



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.721546/2012-78  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-014.126 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 22 de junho de 2023  
**Recorrente** VALGROUP RJ INDUSTRIA DE EMBALAGENS RIGIDAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

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 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 nº 18/2020, e do RE nº 592.891/SP (Tema nº 322 de Repercussão Geral), cabendo o crédito no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

*(documento assinado digitalmente)*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Vinicius Guimarães, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (suplente convocado), Erika Costa Camargo Autran e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão n.º 3301-003.626, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário em relação à decadência do direito do fisco de glosar créditos de IPI. No mérito, o recurso foi negado por unanimidade de votos.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI*

*Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008*

*DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. INAPLICABILIDADE DOS ART. 150, §4º E 173 DO CTN.*

*Os prazos decadenciais previstos nos art. 150, §4º e 173 do CTN se referem ao direito de constituir o crédito tributário e não de glosar o crédito de IPI escriturado.*

*ISENÇÃO. CREDITAMENTO DE AQUISIÇÕES DE MATÉRIAPRIMA. ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE.*

*Nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN, art. 25 da Lei n.º 4.502/1964 e art. 11 da Lei n.º 9.779/1999.”*

Insatisfeito, o sujeito passivo suscitou divergências em relação às seguintes matérias:

- Apuração de saldo credor de escrita do IPI equipara-se a pagamento antecipado para fins de aplicação da regra de decadência prevista no art. 151, § 4º, do CTN;
- Direito ao aproveitamento de crédito sobre as aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus.

Em despacho às fls. 1623 a 1629, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Agravo foi interposto pelo sujeito passivo contra o r. despacho que negou seguimento ao seu recurso.

Em despacho de agravo às fls. 1669 a 1676, foi acolhido parcialmente o agravo para dar seguimento à matéria “aproveitamento de crédito sobre as aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus”.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, requerendo a negativa do recurso quanto à matéria suscitada, mantendo os fundamentos do acórdão recorrido.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que o recurso deve ser conhecido quanto à matéria “Possibilidade ou não da tomada de créditos de IPI sobre aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus”, pelo simples confronto dos arestos recorrido e paradigmas. O que concordo com o exame de admissibilidade do despacho de agravo.

Ventiladas tais considerações, adianto meu voto por dar provimento ao recurso do sujeito passivo, eis que o STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 592.891, firmou a seguinte tese – tema 322:

*“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”*

Eis a ementa que restou definitiva:

*“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.”*

Essa decisão transitou em julgado em fevereiro/2021 – o que, em respeito ao art. 62 da Portaria MF 343/2015 – com alterações posteriores, reflito nesse voto.

Proveitoso trazer parte do voto do redator Ministro Edson Fachin, tendo em vista coincidir com o meu entendimento já exposto à época antes da decisão transitada em jugado do STF (Grifos meus):

“[...]”

*Ou seja, a partir de uma hermenêutica constitucional sistemática, entendo devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, **porquanto há, na espécie, exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, pelas razões as quais passo a expor. Primeiramente, transcreve-se a redação dos artigos constitucionais pertinentes ao deslinde da causa:***

*“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: **III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;** (...)*

*Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.*

*§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: **III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;** (...)*

*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; (...)*

*Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*

*Art. 40. **É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.***

***Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. (...)***

*Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.” No plano infraconstitucional, tem-se que o Imposto sobre Produtos Industrializados encontra disposição nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional, reproduzindo-se no que interessa:*

*“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*

*II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (...)*

*Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispendo 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. Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.” Em relação à Zona Franca de Manaus, tem-se sua criação na Lei 3.173/1957. Essa área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais foi regulada pelo Decreto-Lei 288/1967, “estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos,” como se depreende do art. 1º, caput, do diploma normativo supracitado.*

*A esse respeito, convém transcrever os artigos 7º e 9º desse decreto-lei, com a redação dada pela Lei 8.387/91:*

*“Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB).*

*§ 5º A exigibilidade do Imposto sobre Importação, de que trata o caput deste artigo, abrange as matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem empregados no processo produtivo industrial do produto final, exceto quando empregados por estabelecimento industrial localizado na Zona Franca de Manaus, de acordo com projeto aprovado com processo produtivo básico, na fabricação de produto que, por sua vez, tenha sido utilizado como insumo por outra empresa, não coligada à empresa fornecedora do referido insumo, estabelecida na mencionada Região, na industrialização dos produtos de que trata o parágrafo anterior.*

*§ 7º A redução do Imposto sobre Importação, de que trata este artigo, somente será deferida a produtos industrializados previstos em projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa que:*

*I - se atenha aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprobatória do projeto e suas alterações;*

*II – objective: a) o incremento de oferta de emprego na região; b) a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores; c) a incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica; d) níveis crescentes de produtividade e de competitividade; e) reinvestimento de lucros na região; e f) investimento na formação e*

*capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico. § 8º Para os efeitos deste artigo, consideram-se: a) produtos industrializados os resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e recondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados; b) processo produtivo básico é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto. (...)*

*Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.*

*§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei.*

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei.” (grifos nossos) Nesse ponto, da legislação se haure clara diferenciação entre o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo em conta suas distintas funções extrafiscais de regulação do comércio exterior e da cadeia produtiva industrial, respectivamente, como fiz constar em meu voto no RE-RG 723.651, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. No mesmo dia da edição do DL 288/67, veio a lume o Decreto-Lei 291/67, que “estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia”, notadamente com benefícios fiscais relativos ao Imposto de Renda, a despeito deste tributo ter finalidade precipuamente arrecadatória. No plano supranacional, o Código Aduaneiro do Mercosul traz a definição normativa de Zona Franca, para os fins do bloco econômico, em seu art. 126, in verbis :*

*“Artigo 126 - Definição*

***1. Zona franca é uma parte do território dos Estados Partes na qual as mercadorias introduzidas serão consideradas como se não estivessem dentro***

*do território aduaneiro, no que respeita aos impostos ou direitos de importação.*

*2. Na zona franca, a entrada e a saída das mercadorias não estarão sujeitas à aplicação de proibições ou restrições de caráter econômico.*

*3. Na zona franca, serão aplicáveis as proibições ou restrições de caráter não econômico, conforme o estabelecido pelo Estado Parte em cuja jurisdição ela se encontre. 4. As zonas francas deverão ser habilitadas pelo Estado Parte em cuja jurisdição se encontrarem e estar delimitadas e cercadas perimetralmente de modo a garantir seu isolamento do restante do território aduaneiro. 5. A entrada de mercadorias na zona franca e a sua saída desta serão regidas pela legislação que regula a importação e a exportação, respectivamente.”*

*Por conseguinte, depreende-se um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vistas a estabelecer importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais em âmbito federativo.*

*A despeito de sua ressignificação constitucional no curso de décadas da história republicana brasileira, a relevância da Zona Franca de Manaus persiste, como se extrai de sua constitucionalização a partir da Assembleia Constituinte de 1987/1988, bem como pelas reiteradas manifestações do Poder Constituinte Derivado, mediante as Emendas Constitucionais 42/2003 e 83/2014, em prorrogar a vigência dos incentivos até 2073. Em termos jurisprudenciais, a importância estratégica referida não foi despercebida por esta Suprema Corte, tal como se haure do voto do e. Ministro Marco Aurélio na ADI-MC 2.399, de relatoria de Sua Excelência:*

*tendo decidido por 6 x 4, de forma favorável ao contribuinte, restando, assim, fixada a seguinte tese por aquele tribunal: “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais, constante do artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da CF/88, combinada com o comando do artigo 40 do ADCT.” Nesse sentido, em respeito ao art. 62 do RICARF/2015, dou provimento ao recurso*

*especial do sujeito passivo nessa parte. Cabe trazer que não se aplica para este caso a Súmula CARF n.º 18, conforme exposto acima. “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. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”*

*“A Constituição de 1988 apanhou arcabouço normativo que revelava a Zona Franca de Manaus como pólo favorável a investimentos, ao deslocamento de empreendedores, visando, justamente, a ocupar, de forma desenvolvimentista, tão sensível área do território brasileiro (...) Há de concluir-se que, excetuados tais bens e outros que pudessem ser destacados em face da necessidade de coibir-se práticas ilegais ou antieconômicas, todos os demais encontravam-se alcançados pelos incentivos próprios à qualificação da Zona de Manaus como uma zona de livre comércio, revelando, então, o citado Decreto-lei, não de forma estática, mas de forma dinâmica, as circunstâncias, as características referidas no artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias. Vale dizer que a promulgação da Constituição de 1988 obstaculizou, pelo prazo de vinte e cinco anos, a operação, para menor, dos incentivos fiscais.”*

*Ademais, esta Corte assentou que o quadro normativo anterior à vigência da Constituição da República de 1988 constitucionalizou-se com o advento desta, por força do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, então, natureza de imunidade tributária, de modo que os benefícios fiscais instituídos antes do advento da nova ordem constitucional restam mantidos, ainda que haja incompatibilidades com especificidades de impostos em espécie. Veja-se, a propósito, a ementa da ADI 310, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 09.09.2014:*

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. 1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma*

*de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República). 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.” (grifos nossos) Em caso idêntico ao presente, inclusive citado pelo acórdão recorrido, em que se discutiu a possibilidade de creditamento de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus, o Tribunal assentou o direito de crédito por parte do contribuinte de IPI em relação ao valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção provenientes da Zona Franca de Manaus.*

[...]

*Ademais, sumario o presente voto na seguinte proposição: “É devido o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus, por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade.”*

Nesses termos, considerando que, a partir de hermenêutica constitucional sistemática de múltiplos níveis normativos, a Zona Franca de Manaus ao constituir importante região socioeconômica que, por motivos extrafiscais, excepciona a técnica da não-cumulatividade, deve ser reconhecido o direito ao crédito de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus.

Em vista de todo o exposto, em respeito ao art. 62 do RICARF/2015, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, devendo ser reconhecido o direito ao crédito de IPI na entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero provenientes da Zona Franca de Manaus, no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama