



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 10480.723970/2010-65  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9303-009.713 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de outubro de 2019  
**Recorrente** PRIMO SCHINCARIOL IND DE CERV E REFRIG DO NORDESTE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

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).

Ainda não é possível a aplicação da decisão do STF na apreciação do RE 596.614 e do RE 592.891, em sede de repercussão geral, pois referida decisão ainda não transitou em julgado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que conheceram parcialmente do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

*(documento assinado digitalmente)*

Demes Brito – Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão n.º 3402-004.899, de 1.º de fevereiro de 2018, fls. 494 a 536, cuja ementa está assim redigida:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

**VENDA DE BENS DE PRODUÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. PRODUÇÃO DE PROVAS NOS AUTOS. VERDADE MATERIAL**

A autuada, enquanto estabelecimento equiparado a industrial, comercializou bens de produção sem destacar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas respectivas notas (Iscais de saída, no período de apuração entre 30/06/2008 e 31/05/2009, conforme planilha anexada ao auto de infração. Contestado o mérito da autuação, no decorrer do processo a interessada apresentou provas dos recolhimentos devidos.

**CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ISENÇÃO. INSUMOS ORIGINÁRIOS DA ZFM. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.**

A manutenção do crédito de que trata o art. 6o, § 1º, do Decreto-lei nº1.435, de 1975 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; (c) o projeto tenha sido aprovado pelo Conselho de Administração (CAS) da SUFRAMA; e (d) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

**AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL. NÃO UTILIZAÇÃO EXCLUSIVA DE MATÉRIA-PRIMA REGIONAL. CRÉDITO.**

Para o creditamento do imposto na aquisição de produtos isentos, nos termos do art. 6o do Decreto-lei nº 1.435/75 (arts. 82, III e 237 do RIPI/2002), não se pode exigir que esses produtos sejam elaborados exclusivamente com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Se o texto legal dispõe de modo amplo ("elaborado com matérias-primas..."), sem limitações evidentes, não pode o intérprete deixar de aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente, como, por exemplo, quando há ao menos uma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional na elaboração do produto.

**IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS**

O princípio da não cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.** O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Precedente 3ª Turma CSRF.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A divergência suscitada, conforme alegações da Recorrente, diz respeito sobre as seguintes matérias: (i) Necessidade do sobrestamento do presente feito até a conclusão do julgamento do RE n.º 592.891/SP, processo em Repercussão Geral no STF, sobre o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus; (ii) Impossibilidade de interpretação restritiva do termo "produção regional" contido nas normas que regem o crédito de IPI no caso de aquisição de matérias primas oriundas da Zona Franca de Manaus; (iii) Impossibilidade de restrição do princípio da não-cumulatividade do IPI por meio de atos infralegais; (iv) Necessidade de interpretação da isenção de IPI concedida a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus em conformidade com a gênese de criação da região, sob pena de esvaziamento do intuito extrafiscal da isenção; (v) Princípio da não-cumulatividade e do direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus a luz da jurisprudência do STF; (vi) Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Do juízo de admissibilidade, às e-fls. 834-847, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso, apenas em relação a matéria à divergência quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Nada obstante, a Contribuinte apresentou agravo contra despacho proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, que negou seguimento ao recurso especial, por ausência de divergência interpretativa e demonstração da legislação interpretada de forma dissonante.

Por sua vez, a Presidente do CARF, acolheu parcialmente o agravo, às e-fls. 894-904, deu seguimento ao Recurso quanto à matéria intitulada **“impossibilidade de restrição do princípio da não cumulatividade do IPI por meio de atos infralegais”**.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às e-fls. 1062-1077, pugna pelo não conhecimento do recurso, caso não seja este o entendimento, requer, no mérito, seja negado provimento ao apelo.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

## Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito- Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Decido.

*In caso*, trata-se de Auto de Infração (fls. 2/22), resultante da análise documental procedida para aferição dos procedimentos, lançamentos fiscais e recolhimentos relativos ao IPI Imposto sobre Produtos Industrializados, no período entre janeiro de 2006 e dezembro de 2009. Foi constituído o crédito tributário, abrangendo o IPI, multa de ofício e juros de mora, no valor total de R\$ 24.939.950,90.

Com efeito, a matéria devolvida para julgamento diz respeito a quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício e a “*impossibilidade de restrição do princípio da não cumulatividade do IPI por meio de atos infralegais*”.

O paradigma 202-11.612 adotou a tese geral do direito ao crédito ficto, a partir da ausência de vedação constitucional à apropriação, como ocorre no ICMS, fundando seu raciocínio principalmente no entendimento doutrinário, o que, em princípio, iria de encontro à decisão proferida no RE 398.365/RS, de 27/08/2015, julgado sob o rito da repercussão geral, que fixou a inexistência de direito de creditamento nessas hipóteses.

Essa circunstância, por si só, atrairia as disposições exceptivas do art. 67, § 12, II do RICARF/15 e impediria a utilização do paradigma, no entanto, verifico que o caso lá julgado albergava crédito pela aquisição de insumo da Zona Franca de Manaus, como atesta seu relatório, especificidade esta que afasta a aplicabilidade do RE 398.365/RS e, por conseqüência, do dispositivo referido, vez que o debate acerca do creditamento do IPI pelas aquisições isentas da ZFM é objeto de outro recurso extraordinário, ainda pendente de julgamento, também com repercussão geral reconhecida, no RE 592.891/SP (Tema 322 – “Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus”).

Sem embargo, a legislação central cuja interpretação é objeto de divergência refere-se às disposições do artigo 153, § 3º, inciso II da Constituição Federal, artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”), artigo 9º do Decreto-Lei 288/1967, artigo 49 do CTN, artigo 25 da Lei n.º 4.502/1964 e artigo 11 da Lei n.º 9.779/99, os quais tratam

da possibilidade da utilização do crédito proveniente de aquisição de insumos isentos aplicados em processo produtivo.

Ocorre que, em 25 de abril de 2019, o Plenário do Supremo Tribunal Federal-STF, no julgamento do RE nº592891, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional , nos seguintes termos:

"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".

Como visto, o STF por meio de repercussão geral, definiu a questão relacionado aos créditos fictos oriundos da Zona Franca de Manaus, portanto, com razão a Contribuinte em seu pleito.

### **Dispositivo**

*Ex positis*, dou provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relator, mas discordo de suas conclusões, quanto ao direito do contribuinte ao creditamento de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM.

Por comungar do mesmo entendimento do Conselheiro e Presidente em exercício desta 3ª Turma, Rodrigo da Costa Pôssas, e ainda visando à celeridade e a econômica processual, adoto as mesmas razões e fundamentos do seu voto, no acórdão nº 9303-006.987, reproduzido, a seguir:

#### **“Direito (em caráter geral) ao creditamento “ficto” nas aquisições de insumos isentos da ZFM**

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 aventado) do STF no RE nº 212.4842/ 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 n.º 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje 10/02/2011)*

Permanecem em Repercussão Geral somente as aquisições da Zona Franca de Manaus (RE n.º 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 ementas parcialmente transcritas a seguir:

**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. 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 inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior e conforme jurisprudência do STF nos RE n.º 370.682 e n.º 566.819.

(...)

**Acórdão n.º 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 n.º 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.*

O relator entende já ser aplicável a decisão do STF na apreciação do RE 596.614 e do RE 592.891, em sede de repercussão geral. Porém, como é sabido, esta decisão não teve ainda trânsito em julgado.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal