MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial

Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME

Documento Público. Ausência de sigilo.

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 n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.

Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014.

Processo SEI nº 10951.100956/2020-77

I

Objeto da presente Nota Explicativa

1. Trata-se da análise do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP[1], submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, no qual o Supremo Tribunal Federal – STF, apreciando o tema nº 322 de repercussão geral, fixou 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".*

2. Considerando a pacificação da tese jurídica pelo STF, a presente Nota Explicativa objetiva formalizar a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre o tema nº 322 de repercussão geral, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado paradigma, a fim de permitir que a orientação da Corte Suprema seja corretamente observada pela Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014[2].

3. Ressalte-se que, após a rejeição dos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional nos autos do RE nº 592.891/SP, a Coordenação de Atuação da PGFN perante o STF deixou de apresentar novos recursos e encaminhou, a esta Coordenação-Geral, o despacho numerado SEI nº 34/2020/CASTF/PGAJUD/PGFN-ME, informando a finalização do julgado e a definição da tese.

4. Ademais, por intermédio do Memorando SEI nº 70543/2020/ /CASTF/PGAJUD/PGFN-ME, datado de 18.03.2020, a RFB foi cientificada quanto à publicação do acórdão que rejeitou os embargos de declaração da Fazenda Nacional.

5. É a síntese da consulta. Passa-se à apreciação.

II

Conteúdo do julgado

6. No Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, interposto pela União (Fazenda Nacional), contra Acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, discutia-se o "aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, decorrentes de aquisições, sob o regime de isenção, de produtos originários da Zona Franca de Manaus – 15.000 telefones celulares - para serem utilizados na industrialização de mercadorias que têm saída tributada, compensando-os com o próprio IPI, em observância ao regime da não cumulatividade."

7. Em sessão realizada em 25.04.2019, o julgamento desfavorável à União (Fazenda Nacional) foi finalizado, em acórdão assim ementado, da lavra da Min. Rosa Weber:

> Ementa
> 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.

8. Em seguida, a União (Fazenda Nacional) opôs embargos declaratórios contra o v. acórdão em tela, com a finalidade de sanar omissões e obscuridades capazes de gerar interpretação extensiva do referido julgado, em especial, em razão de a sua ementa não refletir o entendimento do voto condutor, àquelas situações expressamente excluídas das conclusões do *leading case*: itens fora do âmbito de tributação (N/T) e itens tributados em zero na TIPI (para os quais a operacionalização do creditamento demandaria a definição de alíquota diversa daquela prevista na TIPI).

9. Pretendia-se, assim, a fixação de balizas, inclusive para fins de cumprimento do julgado, que explicitassem que o precedente se aplica apenas aos casos de isenção, com a finalidade de evitar a sua aplicação equivocada pelos tribunais resguardando, assim, a observância do entendimento efetivamente verberado e nos limites reconhecidos por esse STF.

10. Nos seus embargos, a União (Fazenda Nacional) alegou omissão e obscuridade do julgado, em especial, na fixação da tese delimitada em repercussão geral, nos seguintes pontos:

> a) quanto aos limites objetivos do *leading case* submetido à repercussão geral, requerendo que a Corte Suprema se manifestasse acerca da não aplicação do precedente aos casos de aquisição de insumos sujeitos a não-tributação ou tributados à alíquota zero, alegando que tal

premissa foi adotada no voto condutor, mas não foi transcrita à tese repetitiva fixada. Alegou que a preocupação consistia na possibilidade de extensão do entendimento aos demais casos, como já outrora ocorrido em outros julgados proferidos pelo tribunal;

b) quanto aos limites subjetivos do caso julgado, pois apesar de o julgado não estender o creditamento a todos os casos, mas apenas às aquisições de insumos, matérias primas e materiais de embalagens produzidos dentro da Zona Franca de Manaus por contribuintes fora dessa área, tal ponto não ficou claro na sua ementa;

c) quanto aos impactos do entendimento fixado, em especial relacionados aos princípios da separação dos poderes, reserva legal e isonomia, a União (Fazenda Nacional) expondo que o julgado, ao estender o creditamento dos insumos à isenção regional, legislou, além de ter criado uma não-cumulatividade diferenciada da estabelecida constitucionalmente, inclusive, distorcendo o benefício previsto para sanar as desigualdades regionais;

d) quanto à subversão da regra da seletividade dos tributos típica do IPI, pois, os termos da tese definida permitem que quanto menos essencial for o insumo e, consequentemente maior a alíquota, maior será o crédito gerado ao adquirente, revertendo a lógica e permitindo abatimentos a itens menos essenciais.

11. Entretanto, o STF, à unanimidade[3], rejeitou os embargos de declaração da Fazenda Nacional, sob o fundamento de ausência de omissão ou obscuridade, bem como acusou-os de pretender rediscutir a causa e de ter caráter meramente infringente, expondo que:

> Destaco, por oportuno, acerca da alegada necessidade de explicitação "de que o julgado não autoriza o creditamento pela aquisição de insumos não-tributados e tributados à alíquota zero", explicitamente registrado, na tese de repercussão geral fixada, o entendimento de 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".
>
> No que diz com a necessidade de delimitação dos beneficiários do creditamento, não cabe a esta Suprema Corte, na fixação da tese de repercussão geral, tal delimitação, que deve ser procedida caso a caso, à luz da distinção já consignada no acórdão embargado, de 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."
>
> A respeito das irresignações quanto ao reconhecimento do próprio direito ao creditamento, atinentes aos fundamentos do julgado, reitero que não consubstanciam, a rigor, qualquer omissão, obscuridade, contradição ou erro material, mas mero inconformismo da parte embargante com o julgamento do mérito que lhe foi desfavorável, hipótese que não se insere no rol art. 1022 do Código de Processo Civil.

12. Rejeitados os embargos de declaração e constatada a pacificação da questão jurídica sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC), resta a aplicação do disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, cabendo à PGFN, então, buscar identificar o conteúdo e os limites de aplicação da tese jurídica acolhida pelo STF (*ratio decidendi*), para que seja, doravante, adequadamente observada pelos órgãos da Administração Tributária. É o que se passa a expor.

13. No voto condutor do acórdão, acatado por maioria[4], o STF, em que pese reconhecer a jurisprudência pacificada da Corte que reconhece que a operacionalização do princípio da não-cumulatividade, com a apropriação e utilização de créditos, só é possível *compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero*[5], acabou por permitir o creditamento quando o insumo, a matéria-prima ou o matéria de embalagem for adquirido de empresa situada na Zona Franca de Manaus.

14. Importante destacar que o julgamento do Tema 322 (RE 592.891/SP) foi realizado em conjunto com o RE 596.614/SP, da Relatoria do Min. Marco Aurélio, cuja análise se faz essencial para delimitar o alcance do que decidido no processo submetido à repercussão geral. Em seu voto, vencido, o

Min. Marco Aurélio faz referência à jurisprudência pacificada nos extraordinários de nº 353.657 e nº 566.819, de sua relatoria, que reconhecem *que o direito ao crédito pressupõe a existência de imposto devido na etapa anterior.*

15. Em resumo, a despeito das disposições constitucionais acerca do princípio da não-cumulatividade e sua concretização por meio da regra do creditamento, bem como a sua jurisprudência pacificada há anos sobre a matéria, a Corte acabou por adotar o entendimento da Min. Relatora Rosa Weber que considerou que:

> Subordinar o regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão,contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts.3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, caput, do ADCT.

16. O voto vai além, dispondo que o reconhecimento do creditamento, "de modo algum retira a eficácia da regra geral do art. 153, § 3º, II, CF, tampouco lhe trai a finalidade e o sentido. Tão somente opera-se o seu dimensionamento, em face de situação excepcional dele destacada pela própria Constituição".

17. Portanto, para a maioria dos Ministros do STF, a norma do art. 40 do ADCT, interpretada em conjunto com o art. 43, §2º, III, ao criar e prorrogar a validade da Zona Franca de Manaus, criou um regime especial de isenção tributária que não necessita observar o que dispõem os arts. 150, §6º e 153, §3º, II, da CF.

18. Bem salientou o Min. Marco Aurélio, no seu voto vencido no RE 596.614/SP, que mesmo no ordenamento infraconstitucional, não existe tratamento da matéria. Ao citar o Decreto-Lei 288/1967, destaca que o creditamento é previsto apenas dentro das hipóteses do art. 6º, §1º, do Decreto-Lei 1.435/1975[6].

19. Pois bem, a despeito das ponderações apresentadas tanto pelo Min. Marco Aurélio, no julgamento do RE 596.614/SP, quanto pelo Min. Alexandre de Moraes, em seu voto divergente no processo submetido à repercussão geral, acabou por vitoriosa a tese que garante o direito ao creditamento de IPI nas aquisições de insumos, matérias-primas e material de embalagem oriundos da Zona Franca de Manaus.

20. Também como já exposto acima, foram opostos Embargos de Declaração contra o Acórdão da RG com a finalidade de esclarecer pontos cruciais para a aplicação do julgado. Mesmo rejeitados os embargos, sob o fundamento de pretensão de rediscussão da causa, o respectivo acórdão explicita alguns pontos suscitados como omissão ou obuscuridade e dele é possível destacar ou inferir que:

a) Os bens adquiridos junto às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus **não podem ser produtos finais** mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem;

b) O julgamento se limitou às hipóteses de **isenção,** portanto, não estão abrangidas as hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

c) Para se falar em creditamento, é necessário que o produto **tenha tributação positiva na TIPI**, ou seja, repete-se não é possível o creditamento se não houver uma alíquota na TIPI;

d) Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos de empresas situadas dentro Zona Franca de Manaus por empresas situadas fora da região.

21. Ou seja, credita-se de IPI, tendo como valores referenciais as alíquotas previstas na TIPI, os bens adquiridos das empresas situadas na Zona Franca de Manaus, para a consecução de produtos finais fora da região beneficiada.

22. Destaca-se que não foi alterado o entendimento genérico do Supremo Tribunal Federal quanto à impossibilidade de apropriação de crédito derivado de imposto não pago na etapa anterior da cadeia do IPI. O presente caso **consiste numa hipótese excepcionalíssima** de reconhecimento de creditamento, fundamentada, exclusivamente no caráter da fornecedora dos insumos, matérias-primas e materiais de embalagens **situada na Zona Franca de Manaus**, sob fundamento dos arts. 40 do ADCT e 43, §2º, III, da Constituição.

23. Destaca-se, mais uma vez, o ponto relativo à previsão de alíquota positiva na TIPI, porque será esse o valor a ser usado para o cálculo do creditamento. A referência será a alíquota geral prevista para o

bem oriundo de qualquer empresa localizada em qualquer região do país. Daí, considerando a isenção regional reconhecida às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, aplica-se o creditamento tomando como base a alíquota prevista na TIPI.

III

Conclusões e encaminhamentos

24. Ante o exposto, propõe-se a inclusão do tema objeto da presente Nota Explicativa na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

> **1.20. Creditamento de IPI**
>
> **h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) – Tema 322 RG – RE 592.891/SP.**
> **Resumo:** O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de 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."
> **Observação 1.** O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;
> **Observação 2.** O julgamento está limitado às hipóteses de **isenção**, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;
> **Observação 3.** É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;
> **Observação 4.** Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.
>
> **Precedente:** RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

25. Sugere-se que a presente Nota Explicativa, uma vez aprovada, seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

26. Propõe-se, ainda, que sejam realizadas as alterações pertinentes na gestão de matérias no Sistema de Acompanhamento Judicial – SAJ (1.2.5.1.1. Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus – ZFM), assim como a inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer disponível na *internet.*

27. Sugere-se, ainda, que seja feita alteração, na matéria no SAJ de: – 1.2.5.1.1 "Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus – ZFM" para: "Creditamento de IPI quando a mercadoria (insumo, matéria-prima, material de embalagem) isenta é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus – ZFM".

28. Por derradeiro, recomenda-se ampla divulgação da presente Nota Explicativa no âmbito desta Procuradoria-Geral.

29. É a manifestação.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL,

Brasília, 24 de junho de 2020.

Documento assinado eletronicamente

MARISE CORREIA DE OLIVEIRA

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

SANDRO LEONARDO SOARES

Coordenador da Consultoria Judicial

Aprovo. Encaminhe-se conforme sugerido.

Documento assinado digitalmente

ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial

---

[1] Ainda sem andamento consolidado no site do STF quanto ao trânsito em julgado.

[2] Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013. § 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos. § 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes. § 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput. § 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

[3] Sessão Plenária de 14.02.2020, publicado no DJe em 12.03.2020.

[4] Ficaram vencidos a Min. Carmén Lúcia e o Min. Alexandre de Moraes.

[5] RE 353.657, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007

[6] Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

Documento assinado eletronicamente por **Marise Correia de Oliveira**, **Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 25/06/2020, às 11:33, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Documento assinado eletronicamente por **Sandro Leonardo Soares**, **Coordenador(a)**, em 25/06/2020, às 12:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes de Paula Rocha**, **Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGAJUD**, em 29/06/2020, às 10:59, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **8821590** e o código CRC **48049F4D**.