



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10830.724566/2012-53  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.650 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 07 de dezembro de 2021  
**Recorrente** PLASTIPAK PACKAGING DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/12/2007

**PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - ISENÇÃO - DIREITO A CRÉDITO COM PRODUTOS DE ALÍQUOTA ZERO.**

O princípio da não cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, não assegura direito ao crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos sujeitos à alíquota zero. RE nº 398.365/RS.

**INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZFM. DIREITO À ISENÇÃO, CREDITAMENTO**

O decidido pelo RE nº 592.891/SP reconhece a isenção dos produtos adquiridos da ZFM. Contudo, extrai-se do seu teor, que só há falar-se em creditamento na conta gráfica do IPI quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva. Nesse sentido, Nota SEI PGFN nº 18/2020.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-012.650 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10830.724566/2012-53

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte (fls. 749/786) em face do **Acórdão n.º 3301-004.816**, de 24/06/2018 (fls. 481/491), que negou provimento ao recurso voluntário, integrado pelo aresto em embargos, sem efeitos infringentes, de n.º 3301.006.290 (fls. 609/614). A ementa do acórdão recorrido tem a seguinte dicção:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/12/2007

PRODUTOS ISENTOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IPI. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por ausência de previsão legal, é inadmissível a apropriação, na escrita fiscal do estabelecimento industrial adquirente, de créditos do IPI sobre o valor de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexistente o montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito presumido ou ficto do imposto depende de autorização expressa de lei específica, a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF/1988, o que não aconteceu com a isenção, instituída no art. 9º do Decreto-lei 288/1967.

RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. SALDO DEVEDOR. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de saldo devedor do IPI em reconstituição da escrita fiscal, decorrente de lançamento de ofício, impossibilita o reconhecimento do direito creditório pleiteado pela contribuinte.

O contribuinte, em sua extensa peça recursal, alega, em síntese, que os insumos que adquire da Zona Franca de Manaus - ZFM (no caso dos autos, “preformas”<sup>1</sup>) são “beneficiários do incentivo de isenção do IPI, previsto no art. 9º do Decreto-lei nº 288/67, ...o que não inviabiliza o procedimento de creditamento”. Ademais, alega que, “à luz do princípio da não-cumulatividade aplicado no RE 212.484”, existe o direito a crédito independentemente da isenção na etapa anterior.

Por fim, articula que com arrimo nos RE 596.614/SP, este lastreado no RE 592.891/SP, o qual julgou em sede de **repercussão geral o tema 322**, foi firmada 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*”.

O despacho em agravo (fls. 1398/1407) acolheu parcialmente o apelo especial do contribuinte nos seguintes termos:

ACOLHO PARCIALMENTE o agravo e DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial apenas quanto às matérias “**direito à tomada de créditos de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, independentemente do pagamento do tributo na etapa anterior, em decorrência do princípio da não cumulatividade**” e “**direito à tomada de créditos de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, em razão da tese firmada pelo STF no RE nº 592.891/SP, com repercussão geral reconhecida no RE nº 596.614/SP**”.

<sup>1</sup> Informa a recorrente que é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a fabricação, comercialização, exportação, importação, montagem, processamento, pré-moldagem e moldagem de recipientes de plástico, inclusive pré-formas e tampas, a serem utilizadas pela indústria em geral e de resinas e seus derivados, dentre outros.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (fls. 1416/1432), pede, em preliminar, que o recurso especial do contribuinte não seja conhecido por falta de similitude fática, e, caso conhecido, pugna pelo improvimento daquele.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

### CONHECIMENTO

Com a devida vênia, a Fazenda ao alegar que o recurso especial do contribuinte carece de similitude fática, não aponta em que medida tal se deu.

O primeiro item questionado pelo contribuinte não foi conhecido porque os paradigmas (201-73.657 e 201-73.892) não se referiam à aquisições de insumos da ZFM, o que afastaria a dissensão hermenêutica.

Quanto à segunda matéria controvertida, “direito à tomada de crédito de IPI na entrada de insumos provenientes da ZFM, independentemente do pagamento do tributo na etapa anterior em decorrência do princípio da não-cumulatividade”, os paradigmas acostados (Acórdãos n.ºs CSRF/02-01.212 e 202- 11.612) têm as seguintes ementas:

“IPI - CRÉDITO RELATIVO A AQUISIÇÕES ISENTAS - As aquisições de matérias-primas e insumos isentos geram ao adquirente crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como se tributadas fossem, face ao princípio da não-cumulatividade, conjugado com os princípios da essencialidade e seletividade. Recurso provido.” (Acórdão n.º 202.11.612)

“IPI - JURISPRUDÊNCIA - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º 2.346, de 10.10.97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS - Conforme decisão do STF - RE n.º 212.484-2, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o , contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso provido.” (Acórdão n.º SRF/02-01.212).

Verdade que ambos tiveram como fundamento o julgado no RE 212.484-2, o qual não tinha o mesmo escopo do RE 592.291, mas o caso, embora visto sob a ótica do princípio da não-cumulatividade, tratava de hipótese de produto oriundo da ZFM, pelo que correto seu processamento.

No que tange à segunda matéria admitida, **direito à tomada de créditos de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, em razão da tese firmada pelo STF no RE n.º 592.891/SP, com repercussão geral reconhecida no RE n.º 596.614/SP**, o paragonado 3201-005.471 enfrentou matéria idêntica. A ementa deste basta à identificação da similitude fática, sendo que que este acatou a decisão do STF no RE 596.614, embora quando do julgamento do paragonado o julgamento deste RE ainda não estivesse concluído. Mas entendo que isso não prejudica o dissídio jurisprudencial e a similitude fática, pois, como afirmado no despacho em agravo, “*o dissídio jurisprudencial administrativo advém da forma como a legislação*

*tributária é interpretada e, nesse sentido, um julgado reconheceu o direito ao crédito e o outro, não”.*

Com efeito, conheço do apelo especial do contribuinte.

Dessarte, é de ser mantida a r. decisão.

## **FATOS**

A circunstância fática é bem objetiva, e o TVF de fls. 16/33, bem delimita a matéria.

O contribuinte não recolheu o I.P.I. ou recolheu a menor o I.P.I. por se utilizar de créditos indevidos, com a rubrica “**ENTRADAS ISENTAS MANAUS**” abaixo discriminados, conforme constante do Livro Registro de Apuração do IPI. Tais valores referem-se ao IPI relativo a aquisição de materiais isentos de IPI adquiridos na Zona Franca de Manaus. Nesses casos o crédito de IPI é vedado, uma vez que inexistente o destaque de IPI nas notas fiscais de entradas.

...

Em sua resposta apresentada através do Termo de Recebimento de Documentos de 01/03/2012, o contribuinte explicou que se creditou o IPI referente à aquisição de preformas isentas de IPI industrializadas na Zona Franca de Manaus, classificadas na posição 3923.30.01 da TIPI, tributado pelo IPI à alíquota 0%, tendo apresentado diversas decisões judiciais e administrativas das quais o contribuinte não era parte.

...

Em todas as notas fiscais constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte inexistente o destaque de IPI, por se tratar de isenção IPI decorrente de aquisição de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus. Vale ressaltar que os produtos são preformas, classificadas na posição 3923.30.01 da TIPI, é tributado pelo IPI à alíquota 0%.

E o contribuinte, como consta de sua correspondência de fls. 106/110, creditava-se com base na alíquota de 15%, referente ao produto que dava saída (garrafas plásticas tipo PET – NBM 3923.30.01).

## **DECIDO**

### **I – POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE INSUMOS ISENTOS**

Entende o contribuinte que, independentemente de pagamento do IPI na etapa anterior, teria direito ao creditamento de IPI de produtos isentos “à luz do princípio da não-cumulatividade aplicado ao RE nº 212.484”. Assevera a recorrente no ponto:

34. Com efeito, resta evidente que as decisões dos v. acórdãos paradigmas, em sentido diametralmente oposto ao do v. acórdão recorrido, reconheceram o direito ao creditamento de IPI sobre insumos isentos da ZFM, à luz do entendimento exarado pelo STF, nos autos do RE nº 212.484/RS, em que ficou consignada a impossibilidade de vedação ao creditamento de IPI sobre produtos isentos, sob o risco de transformar a isenção concedida em mero diferimento.

Essa tese, com a devida vênia, não tem mais qualquer respaldo na jurisprudência subsequente do STF.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos desonerados (isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero), o Supremo Tribunal Federal pacificou ( em sede de julgamento do RE n.º 398.365/RS, julgado pela sistemática da repercussão geral em 27/08/2015 e publicado 22/09/2015) o entendimento pela impossibilidade do contribuinte se creditar dos referidos valores.

O julgado da Suprema Corte recebeu a seguinte ementa:

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.

Portanto, não me alongo ante a sedimentação jurisprudencial do STF em sede de repercussão geral, e, por conseguinte, até mesmo por força regimental vinculante, para assentar que resta claro que descabe falar em creditamento de IPI na entrada de insumos em operações isentas cuja alíquota seja ZERO. Nesse sentido temos vários julgados. Cito, como exemplo o aresto 9303-004.902, de 23/03/2017, de relatoria da i. Conselheira Vanessa Marini Cecconello.

Dessarte, afasta-se o direito ao creditamento de IPI em operações isentas nas quais a alíquota do produto seja zero.

## **II - DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DE IPI NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS EM RAZÃO DA TESE FIRMADA PELO STF NO RE N.º 592.891/SP, COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA NO RE N.º 596.614/SP.**

De fato, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o n.º 592.891/SP, em sede de repercussão geral (transitado em julgado em 18/02/2021), de Relatoria da Ministra Rosa Weber, fixou a seguinte tese:

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

(...).

"(...) 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".

Neste cenário, resta definido o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção.

O referido *decisum*, em longa e pertinente digressão meritória e histórica acerca das decisões do STF sobre essa questão, deixou assentado que é pertinente a isenção de insumos oriundos da ZFM. Contudo, porém, explicitou que a alíquota a ser aplicada de modo a gerar

creditamento na contra gráfica do IPI é aquela quando da saída dos mesmos produtos de origem distinta da Zona Franca de Manaus. Veja-se o seguinte excerto do voto da Ministra Rosa Weber:

8. Para finalizar, destaco, **afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) “nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo”**, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo.

Ou seja, se a alíquota for zero, como no caso em testilha, não há direito a crédito algum de IPI, até por uma questão de lógica. E não poderia ser diferente de como dispõe o art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN), norma geral tributária. Confira-se:

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.

Assim, forte no exposto, esta decisão vai ao encontro da jurisprudência do STF, quer nos termos do RE 592.91, em que se analisou o direito ao crédito de IPI nas aquisições isentas oriundas da ZFM, quer no RE n.º 398.365, quando se discutiu o direito ao creditamento de IPI com fundamento no princípio da não-cumulatividade, pois em ambos julgados restou inconteste que só há falar-se em crédito de operações isentas quando houver alíquota positiva daquele imposto.

Esse é o entendimento reproduzido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Nota SEI n.º 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020:

...

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.**

Sendo assim, é de ser negado provimento ao especial do contribuinte, vez que TODOS os insumos adquiridos e objeto do lançamento têm alíquota zero.

## DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso especial de divergência do contribuinte e nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire