questão de saber se os aditivos Kurita, Kurizet, elementos filtrantes e carvão ativado representariam insumos ou produtos intermediários para fins de aproveitamento de créditos básicos de IPI.

O conceito de insumos, no âmbito do IPI, foi consolidado, há décadas, tendo sido encapsulado pelo Parecer Normativo (PN) CST nº. 65/1979, o qual delimitou e alargou o significado da expressão "*consumidos na produção*", tendo consignado que tal expressão abrange, exemplificativamente, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde **que decorrentes de ação direta do bem sobre o produto em fabricação**. Tal entendimento é muito bem sintetizado no item 11 do referido parecer:

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

Lembre-se que o referido parecer foi introduzido para traçar os contornos interpretativos da nova conceituação de matérias-primas e produtos intermediários trazida no inciso I do art. 664 do Decreto nº 82.263/1979 (RIPI/79), substituindo a antiga conceituação do art. 32, inciso I do Decreto 70.162/1972 (RIPI/1972):

Decreto nº 82.263/1979:

Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Decreto 70.162/1972:

Art. 32. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto;

I - Relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação nacional, recebidos para emprego na industrialização de produtos tributados, por estabelecimento industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, **imediatamente e integralmente**, no processo de industrialização;

Comparando as duas redações transcritas, observa-se que o RIPI/1972 exigia que a matéria-prima e o produto intermediário fossem consumidos, "**imediatamente e integralmente**", no processo produtivo. A expressão "imediatamente e integralmente" foi afastada na nova redação, no RIPI/1979, tendo o PN CST nº 65/1979 refletido tal mudança, trazendo uma interpretação mais ampla, admitindo que o consumo não precisa ser imediato e integral, **mas preservando a noção de que o consumo (desgaste, dano, perda de propriedades) do bem deve se dar em contato direto com o produto em fabricação**.

Há diversas decisões do CARF que seguem tal entendimento: vide, por exemplo, o Acórdão n.º. 3302-005.304 (julgado em 20/03/2018, Relator Paulo Guilherme Déroulède), e o Acórdão n.º. 3401-005.805 (julgado em 31/01/2019, Relatora Mara Cristina Sifuentes).

A Súmula CARF n.º. 19 condensa, a propósito, o raciocínio de que deve haver o contato direto do bem com o produto em fabricação para que se fale em matéria-prima e produtos intermediários:

Súmula CARF n.º 19

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica **uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto**, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Depreende-se, da leitura da súmula, que a *ratio decidendi* para a exclusão da aquisição de combustível da base de cálculo do crédito presumido de IPI é, precisamente, a constatação de que aquele material não é **consumido em contato direto** com o produto em fabricação, tendo a referida súmula encampado o conceito de insumos sedimentado no decurso de décadas no âmbito da legislação do IPI e incorporado, de forma paradigmática, no Pareceres Normativos CST n.ºs. 181/1974 e 65/1979.

No âmbito do Judiciário, a matéria ora discutida **não ganhou contornos distintos**. Entre as várias decisões, há que se recordar do julgamento do REsp 1.075.508/SC, submetido ao regime de recursos repetitivos (art. 543-C do antigo CPC), cuja ementa e excertos do relatório e voto condutor seguem transcritos (grifei algumas partes):

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

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

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

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

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

Excertos do relatório e voto condutor do Relator Min. Luiz Fux

(...)Noticiam os autos que METALÚRGICA RIO-SULENSE S/A, "fabricante de peças e acessórios para o sistema motor", ajuizou ação ordinária, em 12.11.2004, contra a UNIÃO, objetivando o reconhecimento, nos cinco anos que antecedem o ajuizamento da ação, do direito aos créditos do IPI decorrentes da aquisição de materiais intermediários (que se desgastam durante o processo produtivo sem contato físico ou químico direto com as matérias-primas). Na inicial, alegou que "dentre os vários materiais utilizados no processo produtivo, a Autora vale-se de produtos intermediários tais como anéis de retenção, rolos de esfera, rotores, selos mecânicos, brocas, hastes, cilindros, ogivas, palhetas, e outros que se desgastam no processo produtivo, todavia, sem integrarem-se física ou quimicamente ao novo produto". De acordo com a autora, "produto secundário (ou intermediário) é todo elemento utilizado no processo produtivo que não se integra física ou quimicamente ao novo produto, mas que nele está inserido", não se podendo impor restrições ao creditamento do IPI. (...)

O ponto nodal da atual controvérsia cinge-se à possibilidade de creditamento, a título de IPI, dos valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo do estabelecimento que, apesar de não integrarem fisicamente o produto final nem se desgastarem por ação direta - física ou química -, sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento. A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização.

Note-se que a doutrina e a jurisprudência também adotam o conceito de crédito físico para reconhecer o direito ao creditamento.

No caso, as notas fiscais de fls. 31 a 42 indicam a compra de 'anel retenção', 'rol esfera', 'rolos con.', 'voluta em fofo inferior', 'rotor em bronze', 'selo mecânico metal duro', 'rolamento', 'facas retas', 'cilindro polido', 'jogo de palheta', 'rodizio', 'ogiva mecânica com contado para controlar' e 'palheta delta', produtos estes que não são consumidos no processo de industrialização (consigne-se que a inicial não veio acompanhada de descrição do processo produtivo da empresa), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final.

Não há, portanto, que se confundir o consumo do produto com o mero desgaste do produto.

Note-se que no caso a empresa autora é a consumidora final, pois não existe operação posterior à aquisição dos referidos produtos, e como consumidora final, deve arcar com o IPI, não havendo que se falar em creditamento.

(...)Assim, não há que se falar em desrespeito à Constituição Federal (art. 153, § 3º), como quer a autora. Ao contrário, se adotada a tese da autora, todo e qualquer bem adquirido pela empresa daria direito ao creditamento, o que é incompatível com o princípio da não-cumulatividade, que pressupõe o pagamento sucessivo de IPI nas várias etapas de produção."

Deveras, ao proferir voto-vista no Recurso Especial 608.181/SC, destaquei que:

(...)

O Decreto 2.367/98, que revogou o Decreto 87.981/82 (Regulamento do IPI), aplicável, in casu, assim dispunha:

'Art. 146. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49). (...)'

'Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;'

Sobre o tema manifestou-se Aroldo Gomes de Matos, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 81, Junho de 2002, litteris:

'omissis

8. Os Bens e Produtos que geram Créditos Presumidos Geram "créditos básicos" do IPI, conforme dispõe o art. 147 do Decreto nº 2.637 (RIPI/98), os bens e insumos empregados no processo de industrialização de produtos tributados, a saber:

'Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.'

Tais bens e insumos, designados genericamente como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, são inúmeros, tendo o vetusto Parecer Normativo CST nº 181/74 elencado os seguintes:(...)

Ainda consoante esse Parecer Normativo, não geram crédito:

'Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. (...)'

O rol dos produtos que geram crédito, retromencionados, não é, a toda evidência, exaustivo, numerus clausus, podendo nele ser incluídos quaisquer outros, desde que participem e sejam consumidos no processo de industrialização. (...)

Destarte, a interpretação sistemática do art. 147 do Regulamento do IPI (Decreto nº 2.637/88) revela a expressa vedação à utilização de créditos do IPI oriundos da aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa, não se vislumbrando a ofensa aos dispositivos legais apontados. (...)

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

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

(...)

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

Analisando a decisão do STJ, resta evidente que o conceito de insumos ali consubstanciado pressupõe a ocorrência de desgaste direto, pelo contato com o produto em fabricação, da matéria-prima ou do produto intermediário, a fim de que seja reconhecido o direito ao crédito de IPI. Em síntese, pode-se afirmar que a decisão judicial segue na mesma linha do conceito de insumos consagrado ao longo de décadas no arcabouço normativo que rege o IPI.

De fato, como visto, no REsp 1.075.508/SC, o STJ aprecia a possibilidade de creditamento de IPI nas aquisições de materiais diversos, utilizados no processo produtivo, mas que não se desgastam em *"contato físico ou químico direto com as matérias-primas"*. Já na introdução de seu voto, o Relator Min. Luiz Fux, endossa a decisão do juízo singular, na qual restou consignado que *"não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento. A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização"*.

Ao longo de seu voto, o Min. Luiz Fux continua sua aderência a uma concepção mais estrita da expressão *"consumidos no processo de industrialização"*, vinculando e delimitando seu uso à ocorrência de desgaste, no processo de industrialização, dos bens adquiridos – excetuando, ainda, do referido conceito, os bens integrantes do ativo permanente.

Em singelas palavras, a decisão do STJ segue na tradição interpretativa consubstanciada nos atos normativos antecedentes, reafirmando a negativa de creditamento de IPI sobre aquisições de produtos que sofrem apenas desgaste indireto na produção, *"sem contato físico ou químico direto com as matérias-primas"*, como era o caso dos produtos da então recorrente (peças e partes de máquinas).

Tem-se, portanto, uma regra geral amplamente consolidada, segundo a qual, somente os bens que se integram ao produto final ou os bens que, mesmo não integrando o produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, no âmbito do IPI, como insumos.

Tal regra geral tem, contudo, uma limitação: partes, peças e elementos de máquinas não são considerados insumos para efeito de direito ao crédito do IPI. Trata-se de entendimento pacífico, construído há décadas na trama normativa do IPI.

Como se vê, o conceito de insumos tem sido forjado há décadas no arcabouço normativo que rege o IPI. Nesse contexto, sempre vigorou o entendimento de que elementos, partes e peças de máquinas, **ainda que sofram desgaste pela ação direta com o produto em fabricação**, não geram direito ao creditamento de IPI.

Mesmo antes do citado PN CST nº. 65/1979, vigorava o entendimento de que gastos com peças e partes de máquinas não davam direito a crédito de IPI. Veja-se, nessa linha, o PN CST nº. 181/74, o qual dispunha, em seu item 13:

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

Seguindo a mesma trilha, o PN CST nº. 65/1979 trouxe semelhante vedação ao direito ao crédito de IPI com relação aos gastos com partes e peças de máquinas:

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos "que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários "stricto sensu", semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão "consumidos" sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3 - Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, **bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas**, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

Dos excertos transcritos, deduz-se que elementos, partes e peças de máquinas não geram direito a crédito de IPI, ainda que sofram desgaste pelo contato direto com o produto em fabricação.

No caso concreto, os aditivos, elementos filtrantes e carvão ativado não representam insumos ou produtos intermediários no âmbito do IPI, sendo, antes, elementos de máquinas – aparelhos/sistemas de filtração, purificação e pasteurização -, os quais não são consumidos em contato com o produto - nesse ponto, observe-se que tais elementos são substâncias inertes, sem qualquer reação química com o produto final.

Em outras palavras, é de se assinalar que os elementos analisados não são consumidos diretamente com o produto final, sendo, antes, partes e peças de sistemas de purificação – vide, a propósito, o Acórdão nº. 3401-004.402, que trata, entre outras coisas, da classificação de certos elementos filtrantes e do carvão ativado como partes de aparelhos de filtração/depuração.

Diante das considerações acima expostas, entendo que deve ser dado provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Sujeito Passivo

Como assinalado no relatório, o recurso especial do sujeito passivo suscita, no mérito, divergência de interpretação quanto à possibilidade de creditamento de IPI na entrada de produtos isentos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus – no caso concreto, “kits” para a fabricação de refrigerante Pepsi Cola.

Nesse ponto, a recorrente sustenta que o direito creditório decorreria diretamente do art. 40 do ADCT, o qual asseguraria a toda e qualquer indústria estabelecida na ZFM tratamento fiscal diferenciado. Assinala, nesse contexto, que o acórdão recorrido teria adotado entendimento já superado por ocasião do julgamento do RE 592.891 pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, decisão que vincularia o CARF, conforme disposição de seu Regimento Interno. Aduz, ainda, que o CARF vem decidindo pela manutenção do direito creditório de IPI nas aquisições isentas, tanto em função do princípio da não cumulatividade, como *“do art. 43, § 2º, III da CF/88 e art. 40 do ADCT, com aplicação, inclusive, do quanto decidido pelo STF no RE n. 212.484 e no RE n.592.891”*.

A matéria trazida no recurso especial do sujeito passivo foi enfrentada recentemente por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais. Com efeito, no Acórdão nº. 9303-013.936, tendo a própria Ambev S.A. como recorrente, decidiu-se, por unanimidade de votos, que há direito ao creditamento e IPI na entrada de insumos adquiridos junto à ZFM sob regime de isenção, *“considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”*. Reproduzo, a seguir, os fundamentos do voto condutor – Rel. Valcir Gassen -, os quais adoto como razões de decidir no presente voto:

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 nº 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 nº 592.891/SP. Confirma-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.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por: (i) conhecer parcialmente o recurso interposto pela Fazenda Nacional, dando-lhe provimento; (ii) conhecer o recurso especial do sujeito passivo, dando-lhe provimento, aplicando-se ao caso o que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observando-se ainda 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.

(documento assinado digitalmente)
Vinícius Guimarães