



**Processo nº** 16539.720012/2014-20  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-014.435 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 18 de outubro de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/09/2012

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 67, § 8º, DO LIVRO II, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefowicz Belisário (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN, ao amparo dos arts. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3401-006.880, de 24/09/2019.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/09/2012

**COISA JULGADA. RELAÇÕES JURÍDICAS DE TRATO CONTINUADO. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.**

A sentença que regula relações jurídicas permanentes e sucessivas contém uma cláusula *rebus sic stantibus*: havendo modificação superveniente no estado de fato ou de direito, a qual não foi objeto de análise na decisão, tem-se situação jurídica nova, não abrangida pela coisa julgada, nos termos do art. 505, I, do CPC.

No caso de alterações no estado do direito vigente, a “revisão” da sentença ocorre automaticamente, pois a Lei em vigor tem efeito imediato e geral, nos termos do art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/09/2012

**GLOSA DE CRÉDITOS. SURGIMENTO DE DÉBITOS A SEREM CONSTITUÍDOS VIA AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.**

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo por conta de alteração da sua fundamentação legal deve ser materializada através de Auto de Infração complementar, nos termos do § 3º ao art. 18 do Decreto 70.235/72, ou através de novo Auto de Infração, nos termos do art. 142 do CTN.

Constou do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, tendo votado pelas conclusões os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias e Rosaldo Trevisan, que entenderam que a decisão judicial abrange a matéria submetida a juízo, pré-Emenda 03/1993, não sendo relevante à análise cogitar de eventual erro na decisão judicial; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional sustenta que:

- Analisando exatamente os mesmos fatos discutidos nos paradigmas, o acórdão ora recorrido negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário, entendendo que há direito ao creditamento 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, divergindo dos Acórdãos nº 9303-001.966 e 9303-008.368;

- Apesar de a contribuinte não ter comprovado que seu caso não se enquadrava na alíquota zero de IPI, o acórdão recorrido inverteu o ônus da prova e admitiu o direito ao crédito de IPI. Por outro lado, os Acórdãos paradigmas nº 203-13.764 e 201-118.203 sinalizaram que nesses casos de alíquota zero não cabe creditamento algum, entendimento que segue a mesma linha adotada pela Súmula 2º CC nº 10, ratificada pela Súmula CARF nº 18, de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do art. 72 do RICARF;

- O acórdão recorrido negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, por falha na motivação e na comprovação dos fatos imputados ao contribuinte. Por outro lado, os Acórdãos paradigmas nº 303-33.365 e 3201-

00.248 sinalizam que a falha na descrição e na comprovação dos fatos geradores, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN, gera nulidade por vício formal;

- O acórdão recorrido não anulou a decisão de primeira instância, mesmo reconhecendo a existência de alteração de critério jurídico no referido julgado, divergindo dos Acórdãos paradigmas nº 1401-002.822 e 2401-00.198.

### **DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL – E-FLS. 1549/1559**

O r. despacho de admissibilidade negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN, com as seguintes razões:

#### **Do direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à ZFM**

(...)

Portanto, embora cheguem à mesma conclusão, o entendimento do relator do acórdão recorrido foi diverso do adotado pelo relator o acórdão da DRJ: enquanto neste entendeu-se que contribuinte possuiria decisão judicial passada em julgado, garantindo-lhe o crédito ficto de IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM, naquele a impugnação deveria ser provida, daí o recurso de ofício (apenas parte do crédito lançado foi exonerado), por carência probatória do Fisco.

Por seu turno, os acórdãos paradigmas decidiram que, “salvo por expressa disposição legal, não cabe o creditamento ‘ficto’ (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus, por incompatível com a técnica da não cumulatividade adotada para o imposto, que se dá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e art. 49 do CTN)”.

Note-se que o acórdão recorrido, ao afastar a aplicação do que decidido pelo STF, adotou este mesmo entendimento, mas negou provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão de primeira instância, por falta de provas.

Assim, não há divergência de interpretações, em ordem a viabilizar a apreciação do recurso especial.

#### **Dos insumos isentos tributados à alíquota zero**

Sustenta a Recorrente que, apesar de a contribuinte não ter comprovado que não se enquadrava na alíquota zero de IPI, o acórdão recorrido inverteu o ônus da prova, admitindo o direito ao crédito.

(...)

Vejam que, no acórdão recorrido, não se discutiu, propriamente, sobre se a aquisição de insumos tributados à alíquota zero ensejam ou não o direito a créditos de IPI, tema que, sim, foi o tratado nos acórdãos paradigmas (p.ex., “Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos, não tributados ou gravados com a alíquota zero, não há imposto algum a ser creditado”).

O que se constata, e os excertos negritados acima bem o comprovam, foi que se promoveu uma alteração, por meio de uma informação fiscal, na fundamentação do

lançamento, daí que se decidiu dar provimento ao recurso voluntário, para cancelá-lo, “sem a lavratura de novo Auto de Infração ou de Auto de Infração complementar”.

Também aqui divergência não há.

### **Da nulidade por vício formal – mudança de critério jurídico**

Apreciaremos aqui, porque imbricadas, as duas últimas alegações do recurso.

Como já adiantado pela própria Recorrente, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário com esteio em duas fundamentações distintas: falta de provas (RO) e alteração, em informação fiscal, na fundamentação do lançamento (RV).

Os acórdãos paradigmas, é o que se passa a demonstrar, tratam de hipóteses diversas: Vejam: (...)

Enquanto no acórdão recorrido a decisão se alicerçou na falta de provas e na alteração da fundamentação do auto de infração em informação fiscal, o primeiro paradigma trata de insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal do lançamento; o segundo, de confusa contextualização dos elementos de prova, ambos levando ao cerceamento ao direito de defesa; nos terceiro e quarto paradigmas entendeu-se que não poderia a DRJ inovar no lançamento, daí a nulidade da decisão que vier a proferir. No caso em exame, contudo, a inovação da fundamentação deu-se pela própria fiscalização (na informação fiscal), daí que somente poderia ter sido feito, é o que lá se disse, enquanto não decaído o direito.

Não há propriamente, é manifesto, divergência de interpretação, mas situações distintas, o que inviabiliza o recurso especial.

### **AGRADO DA FAZENDA NACIONAL – E-FLS. 1561/1571**

A Fazenda Nacional interpôs Agravo contra despacho proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, sustentando as mesmas razões do seu Recurso Especial, entendendo que os requisitos necessários à comprovação da divergência exigidos para admissibilidade foram satisfatoriamente cumpridos.

### **DESPACHO DE AGRADO DA FAZENDA NACIONAL – E-FLS. 1574/1587**

O Agravo da Fazenda Nacional foi acolhido para dar seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria "1. Da validade do lançamento", mas apenas com base no paradigma de nº 9303-009.166; e 2) REJEITADO relativamente às matérias "2. Insumos isentos, submetidos à alíquota zero", "3.1 Da nulidade por vício formal"; e "3.2. Da nulidade da decisão preferida pela DRJ – mudança do critério jurídico", prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

As razões foram as seguintes, na parte admitida:

#### **1. Da validade do lançamento**

Em apertada síntese, o acórdão recorrido concluiu que, no caso dos autos, a não-cumulatividade a ser observada é a fixada no art. 150, § 6º da CF de 1988, ou seja, que

a apuração de créditos, (fictos, no entendimento do Colegiado) sobre operações isentas, dependeria de lei específica, não se aplicando, ao caso em concreto, a decisão proferida no mandado de segurança que especifica. Confira-se:

Partindo dessa conclusão, faz-se necessário agora verificar se, para o crédito de IPI pleiteado pelo Recorrente, existe lei específica federal que regule exclusivamente a concessão de crédito presumido ou o IPI.

As notas fiscais deste período (janeiro a abril de 2011) foram emitidas com observações de que se tratava de operações de saída de mercadoria com isenção de IPI: “*Produzido na Zona Franca de Manaus, Isento de IPI - Art. 69, inc. I e II, art. 82, inc. III e art. 341, inc. II do Decreto n.º 4.544/2002*” (ver planilha Notas Recofarma com menção de isenção da ZFM), conforme especificado no TVF.

Os arts. 69, incisos I e II, e o art. 82, inciso III, do RIPI-2002, correspondem aos arts. 81, I e II, e 95, III, do RIPI-2010, que, em verdade, é a norma de regência da matéria no período dos fatos (01/2011 a 09/2012):

(...)

Observe-se que este Decreto-Lei trata, exclusivamente, de redução de imposto de importação, isenções fiscais, benefícios fiscais, crédito presumido de IPI e incentivos fiscais. Assim, entendo que atende aos requisitos previstos no art. 150, § 6º, da CF-88.

Dessa forma, o Recorrente teria realmente direito ao creditamento no caso das aquisições isentas com base no art. 95, III (art. 82, inciso III, do RIPI-2002), mas não teria direito nas aquisições isentas com base no art. 81, I e II (art. 69, incisos I e II, do RIPI-2002), tendo em vista que neste segundo caso não há lei específica federal que regule exclusivamente a concessão de crédito presumido ou o IPI.

Ocorre, no entanto, que a Autoridade Fiscal não buscou verificar qual a real fundamentação legal para a isenção dos insumos adquiridos pela autuada: o art. 69, incisos I e II, ou o art. 82, inciso III, do RIPI-2002. Tal verificação seria essencial, já que não há qualquer dispositivo na legislação permitindo creditamento ficto de IPI para as aquisições com base no art. 69, incisos I e II, mas há permissão com base no art. 82, III.

Com isso, chega-se à mesma conclusão do Acórdão da DRJ, porém por fundamento diverso: para a instância de piso, a Impugnação é procedente para este período de apuração (PA) em razão do contribuinte possuir decisão judicial passada em julgado que lhe garante o crédito ficto de IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM; neste voto, entendo que o contribuinte não possui decisão judicial que lhe garanta este direito de forma irrestrita após a promulgação da EC nº 03/93, mas que a Impugnação deve ser provida, para este PA, por carência probatória do Fisco, conforme exposto.

Como é possível perceber, conforme fixado no acórdão recorrido, para que as glosas fossem mantidas, caberia o Fisco comprovar a inaplicabilidade do art. 82, III do RIPI então vigente.

Por essa razão, partindo do pressuposto de que a motivação da decisão recorrida seria a carência probatória, a autoridade agravada concluiu que não restaria demonstrada divergência interpretativa com os paradigmas nº 9303-009.166 e 9303-008.368.

Inconformada, a Fazenda Nacional afirma que há suficiente similitude fática entre os arestos paragonados, destacando que o Acórdão nº 9303-009.166 envolveria processo da mesma contribuinte, onde se discute igualmente a possibilidade de apuração de créditos sobre aquisições da Zona Franca de Manaus.

Com relação a este ponto, parcial razão assiste à agravante.

No particular, cumpre registrar que o acórdão recorrido rejeitou a possibilidade de se manter o auto de infração em razão da reclassificação dos produtos litigiosos.

Consequentemente, a discussão remanescente é exatamente a solucionada pelo paradigma de nº 9303-009.166, de interesse do mesmo contribuinte, onde igualmente debateu-se a possibilidade de apuração de créditos do IPI sobre "kits" adquiridos à pessoa jurídica Recofarma para a produção de refrigerantes. Confira-se, adicionalmente, o seguinte excerto do voto-condutor do paradigma:

O que aqui está em litígio é se o produto (Coca-Cola) é fabricado com "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". O industrial adquire, da RECOFARMA (localizada na ZFM/AO) concentrados para fabricação de refrigerantes, na forma de "kits", para depois misturá-los e diluí-los, para a obtenção do produto final. Ocorre que, no caso da Coca-Cola, um dos insumos utilizados no concentrado é o corante caramel, que é um produto intermediário, resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos, não havendo, portanto, o direito ao alentado creditamento.

Ademais, observe-se que esta Presidência tem admitido o prosseguimento do recurso especial baseado no que se convencionou denominar "paradigma autêntico", como é o caso dos autos, onde litígio enfrentado pelo paradigma em questão somente se diferencia no que diz respeito ao período.

Evidentemente, esse raciocínio não se aplica ao segundo paradigma apresentado para esta matéria, de nº 9303-008.368.

Propõe-se, nesse compasso, que se dê seguimento a esta primeira matéria, mas exclusivamente com base no paradigma de nº 9303-009.166.

## **CONTRARRAZÕES DO CONTRIBUINTE – E-FLS. 1627/1651**

Devidamente intimado, o Contribuinte apresentou contrarrazões, apontando:

- Impossibilidade de conhecimento do recurso quando um fundamento do acórdão, suficiente à sua manutenção, tornou-se definitivo;
- Ausência de similitude entre o acórdão recorrido e o acórdão apontado como paradigma; e
- Impossibilidade de utilização de acórdão paradigma contrário ao quanto decidido pelo STF em repercussão geral - RE 592.891.

E, no mérito:

- A necessidade de aplicação imediata do entendimento firmado pelo STF em sede de repercussão geral (art. 62, § 2º, do RICARF); e
- A Recorrida é titular de coisa julgada formada em mandado de segurança individual que lhe assegura a tomada dos créditos.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, contudo cabe digressão quanto ao conhecimento.

A Fazenda sustenta que:

Analisando exatamente os mesmos fatos discutidos nos paradigmas, o acórdão ora recorrido negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário, entendendo 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.

Por outro lado, a CSRF negou provimento aos recursos dos contribuintes, sustentando que **não cabe o creditamento 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.

Nos termos do art. 67, § 8º, do Anexo II, do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigmático que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Observa-se que o acórdão recorrido e o paradigma nº 9303-009.166 foram proferidos em decorrência de situações fáticas diferentes.

O acórdão recorrido entendeu, quanto à parcela da autuação referente ao período de janeiro a abril de 2011, que houve *erro in judicando* no Mandado de Segurança (MS) nº 91.0028724-5, por não ter havido manifestação expressa do TRF sobre as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional (EC) nº 03/93. E, por isso, é de obrigatoriedade observância o requisito do art. 150, § 6º da CF/88, por ser distinta da lide julgada no MS nº 91.0028724-5.

Dessa forma, ao afastar a coisa julgada do MS nº 91.0028724-5, caberia a investigação se, para o crédito de IPI pleiteado pelo contribuinte, existe lei específica federal que regule exclusivamente a concessão de crédito presumido de IPI. Mas, o voto condutor apontou a **carência probatória do Fisco quanto a real fundamentação legal para a isenção dos insumos adquiridos pela autuada: o art. 69, incisos I e II, ou o art. 82, inciso III, do RIPI-2002 e o cumprimento dos requisitos para aproveitamento da isenção.**

Assim, constou do voto condutor:

### I – DO RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ afastou a parcela da autuação referente ao período de janeiro a abril de 2011 porque concordou com a tese da Recorrente de que ainda se encontra protegida pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança (MS) nº 91.0028724-5, mesmo em face das alterações introduzidas pela Emenda

Constitucional (EC) nº 03/93, afastando a imputação fiscal de que os insumos isentos (logo, enviados pelos fornecedores sem destaque de IPI nas notas fiscais), mesmo provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), não geram créditos de IPI, nem mesmo presumidos.

(...)

Dessa forma, o Recorrente teria realmente direito ao creditamento no caso das aquisições isentas com base no art. 95, III (art. 82, inciso III, do RIPI-2002), **mas não teria direito nas aquisições isentas com base no art. 81, I e II (art. 69, incisos I e II, do RIPI-2002)**, tendo em vista que neste segundo caso não há lei específica federal que regule exclusivamente a concessão de crédito presumido ou o IPI.

**Ocorre, no entanto, que a Autoridade Fiscal não buscou verificar qual a real fundamentação legal para a isenção dos insumos adquiridos pela autuada: o art. 69, incisos I e II, ou o art. 82, inciso III, do RIPI-2002.** Tal verificação seria essencial, já que não há qualquer dispositivo na legislação permitindo creditamento ficto de IPI para as aquisições com base no art. 69, incisos I e II, mas há permissão com base no art. 82, III.

**Com isso, chega-se à mesma conclusão do Acórdão da DRJ, porém por fundamento diverso:** para a instância de piso, a Impugnação é procedente para este período de apuração (PA) em razão do contribuinte possuir decisão judicial passada em julgado que lhe garante o crédito ficto de IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM; **neste voto, entendo que o contribuinte não possui decisão judicial que lhe garanta este direito de forma irrestrita após a promulgação da EC nº 03/93, mas que a Impugnação deve ser provida, para este PA, por carência probatória do Fisco, conforme exposto.**

Deve ser destacado que esta matéria foi discutida e votada pelo Pleno do STF em 25/04/2019, no julgamento do Recurso Extraordinário 592.891/SP, com Repercussão Geral reconhecida:

**O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármem Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se 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".**

No entanto, a Procuradoria Geral da República (PGR) ainda estuda a eventual oposição de embargos declaratórios contra o acórdão do Plenário, que até a presente data não foi publicado, conforme consta de sua manifestação no processo, datada de 30/04/2019. Assim, existe a possibilidade de, nestes Aclaratórios, ser feita a proposição de modulação dos efeitos da decisão. De qualquer sorte, ainda não há decisão definitiva sobre a matéria, não sendo possível precisar a extensão do seu alcance.

(...)

Nesse contexto, e considerando que a decisão prolatada em 05/03/1998 no Recurso Extraordinário 212.484/RS não seguiu o rito de reconhecimento de Repercussão Geral (inexistente à época), com seus efeitos alcançando unicamente as partes (Vonpar Refrescos S/A e União Federal), **entendo que, até este momento, a concessão de crédito ficto para as isenções decorrentes do art. 81, incisos I e II, do RIPI-2010, continua dependendo da existência de lei federal específica, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal.**

Assim, pelo quanto exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

Por sua vez, o acórdão paradigma n.º 9303-009.166 têm a seguinte ementa:

**MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ABRANGÊNCIA TERRITORIAL. JURISDIÇÃO DO ÓRGÃO PROLATOR.**

O limite territorial de Mandado Coletivo de Segurança está restrito à jurisdição do órgão prolator, conforme art. 16 da Lei nº 7.347/85, inserido pelo art. 2ºA da Lei nº 9.494/97, sendo irrelevante que o trânsito em julgado tenha-se dado antes desta alteração legislativa, por ter eficácia meramente declaratória (entendimento do STF, consignado no Ag. Reg. na Reclamação nº 7.778/SP, afeta ao MS nº 91.00477834, da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola).

**INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO "FICTO" DO IPI. IMPOSSIBILIDADE, SALVO POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL.**

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

**CREDITAMENTO "FICTO" NAS AQUISIÇÕES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. CONDICIONANTE. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL.**

Somente os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas 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, dão direito ao estabelecimento industrial adquirente ao creditamento do IPI como se devido fosse, não estando aí contemplados, portanto, os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, como os utilizados na fabricação de concentrados para refrigerantes (art. 175, c/c art. 82, do RIPI/2002).

E, constou do voto condutor do acórdão paradigma:

Direito (em caráter geral) ao creditamento "ficto" nas aquisições de insumos isentos da ZFM (item 2) Em relação creditamento "ficto" (como se devido fosse), na aquisição de insumos isentos (em geral), já está por mais que superado o entendimento (ainda por muitos aventureiro) do STF no RE nº 212.484/RS, que dava este direito (coincidente, a um engarrafador da Coca-Cola). Hoje, a posição do STF é contrária, conforme se vê na seguinte ementa: IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI .... (RE nº 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje 10/02/2011)

Permanecem em Repercussão Geral somente as aquisições da Zona Franca de Manaus (RE nº 592.891/SP). Isto não significa que esteja sendo reconhecido o direito na pendência daquele julgamento. Pelo contrário, é pacífica a (recente) jurisprudência do CARF em não admiti-lo, conforme exemplificado nas emendas parcialmente transcritas a seguir: Acórdão nº 3302-004.629 (de 27/07/2017):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

**CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STF.** Excepcionadas as permissões previstas na lei, é vedada a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos de IPI na aquisição de insumos isentos, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior e conforme jurisprudência do STF nos RE nº 370.682 e nº 566.819. (...) Acórdão nº 3302-005.225 (de 26/02/2018)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

**INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** O adquirente de produto isento e oriundo da Zona Franca de Manaus não possui direito ao crédito presumido.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Observe-se que no primeiro acórdão explícita está a motivação para o não reconhecimento (a não ser que exista expressa previsão legal em contrário), na aquisição de insumos desonerados do imposto (sejam eles não tributados, isentos ou tributados à alíquota zero): não há imposto cobrado na operação anterior. A sistemática da não-cumulatividade do IPI é a do "imposto contra imposto" (tax on tax) e não "base contra base" (basis on basis), como ocorre com o IVA europeu. Assim, não se tributa o valor agregado. Desconta-se do imposto devido o cobrado na operação anterior, conforme preceituado em nível constitucional:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...) IV - produtos industrializados;

(...) § 3º O imposto previsto no inciso IV:

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

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

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

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

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

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

Direito (específico) ao creditamento "ficto" nas aquisições de insumos elaborados com matérias-primas da Amazônia Ocidental (item 3)

Em uma situação específica, há previsão legal para o creditamento "ficto" em questão, desde que preenchidas as condições do art. 175, c/c art. 82, III, do RIPI/2002 (vigente à época):

Art. 175. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-lei n.º 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º). (...) Art. 82. 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 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei n.º 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei n.º 1.593, de 1977, art. 34).

O que aqui está em litígio é se o produto (Coca-Cola) é fabricado com "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". O industrial adquire, da RECOFARMA (localizada na ZFM/AO) concentrados para fabricação de refrigerantes, na forma de "kits", para depois misturá-los e diluí-los, para a obtenção do produto final.

Ocorre que, no caso da Coca-Cola, um dos insumos utilizados no concentrado é o corante caramelo, que é um produto intermediário, resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos, não havendo, portanto, o direito ao alentado creditamento.

Atesta isto a transcrição de excerto das Contrarrazões da PGFN (fl. 2.482):

"A própria contribuinte informa que a Recofarma não se utiliza de matérias-primas de produção regional em seu processo industrial de fabricação do concentrado para refrigerantes, mas sim de corante caramelo, que é produto intermediário/industrializado, elaborado a partir do açúcar e do álcool, também intermediários/industrializados, e não matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional".

E, observe-se que a isenção do IPI prevista no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/1975 é objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário). Assim, para se verificar a existência do direito ao benefício, é irrelevante identificar qual a pessoa jurídica que é responsável por cada etapa da cadeia produtiva (1<sup>a</sup> ou 2<sup>a</sup> industrialização), devendo-se apenas analisar o produto fabricado e as matérias-primas utilizadas na sua elaboração.

Por exemplo, se a industrialização do corante caramelo fosse realizada por Recofarma, em nada mudaria o entendimento aqui esposado, pois o produto comercializado com a isenção continuaria tendo como insumo o corante caramelo:

Transcrevo ementa de acórdão recente do CARF tratando do assunto:

Acórdão n.º 3302-004.629 (de 27/07/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

**CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZFM. CREDITAMENTO FICTO.** Somente geram crédito ficto de IPI os insumos isentos advindos da Amazônia Ocidental, na qual se inclui a ZFM, como se devido fosse, quando empregados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto, desde que tenham sido 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, por força do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

Então, o cotejo entre acórdão recorrido e paradigma aponta para situações fáticas diferentes, como se vê no quadro síntese posto a seguir:

ACÓRDÃO RECORRIDO	ACÓRDÃO PARADIGMA
Ação judicial: Mandado de Segurança individual, que garante o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumo isento utilizado na industrialização dos seus refrigerantes e adquirido de estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus.	Mandado de Segurança coletivo nº 91.00477834, da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola.
Eficácia da coisa julgada com o advento da EC 3/93 e decisões do STF. Parecer DEMAC/RJO nº 01/2012. Constata-se que a decisão judicial prolatada em 1991, declaratória do direito ao crédito presumido de IPI nas aquisições de insumos isentos, discrepa da ordem constitucional desde a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 03/1993.	O limite territorial de Mandado Coletivo de Segurança está restrito à jurisdição do órgão prolator, conforme art. 16 da Lei nº 7.347/85, inserido pelo art. 2ºA da Lei nº 9.494/97.  A decisão judicial proferida no referido MSC nº 91.0047783-4 tem efeitos apenas em relação aos associados da ABFCC domiciliados no Estado do Rio de Janeiro e não à Recorrente que é domiciliada no Estado de São Paulo.
A carência probatória do Fisco quanto à real fundamentação legal para a isenção dos insumos adquiridos pela autuada: o art. 69, incisos I e II, ou o art. 82, inciso III, do RIPI-2002 e o cumprimento dos requisitos para aproveitamento da isenção.	A prova dos autos demonstrou o descumprimento dos requisitos para fruição do benefício fiscal do art. 175, c/c art. 82, do RIPI/2002).  São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental.  Houve descumprimento de Processo Produtivo Básico que aprovou a produção de “concentrado” quando a pessoa jurídica produz na realidade vários produtos distintos que serão “misturados” no estabelecimento.
Contribuinte é a Rio de Janeiro Refrescos. Não se trata de paradigma autêntico.	Informa a Fiscalização que os fatos geradores abrangidos pela autuação foram praticados pela pessoa jurídica Cia de Bebidas Ipiranga, e que esta foi incorporada por Rio de Janeiro Refrescos, em 01/12/2013, passando as atividades até então exercidas pela sede da Cia de Bebidas Ipiranga a serem exercidas pela filial Rio de Janeiro Refrescos. Em consequência da incorporação e da aplicação dos arts. 129

ACÓRDÃO RECORRIDO	ACÓRDÃO PARADIGMA
	e 132 do CTN, a sucessora (Rio de Janeiro Refrescos) é responsável pelos créditos tributários da sucedida.
Impossibilidade de se manter o auto de infração em razão da reclassificação fiscal dos Kits, porque não constou na fundamentação do TVF.	Houve análise da natureza dos Kits. Constatado de que o produto comercializado como “concentrado” se apresenta como vários volumes de partes separadas, evidenciando que não há, para a totalidade do produto vendido, a ocorrência de mistura de matérias-primas. Concluindo, a empresa RECOFARMA não cumpre o PPB para o produto que comercializa como “concentrado”.

Ressalte-se que o Despacho de Agravo apontou que:

Consequentemente, a discussão remanescente é exatamente a solucionada pelo paradigma de nº 9303-009.166, de interesse do mesmo contribuinte, onde igualmente debateu-se a possibilidade de apuração de créditos do IPI sobre “kits” adquiridos à pessoa jurídica Recofarma para a produção de refrigerantes. Confira-se, adicionalmente, o seguinte excerto do voto-condutor do paradigma:

O que aqui está em litígio é se o produto (Coca-Cola) é fabricado com "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". O industrial adquire, da RECOFARMA (localizada na ZFM/AO) concentrados para fabricação de refrigerantes, na forma de "kits", para depois misturá-los e diluí-los, para a obtenção do produto final. Ocorre que, no caso da Coca-Cola, um dos insumos utilizados no concentrado é o corante caramel, que é um produto intermediário, resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos, não havendo, portanto, o direito ao alentado creditamento.

Contudo, como visto, o acórdão recorrido registrou não houve classificação da natureza dos kits, por não constar a acusação fiscal original. E não houve investigação pela fiscalização da natureza da isenção constante nas notas fiscais: se art. 69, incisos I e II, ou o art. 82, inciso III, do RIPI-2002. Em contrapartida, no acórdão paradigma, em razão da natureza dos Kits, a fiscalização concluiu que o contribuinte não fazia jus ao crédito com fundamento no art. 95, III (art. 82, inciso III, do RIPI-2002), tampouco com base no art. 81, I e II (art. 69, incisos I e II, do RIPI-2002). Logo, não é possível se afirmar que, no caso de investigação da natureza dos kits, se a decisão recorrida chegaria à conclusão diversa do paradigma.

Por outro lado, o acórdão paradigma consignou que, salvo por expressa disposição legal, não cabe o creditamento ‘ficto’ (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provenientes da Zona Franca de Manaus, por incompatível com a técnica da não cumulatividade adotada para o imposto, que se dá compensando 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).

O acórdão recorrido foi na mesma linha, ao considerar que não havia naquele momento decisão vinculante do STF que assegurasse o crédito pleiteado, por isso a concessão de crédito ficto para as isenções decorrentes do art. 81, incisos I e II, do RIPI-2010, continuava dependendo da existência de lei federal específica, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Mas, ambos entenderam pela inaplicabilidade do RE nº 592.891/SP, por não ser à época dos julgamentos uma decisão definitiva.

Em suma, o Recurso Especial não pode ser conhecido, diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, bem como por não restar demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada, pressuposto do art. 67, § 8º, do Anexo II, do RICARF.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora