



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10830.720844/2013-84  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-005.216 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - IPI - INSUMOS ISENTOS (ZFM)  
**Recorrente** PLASTIPAK PACKAGING DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS/ COM ALÍQUOTA ZERO. ZONA FRANCA DE MANAUS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática de apuração não cumulativa do IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa imediatamente anterior, para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições de produtos isentos e/ou com alíquota zero, ainda que provenientes da Zona Franca de Manaus, não garantem crédito de IPI, por ausência de previsão legal específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 2 a 30<sup>1</sup>, lavrado em 21/02/2013, para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), referente a falta de recolhimento/recolhimento a menor em função de utilização de créditos indevidos, no período de 31/01/2009 a 31/12/2011, no valor original de R\$ 4.775.320,69, a sofrer ainda acréscimos de juros de mora e multa de ofício (75%), com detalhamento em Termo de Verificação Fiscal.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 31 a 56, narra a fiscalização que: (a) a empresa não recolheu IPI/recolheu IPI a menor nos meses de janeiro/2009 a dezembro/2011 (detalhamento às fls. 31/32), por se utilizar de créditos indevidos, com a rubrica “ENTRADAS ISENTAS MANAUS”, relativa a aquisição de materiais isentos de IPI provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), sendo vedada a operação, visto que inexistente o destaque de IPI nas notas fiscais de entrada; (b) intimada a justificar a situação, a empresa informou que adquire na ZFM pré-formas classificadas na TIPI com o código 3923.30.01 (alíquota zero), apresentando decisões judiciais e administrativas nas quais não era parte (e que não existe pedido de consulta, ou ação administrativa/judicial sobre o tema); (c) foram ainda constatadas notas fiscais com chaves eletrônicas inválidas (detalhamento às fls. 44 a 55); e (d) a argumentação de que a aquisição de produtos com isenção gerariam créditos já está suplantada pelo STF (RE nº 212.484-2, RE nº 356.657-5, RE nº 370.682-9, Ag. Regim. no RE nº 444.267-1, e Ag. Regim. no RE nº 372.005-8), no sentido da impossibilidade de creditamento em relação a produtos não tributados, tributados à alíquota zero ou isentos, sendo o entendimento mais recentemente confirmado no RE nº 566.819/RS, e a repercussão geral reconhecida no RE nº 592.891 não afeta as decisões administrativas sobre o tema.

Ciente da autuação em 21/02/2013 (fl. 4), a empresa apresentou **Impugnação** em 22/03/2013 (fls. 533 a 559), argumentando, em síntese, que: (a) a empresa adquire pré-formas da ZFM, sendo beneficiária de incentivo de isenção de IPI, previsto no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, o que não obsta a geração de crédito, em função do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI; (b) o art. 40 do ADCT da Constituição Federal de 1988 endossa o tratamento especial e diferenciado dado à ZFM; (c) não se pode aplicar às aquisições da ZFM o tratamento geral do tema, presente nos precedentes citados pelo fisco, em função de haver discussão distinta e específica sobre ZFM em repercussão geral, no STF (RE nº 592.891/SP), ensejando sobrestamento do julgamento, no CARF; e (d) sobre as 8 notas fiscais eletrônicas cuja autenticidade não pode ser verificada pelo fisco, pois a numeração constava como inexistente no sítio *web* da SEFAZ, informa-se que a emitente, empresa “M & G Polímeros Brasil S.A.”, é o principal fornecedor de resina da recorrente, com cerca de 160 notas fiscais mensais (total de 5760, no período), sendo a compra frequente, o que afasta as irregularidades apontadas pela fiscalização, jamais tendo sido questionada a legitimidade dos créditos correspondentes, e jamais tendo sido intimada a empresa a apresentar os documentos necessários à comprovação das operações. Requer, ao final, o sobrestamento do julgamento em função da repercussão geral reconhecida no RE nº 566.819/RS.

Enviado o processo à DRJ, a **decisão de primeira instância** foi proferida em 23/05/2014 (fls. 620 a 634), acordando-se unanimemente pela parcial procedência da impugnação, sob os seguintes fundamentos: (a) não tendo havido pagamento, não há que se falar em homologação tácita, ou na aplicação do art. 150, § 4º do CTN para cômputo do prazo

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

decadencial, conforme entendimento externado pelo STJ no REsp nº 395.059/RS; (b) a não cumulatividade constitucionalmente estabelecida é perfeitamente compatível com limitações de ordem legal, como as estabelecidas no CTN e na Lei nº 4.502/1964, não havendo que se falar em crédito sobre o que não foi efetivamente pago; (c) o raciocínio de que os precedentes colacionados pelo fisco não seriam aplicáveis às hipóteses de aquisição de insumos produzidos na ZFM é ilógico, pois o ponto fundamental da decisão que não admitiu o creditamento para aquisições de insumos isentos foi a ausência de incidência do imposto na fase anterior; (d) as pré-formas em questão são tributadas à alíquota zero, circunstância que se soma à isenção para atestar a impossibilidade de creditamento; e (e) apenas a consulta nos sites autorizados não é suficiente para considerar as referidas notas fiscais inidôneas, havendo necessidade de comprovação de sua autenticidade junto as empresas emitentes e, até mesmo, junto à SEFAZ Autorizadora do estado de origem, e foram acostadas aos autos, pela empresa, comprovantes de emissões das referidas notas fiscais eletrônicas, que comprovam a efetiva realização das operações (devendo ser excluídos da autuação os valores correspondentes – R\$ 7.839,20, a título de principal, cf. tabela de fls. 633/634).

Ciente da decisão de piso em 04/06/2014 (cf. termo de fl. 639), a empresa apresentou **recurso voluntário** em 02/07/2014 (fls. 642 a 655), basicamente reiterando os argumentos expressos em sua impugnação, de que a não-cumulatividade do IPI, assegurada constitucionalmente, permite o creditamento, e de que a ZFM tem tratamento constitucional diferenciado e benéfico.

O processo foi encaminhado ao CARF pelo despacho de fl. 681, de 22/07/2014, que atestou a tempestividade da peça recursal, e distribuído a conselheiros que, posteriormente, renunciaram ao mandato, sendo a mim redistribuído, por sorteio, em fevereiro de 2018.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator

O recurso voluntário atende os requisitos de admissibilidade, dele se tomando conhecimento.

A controvérsia, após a decisão de piso, resume-se a um tema: o direito a crédito de IPI em aquisições de produtos isentos provenientes da ZFM.

A fiscalização, após mencionar diversos precedentes judiciais, alguns vinculantes para este tribunal administrativo, no sentido de que não há direito de crédito de IPI nas aquisições de mercadorias isentas, não tributadas, ou, ainda, tributadas à alíquota zero, sustenta que a não-cumulatividade constitucionalmente estabelecida não assegura direito de crédito (a não ser presumido, sujeito a legislação específica) a operações nas quais não haja pagamento. Ou seja, que a legislação não prevê crédito básico de IPI (decorrente da não-cumulatividade) em relação ao que sequer foi pago.

Por seu turno, a recorrente sustenta que a Constituição Federal lhe assegura o crédito na aquisição de mercadorias isentas (pré-formas, sujeitas ainda à alíquota zero) provenientes da Zona Franca de Manaus, e que o tratamento especial e diferenciado outorgado a tal região distingue a discussão daquela travada no bojo de aquisições, em geral, tendo o STF reconhecido repercussão geral em relação à matéria, no RE nº 592.891/SP, cabendo o sobrestamento do feito neste tribunal administrativo.

A não-cumulatividade constitucionalmente estabelecida para o IPI figura no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988:

*“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;***

*III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.” (grifo nosso)*

Muito se discutiu, administrativa e judicialmente, sobre o sentido e a amplitude da palavra “cobrado”, que figura no inciso II, principalmente no que se refere a produtos isentos, tributados à alíquota zero e não tributados.

Judicialmente, a matéria foi assentada pelo STF, com repercussão geral (e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo) no RE nº 398.365/RS:

*“Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. **Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade.** 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.” (RE 398365 RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015) (grifo nosso)*

Aliás, este colegiado, analisou o tema, recentemente, acordando, de forma unânime:

*“IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAIS DE EMBALAGEM ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA. A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa*

*imediatamente anterior, para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem desonerados (isenção, não tributação e alíquota zero) não asseguram crédito de IPI, como decidido pelo STF nº RE 398.365/RS, julgado sob o rito da repercussão geral.” (Acórdão nº 3401-004.302, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 29.jan.2018)*

E, administrativamente, neste tribunal, no que se refere a aquisições de produtos com alíquota zero (é o caso das pré-formas de que trata o presente processo) o tema também já não comporta discussão, diante do teor da Súmula CARF nº 18:

*“A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI”.*

Resta analisar, assim, somente, se o fato de as pré-formas, tributadas à alíquota zero em todo o território nacional, serem provenientes da Zona Franca de Manaus, tornaria diferente a análise.

A Constituição Federal de 1988 trata da Zona Franca de Manaus somente em seu ADCT, art. 40 (cabendo salientar que o prazo ali indicado já foi prorrogado por duas vezes, pelas Emendas Constitucionais nº 42/2003 e nº 83/2014, que acrescentaram os arts. 92 e 92-A ao referido ADCT):

*“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.”*

Não vislumbro em tal dispositivo nenhum estabelecimento de benefício fiscal, mas apenas a manutenção dos já existentes, e disciplinados em lei. Aliás, isso soa claro com a expressão “é mantida”.

Entre os benefícios estabelecidos nas leis que regem a Zona Franca de Manaus (mormente o Decreto-Lei nº 288/1967), não se encontra a garantia de crédito em aquisições isentas, ou a garantia de crédito em aquisições de produtos tributados à alíquota zero, que se somam à isenção prevista para mercadorias provenientes de tal zona. Os incentivos regionais previstos no referido Decreto-Lei não versam sobre créditos, sendo as únicas menções a “créditos” no corpo de seu texto referentes a “dotações orçamentárias e créditos adicionais” atribuídos à SUFRAMA, e a “operações de crédito” contratadas pela SUFRAMA.

Judicialmente, caberá ao STF, no julgamento do RE nº 592.891/SP, decidir se existe diferença de creditamento na aquisição de produtos isentos provenientes da ZFM em relação aos provenientes do restante do território nacional, assunto que figura com repercussão geral naquela corte (tema 322):

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL”*

Administrativamente, já não há previsão regimental, no CARF, para o sobrestamento da matéria, pelo fato de o STF ainda não haver julgado o referido RE nº 592.891/SP. Assim, cabe a este tribunal administrativo analisar a matéria, já sob o pressuposto de que não pode, com sua conclusão, afastar a aplicação de lei por inconstitucionalidade, diante da Súmula CARF nº 2.

Não vislumbro como o fato de os produtos serem provenientes da Zona Franca de Manaus viria a fazer com que sua aquisição no restante do território nacional estivesse sujeita a uma espécie de “crédito presumido” (pois atrelado a valor não pago na etapa anterior) que não encontra amparo em lei.

Pelo exposto, entendo que o fato de as aquisições serem de produtos provenientes da Zona Franca de Manaus não enseja nenhuma alteração de circunstância ou de comando normativo específico que possa distinguir o caso daquele apreciado no bojo do RE nº 398.365/RS.

Aliás, assim vem entendendo este colegiado, em suas diversas turmas (inclusive esta), bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*“IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E EMBALAGENS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA. A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa imediatamente anterior, para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições isentas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, mesmo que oriundas da Zona Franca de Manaus, não garantem crédito de IPI, por ausência de previsão legal específica.” (Acórdão nº 3401-003.872, Rel. Cons. Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, maioria – em relação ao tema, vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, sessão de 25.jul.2017)*

*“ISENÇÃO. CRÉDITOS. IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS. Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.” (Acórdão nº 3402-004.988, Rel. Cons. Waldir Navarro Bezerra, maioria, sessão de 21.mar. 2018)*

*“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.” (Acórdão nº 3302-005.225, Rel. Cons. Paulo Guilherme Déroulède, unânime, sessão de 26.fev. 2018)*

*“ISENÇÃO. CREDITAMENTO DE AQUISIÇÕES DE MATÉRIA-PRIMA. 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 nº 4.502/1964 e art. 11 da Lei nº 9.779/1999.” (Acórdão nº 3301-005.225, Rel. Cons. Semiramis De Oliveira Duro, unânime – em relação ao tema, sessão de 23.mai.2017)*

*“CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. Inexistem amparos, constitucional e legal, para se calcular e aproveitar créditos fictos de IPI sobre os custos incorridos com insumos adquiridos, com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.” (CSRF, Acórdão nº 9303-006.688, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, maioria, vencidos os Cons. Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 12.abr. 2018)*

Não merecem, assim, prosperar as razões de defesa em relação ao tema, devendo ser mantido o lançamento no que se refere a glosas de créditos relativos a aquisição de produtos isentos e/ou com alíquota zero provenientes da ZFM.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan