



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

**Processo n°** 10830.915135/2011-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-004.817 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO-IPÍ  
**Recorrente** PLASTIPAK PACKAGING DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

INSUMOS ISENTOS PRODUZIDOS NA ZFM COM PROJETO APROVADO PELO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS FICTOS DO IPI. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, são insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do estabelecimento industrial adquirente, localizado fora da ZFM, os créditos presumidos ou fictos do IPI, calculados sobre insumos industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus.

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.

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

(assinado digitalmente)  
Winderley Morais Pereira

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela decisão recorrida (fls. 92/106), abaixo transcrito:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 02 a 23, contra o Despacho Decisório da DRF/Campinas, fl. 67, que indeferiu o pedido de ressarcimento constante do Perdcomp nº 14515.01762.150108.1.010490 e não homologou a compensação declaradas no Perdcomp nº 40686.48725.150108.1.3.016037, em razão da ocorrência de glosa de créditos considerado indevidos, em procedimento fiscal.

Constam do termo de informação fiscal, fls. 70 a 87, em síntese, as seguintes informações:

*“A presente ação fiscal refere-se à análise dos créditos constantes de pedido de ressarcimento de saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99 c/c IN SRF nº 33/99, relativo ao período abrangido pelos 4o Trimestres de 2007, conforme as solicitações de pedidos de ressarcimento/ declarações de compensação ingressados eletronicamente no Sistema PER/DCOMP, de acordo com o quadro abaixo:*

<i>Pedido de ressarcimento</i>	<i>Tipo</i>	<i>Período</i>	<i>Data de Transmissão</i>	<i>Valor</i>
<i>14515.01762.150108.1.1.01-0490</i>	<i>PER</i>	<i>4º TRIMESTRE</i>	<i>15/01/2008</i>	<i>1.370.752,97</i>

*No período objeto do Pedido de Ressarcimento o contribuinte deu saída do seu estabelecimento a produtos denominados de "garrafa pet" e "preforma", de sua fabricação, classificados nas posições 3923.30.00 e 3923.30.00 " - Ex01" da Tabela de Incidência do IPI, tributados a alíquota de 15% e à alíquota zero, respectivamente. Vale informar, por oportuno, que o produto denominado de "preforma" representa um esboço de garrafa de plástico, fechado em uma extremidade e com a outra aberta e munida de uma rosca sobre a qual irá adaptar-se uma*

*tampa roscada, devendo a parte abaixo da rosca ser transformada, posteriormente, para se obter a dimensão e forma desejadas.*

*Assim, o excedente de crédito na escrita original do estabelecimento, do trimestre em questão, originou-se de créditos oriundos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de "preforma", dentre os quais destaca-se a matéria prima RESINA classificada na posição 3607.60.00 da Tabela de Incidência do IPI, tributados a alíquotas maiores que zero.*

(...)

*De acordo com os exames efetuados, constatamos que o contribuinte apurou de forma irregular o excedente de créditos do IPI utilizado em ressarcimento / compensação, conforme explicado a seguir:*

### **1. AUTO DE INFRAÇÃO 10830.724566/201253**

*Na ação fiscal levada a efeito no contribuinte foram constatadas infrações referentes a créditos indevidos de IPI, conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal, motivo pelo qual foi lavrado o Auto de Infração Processo Administrativo 10830.724566/201253, com ciência em 19/07/2012.*

*No Auto de Infração mencionado, especificamente no seu Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e inseparável, foram constatadas as seguintes infrações:*

#### **"Crédito Indevido de IPI" - ENTRADAS ISENTAS MANAUS"**

*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.*

<i>Período</i>	<i>Descrição</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>11/2007</i>	<i>CRED EXTEMP IPI ENTR ISENTAS MANUS JUN-JUL/07</i>	<i>556.004,24</i>
<i>12/2007</i>	<i>CRED EXTEMP IPI ENTR ISENTAS MANUS JUL-NOV/07</i>	<i>1.344.695,53</i>
<i>12/2007</i>	<i>IPI REF ENTR ISENTAS MANAUS DEZ/07</i>	<i>442.664,40</i>

(...)

*Em suas respostas apresentadas através do Termo de Recebimento de Documentos de 01/03/2012 o contribuinte explicou que se creditou do 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.*

(...)

*A partir das análises das planilhas e das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte através do Termo de Recebimento de Documentos de 01/03/2012, constatamos que o contribuinte não apresentou as cópias das notas fiscais de entrada abaixo relacionadas:*

<i>Data da Entrada</i>	<i>Nota Fiscal</i>	<i>CFOP</i>	<i>Valor Contábil</i>	<i>Quantidade</i>	<i>Valor do Milheiro</i>	<i>Base de Cálculo do IPI</i>
18/05/2007	83470	2102.AA	109.984,90	772.800	142,32	109.984,90
18/05/2007	83471	2102.AA	102.128,83	717.600	142,32	102.128,83

83471 2102.AA 102.128,83 717.600 142,32 102.128,83

*O contribuinte foi intimado através do item 2) do Termo de Intimação Fiscal de 31/05/2012 a apresentar cópia das duas notas fiscais de entradas acima discriminadas, mas elas não foram apresentadas.*

*Em todas as notas fiscais constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte inexistiu 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%.*

*Inexistindo o destaque do IPI nas notas fiscais de entrada, é vedado o crédito de IPI, por faltar-lhe o documento que lhe confira legitimidade, nos termos dos artigos 164, 190, 193 e 43 do RPI/2002:*

(...)

*No presente caso, os valores de IPI que o contribuinte utilizou para se creditar não foram aqueles que constavam das Notas Fiscais de Entrada constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte, condição prescrita pelo Artigo 190 do RTPI/2002. Pelo contrário, o contribuinte indicou valores de IPI inexistentes nas notas fiscais, motivo pelo qual deverão ser glosados.*

(...)

*Nas planilhas apresentadas pelo contribuinte através do Termo de Recebimento de Documentos de 01/03/2012, o contribuinte corrigiu monetariamente o valor dos créditos presumidos de IPI em R\$ 56.887,42, o que não possui amparo legal.*

<i>Valor IPI Original</i>	<i>Valor Correção</i>	<i>Valor Final</i>
R\$ 2.286.476,76	56.887,42	2.343.364,18

(...)

Conforme se observa da reconstituição da escrita, tendo em vista a existência de saldo credor de IPI em dezembro/2007 no valor de R\$ 1.370.752,97, este mesmo valor não foi cobrado no Auto de Infração, do qual o presente Termo é parte integrante e inseparável, tendo sido cobrado o valor principal de IPI de 2.343.364,17 – 1.370.752,97 = 972.611,20.

Ou seja, a princípio o contribuinte deveria estornar do Livro Registro de Apuração do IPI o valor de R\$ 1.370.752,97 a fim de adequar o seu Livro Registro de Apuração do IPI.

Em virtude da inexistência de saldo credor de IPI em dezembro/2007 após a reconstituição da escrita, o Pedido de Ressarcimento de IPI referente ao 4º Trimestre/2007 contido no PER/DCOMP 14515.01762.150108.1.1.010490 será totalmente glosado. O contribuinte poderia, a princípio, retornar à escrita fiscal o valor solicitado de R\$ 1.370.752,97, que foi por ele estornado em janeiro/2008: **Por essas razões, o contribuinte está intimado a não retornar ao Livro qualquer valor em virtude da glosa do Pedido de Ressarcimento referente ao 4º trimestre/2007, e por outro lado também não deve estornar qualquer valor do Livro por conta da lavratura do Auto de Infração do IPI, processo 10830.724566/201253.**

### **DA CONCLUSÃO**

Conforme a Reconstituição da Escrita Fiscal do Auto de Infração Processo Administrativo 10830.724566/201253 e conforme "Demonstrativo do Excedente de Crédito Básico (Lei 9.779/99)" anexo, após a reconstituição da escrita, levando-se em conta as infrações acima mencionadas, os novos saldos do Livro Registro de Apuração do IPI para dezembro/2007 é:

<i>Mês</i>	<i>Saldo IPI Devedor</i>
12/2007	R\$ 484.356,85

Como resultado da Reconstituição da Escrita Fiscal, o saldo de IPI de dezembro/2007 é devedor, tendo sido inclusive objeto de lançamento através do Auto de Infração 10830.724566/201253.

Portanto deixarão de ser concedidos quaisquer valores a título de ressarcimento referentes ao 4º Trimestre/2007 pela inexistência de excedente de crédito.

*Diante do acima exposto, os créditos de IPI referentes às aquisições de materiais isentos de IPI adquiridos na Zona Franca de Manaus são indevidos, conforme Auto de Infração 10830.724566/201253:”*

Cientificada do despacho decisório, em 10/10/2012, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, em 08/11/2012, fls. 02 a 23, alegando, em síntese, que:

⇒ A presente MI tem como objetivo combater a decisão de não reconhecimento do crédito de IPI referente ao 4º trimestre de 2007, objeto do pedido de ressarcimento nº 14515.01762.150108.1.1.010490, no valor de R\$ 1.370.752,97, e de não homologação da declaração de compensação vinculada ao nº Perdcomp nº 40686.48725.150108.1.3.016037;

⇒ A razão do indeferimento dos pedidos decorre do fato de que não houve destaque e pagamento de IPI nas operações de aquisição de preformas de empresa localizada na ZFM. No entanto, os argumentos do Fisco não merecem prosperar, devendo o pedido de ressarcimento ser integralmente deferido, assim como deve ser totalmente homologada a declaração de compensação;

⇒ A requerente tem como principal objeto social a fabricação e comercialização de recipientes de plástico, notadamente preformas e tampas, a serem utilizados na indústria em geral;

⇒ Muitos desses insumos ou materiais, como os que se verificam no presente caso (preforma), são provenientes de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e beneficiários do incentivo de isenção do IPI, previsto no artigo 9º do Decreto nº 288/67 e legislação específica;

⇒ Em razão dessa isenção de IPI, o Fisco glosou os créditos da Requerente, sob o argumento de que a ausência de destaque nas notas fiscais relativas à aquisição desses insumos e materiais e consequente ausência de recolhimento desse tributo impediria o creditamento do imposto;

⇒ Contudo, tal argumento não pode prosperar, pois o creditamento dos valores de IPI relativos à aquisição de materiais isentos da Zona Franca de Manaus é perfeitamente legítimo e, inclusive, encontra-se em perfeita consonância com o princípio da não-cumulatividade previsto constitucionalmente para esse imposto;

⇒ O art. 40 do ADCT da CF/88 determina tratamento diferenciado às saldas da Zona Franca de Manaus, o que assegura o direito de crédito da Requerente, pois do contrário a isenção conferida aos contribuintes na Zona Franca de Manaus não teria qualquer efeito prático, de redução dos preços das mercadorias, o que aniquilaria a razão de ser da Zona Franca, na contramão da determinação constitucional de tratar mais beneficentemente as operações com a Região;

⇒ A interpretação da Fiscalização sobre o princípio da não cumulatividade do IPI é equivocada. Entende que a expressão "cobrado nas operações anteriores" da Constituição Federal pressupõe o efetivo pagamento do IPI na operação anterior;

⇒ O artigo 153, § 3º, inciso II, da Carta Magna, dispõe que o direito ao crédito do imposto não está condicionado à incidência, ao efetivo destaque, e muito menos ao pagamento do IPI nas operações anteriores;

⇒ A norma constitucional, que garante o direito ao crédito do IPI, é totalmente autônoma em relação à norma que determina a imposição do tributo. Nessa relação autônoma, o direito de crédito não pode ser atingido pelas regras de exigência do tributo, o que torna irrelevante que exista pagamento nas operações anteriores, pois o que importa é que haja possível incidência de IPI na operação anterior para estar assegurado o direito de crédito;

⇒ A expressão "cobrado" da Constituição, para o IPI, não é sinônimo de imposto pago, como pretende o Fisco;

⇒ O Código Tributário Nacional, em seu art. 49, também dispõe que o IPI trata-se de um imposto não cumulativo, cujo direito de crédito é inerente à operação autônoma do creditamento, pouco importando como foi tributada a operação anterior;

⇒ Tome-se como exemplo, ainda, uma situação em que a Requerente adquire insumos ou materiais para seu processo produtivo, mas o contribuinte na operação anterior não realiza o efetivo pagamento do IPI, muito embora ele fosse devido, nos termos da Lei. Existiria alguma mácula no direito de crédito da Requerente?

⇒ Trazendo tais conceitos para o caso concreto, conclui-se que o fato de a operação anterior de aquisição de preformas pela Requerente ser isenta (porque proveniente da Zona Franca de Manaus), não lhe impede o direito de crédito, como fez a Fiscalização, pois a relação jurídica do direito ao crédito não é afetada pela regra de incidência do IPI nessas operações anteriores, sendo essa a correta interpretação da expressão montante "cobrado" do texto constitucional;

⇒ Não há dúvidas de que o Despacho Decisório em comento encontra-se em total contrariedade com a sistemática da não cumulatividade do IPI, de modo que, também por essa razão, merece ser reformado;

⇒ A vedação ao aproveitamento de tais créditos de IPI resultaria na anulação do específico benefício de isenção de IPI concedido às empresas situadas na Zona Franca de Manaus, já que em termos práticos a diminuição do preço do produto vendido (por conta da isenção) fica sem efeito, considerando que não há direito de crédito do IPI isentado da operação;

⇒ O que existe, diante da interpretação fiscal, é o mero diferimento de pagamento do IPI. Deixa de ser pago pelo contribuinte localizado na Zona Franca de Manaus e é suportado e pago pelo contribuinte que adquire os itens beneficiados;

⇒ O objetivo da Zona Franca de Manaus, conforme determina o art. 1º do Decreto-Lei nº 288/1967, foi criar "no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuária dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos";

⇒ É ilegítima a interpretação da Fiscalização, de vedar o direito de apropriação de créditos pela Requerente, em situações nas quais as aquisições de insumos ou materiais são beneficiados pela isenção, sob pena de se anular os benefícios concedidos às empresas situadas na Zona Franca de Manaus;

⇒ Não há dúvidas de que, nessas situações, o direito de crédito deve ser assegurado, em atenção ao artigo 40 do ADCT e de todos os demais princípios constitucionais que dele decorrem, na medida em que, caso os aludidos créditos sejam vedados, empresas como a Requerente, que adquirem insumos e materiais das empresas situadas na Zona Franca de Manaus, deixarão de fazê-lo, já que tais aquisições não mais serão benéficas financeiramente. Assim, restarão totalmente anulados os benefícios que são atribuídos às empresas situadas na Zona Franca de Manaus, em violação ao artigo 40 do ADCT e DecretoLei nº 288/67. Cita entendimento dos tribunais superiores sobre a matéria, notadamente em relação ao ICMS;

⇒ Estando o Recurso Extraordinário nº 592.891/SP afetado pelo instituto da repercussão geral, o entendimento do Supremo Tribunal Federal manifestado nesse caso será aplicado a todos os demais que discorram sobre a mesma matéria;

⇒ Portanto, por mais essa razão resta demonstrada a improcedência do Despacho Decisório nº 038111978;

⇒ Requer o sobrestamento do julgamento da presente Manifestação de Inconformidade, em razão da decretação da repercussão geral do tema objeto de discussão nesse processo (RE 592.891/SP), nos moldes do artigo 62A do Regimento Interno do CARF;

⇒ Tendo em vista o acima exposto, requer seja reformado o despacho recorrido, para que seja reconhecido o direito creditório e homologada a compensação declarada.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), julgou improcedente, conforme Acórdão nº 1534.713-4ª Turma da DRJ/SDR (fls . 92/106), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS.

É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso Voluntário às fls. 111/127, no qual se apresentou as seguintes razões para reforma da decisão de piso:

- da sistemática da não-cumulatividade do IPI;
- do tratamento diferenciado da ZFM; e
- da jurisprudência dos tribunais pátrios sobre o tema.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A controvérsia remanescente cinge-se à glosa de créditos, relativos a entradas de materiais isentos de IPI. Conforme a decisão recorrida, ainda que adquiridos na Zona Franca de Manaus, continua inexistindo o direito a crédito, que somente poderia ser concedido se houvesse previsão expressa para tanto.

A Recorrente defende que a decisão recorrida não é compatível com a análise sistemática e finalística da norma. Volta-se ao art. 153, IV, e § 3º, II, e também ao art. 49 do CTN e reafirma que o direito ao crédito do IPI não está condicionado à incidência, ao efetivo destaque e nem ao pagamento do IPI nas operações anteriores.

O princípio da não-cumulatividade, contudo, conforme consignou-se na decisão recorrida, não é amplo e irrestrito, sendo perfeitamente possíveis sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais.

Conforme consta da decisão recorrida, o crédito escritural de IPI não é crédito presumido em que são supostas incidências do imposto em cadeias anteriores e estipulada uma alíquota média para compensação do gravame. Aliás, a própria Constituição Federal, no parágrafo 6º do artigo 150, impõe a existência de lei específica, com exclusiva regulamentação, para que se concedam créditos presumidos, como incentivos fiscais, ou redução da base de cálculo.

Ademais, conforme se consignou na decisão recorrida, o artigo 153, § 3º, II da CF/88 é explícito ao acolher a técnica “imposto sobre imposto” pela qual deduz-se do montante do imposto devido em cada operação o montante do imposto cobrado nas anteriores.

Conforme a decisão recorrida, o pressuposto de fato do IPI é a existência do produto industrializado, esta técnica – no plano constitucional – não é concebida para dimensionar valor agregado (por ser realidade fora do pressuposto de fato); visa dimensionar quanto de imposto o contribuinte precisa recolher: se a totalidade que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor da sua operação ou se o montante que resultar da dedução do imposto já cobrado em operações anteriores. O foco da norma constitucional não é a base (que indicaria o elemento “agregação”), mas sim a dimensão da dívida do contribuinte (o “imposto”).

Somente surge o direito à apropriação de crédito, para fins de compensação na sistemática da não-cumulatividade do IPI, quando tenha havido cobrança do imposto na operação de entrada e na medida de tal cobrança. Imprescindível, assim, que o imposto não apenas tenha incidido, mas que efetivamente onerado a operação de entrada. Se não houve cobrança na operação anterior, não há requisito lógico para a cumulação, de modo que resta inaplicável o mecanismo que visa a afastar os seus efeitos.

Não é outra a interpretação esposada por este CARF, entendimento, inclusive, sumulado:

Súmula CARF nº 18: A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.

Dessa forma, mantém-se nesta questão a decisão recorrida com base nos seus próprios fundamentos e também na Súmula CARF nº 18.

Defende também a Recorrente que haveria tratamento diferenciado para os produtos beneficiados com os incentivos da Zona Franca de Manaus. Refere-se à preocupação do Governo Federal com o equilíbrio socioeconômico das regiões do Brasil, especialmente da região da Amazônia; explora o histórico da criação da legislação da ZFM; defende que o modelo criado pelo Decreto-Lei no 288/67 visava conceder incentivo para as empresas que se estabelecessem na região; menciona o art. 40 do ADCT; e cita jurisprudência do STF. Conclui que a ZFM goza de tratamento diferenciado.; e conclui que é "evidente, portanto, a ilegitimidade da vedação ao direito de apropriação de créditos de IPI pela Recorrente, em situações nas quais as aquisições de insumos ou materiais são beneficiadas pela isenção ou alíquota 0 (zero), sob pena de anular os benefícios concedidos às empresas situadas na ZFM, em violação ao artigo 40 do ADCT e ao Decreto-Lei no 288/67."

Sobre esse ponto, cabe retomar que o incentivo não é absoluta e deve ser entendido de acordo com as regras e princípios constitucionais e legais aplicáveis à matéria. Assim, 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 montante do imposto cobrado na operação anterior. Por força do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF/1988, a apropriação de crédito presumido ou ficto do imposto depende de autorização expressa de lei específica, o que não aconteceu com a isenção instituída no art. 9º do Decreto-lei 288/1967. A jurisprudência do CARF também é assente nesta matéria.

Colacionamos excerto do voto da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz (Acórdão n. 3402002.933):

A Zona Franca de Manaus, nos termos da Lei n. 3.173/1957, foi criada como um porto franco. Com o advento do Decreto-lei n. 288/1967, tornou-se “área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, 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.”

Vê-se que se trata de regime jurídico com objetivo desenvolvimentista para o norte do país, muito anterior ao atual texto constitucional. Entretanto, o Artigo 40 Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”) da Constituição de 1988 recepcionou claramente a legislação referente à Zona Franca de Manaus.

Não poderia ter sido outra a opção do constituinte, uma vez que a legislação referente à Zona Franca de Manaus dá efetividade à ideologia nacional desenvolvimentista trazida pelo texto de 1988, que elencou a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República (artigo 3º, inciso III)<sup>4</sup> e da ordem econômica (artigo 170, inciso VI), tudo na linha iniciada pela Constituição de 1934 (artigo 177) <sup>6</sup> e seguida pela Constituição de 1946 (artigo 199).

É neste contexto, de patente zelo constitucional sobre a matéria, que deve ser analisada toda a legislação brasileira atinente ao desenvolvimento da região amazônica, nela incluindo-se, por óbvio, as leis que implementarem as isenções de IPI para produtos ali fabricados, editadas justamente para cumprir os ditames constitucionais aludidos acima.

Afinal, é consabido que o IPI é tributo com nítido caráter extrafiscal (artigo 153, §1º da Constituição), vale dizer, espécie tributária utilizada pela União como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico. Isto quer dizer que o tributo (IPI) é manejado para que seja alcançado determinado fim (desenvolvimento da região amazônica), pela indução do comportamento dos particulares (instalarem-se na região, que, pela sua posição geográfica, tem condições de desenvolvimento muito aquém do necessário).

A finalidade do tributo, em casos como este, é preponderantemente extrafiscal, e não fiscal (arrecadatória), fato que deve guiar a interpretação da respectiva lei.

Neste contexto é que a discussão sobre o direito ao crédito de IPI, decorrente de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, não se limita à não cumulatividade, como ocorre nos demais casos de isenção, alíquota zero e não incidência do IPI, nos quais é preciso que o tributo seja efetivamente exigido e pago na etapa antecedente da cadeia produtiva para que exista o direito ao crédito. Tal situação já é consolidada pelo STF, bem como sumulada pelo CARF (Súmula 18). Com efeito, a discussão não termina neste ponto, pois os incentivos criados pela Zona Franca de Manaus são benefícios fiscais regionais, que, para que sejam efetivos e alcancem a finalidade para a qual foram constitucionalmente criados, devem ser interpretados de forma diversa. O histórico dos julgamentos do STF a respeito do direito ao crédito de IPI oriundo de operações onde não há cobrança do imposto comprova tal necessidade de separação dos assuntos. Efetivamente, a situação dos créditos de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus vem sendo entendidos como um assunto “especial” no STF, em relação ao não dão direito ao crédito, como firmando na alteração de jurisprudência consolidada nos RE 370.682 e 566.891). A diferenciação entre as duas situações se depreende com nitidez tanto dos esclarecimento do Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 566.819, como do RE n. 592.891, que trata especificamente do crédito de IPI decorrente de produtos munidos de isenção da Zona Franca de Manaus, cuja repercussão geral foi reconhecida mesmo depois da consolidação do entendimento do STF sobre o “assunto geral” do crédito de IPI. Este último processo encontra-se ainda pendente de julgamento.

A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: i) o artigo 9º do Decretolei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; ii) o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI “calculado como se devido fosse” (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).

Disso, conjuntamente com todo o arcabouço constitucional traçado nas linhas acima, constatase que o entendimento segundo o qual, mesmo sem previsão expressa da lei sobre o direito ao crédito de IPI relativo ao artigo 9º do Decretolei n. 288/67, ele deve ser concedido, equivale ao julgamento de que a legislação trouxe uma omissão inconstitucional, justamente ao não prever o direito ao crédito.

De fato, não só atos comissivos, mas também os omissivos são passíveis de representar afronta ao texto da Constitucional, resultando em vício de validade que deve ser corrigido pelo

Poder Judiciário via controle de constitucionalidade da lei. Tal faculdade, contudo, não alcança o CARF, que está *vedado a se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária (Súmula CARF n. 2)*.

Assim, é a sentença judicial, capaz de constituir direito do contribuinte ao efetuar a interpretação/integração da lei tributária, bem como declarar a inconstitucionalidade da omissão legislativa, que poderá suprir tal deficiência da legislação do IPI. É tal pedido que, no fundo, requer a Recorrente em sua defesa, pautada em questões constitucionais e pragmáticas. (...).

Dessa forma, por todas as razões expostas, propõe-se manter o entendimento da decisão recorrida.

Traz ainda, a Recorrente, jurisprudência dos tribunais superiores sobre o tema. Cumpre ter presente que o Supremo Tribunal Federal já entendeu, no passado, pelo direito de crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas isentas (RE 212.484), o que chegou a ser estendido às aquisições sujeitas à alíquota zero (RE 350.446), mas este entendimento foi posteriormente alterado, passando a mesma Corte a entender que não há direito de crédito em relação às aquisições não tributadas e sujeitas à alíquota zero (RE 370.682), depois estendendo o mesmo entendimento em relação às aquisições isentas (RE 566.819), de maneira que a jurisprudência atual é no sentido de que nenhuma das aquisições desoneradas dão direito ao crédito do imposto. Nada obstante o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido existir a Repercussão Geral especificamente em relação à aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus ZFM (Tema 322; RE 592.891), isto não equivale ao reconhecimento do direito de crédito, além de que, não pode este Tribunal Administrativo analisar a constitucionalidade das leis (Súmula CARF nº 1). Assim, a conjuntura dos fatos determina a aplicação ao presente caso do entendimento do STF no RE 566.819, visto não haver decisão em contrário no RE 592.891.

Diante do exposto, proponho manter integralmente a decisão recorrida e voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Liziane Angelotti Meira - Relatora