



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.915135/2011-13
ACÓRDÃO	9303-017.265 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PLASTIPAK PACKAGING DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas substanciais. Ainda, quando existir, na decisão recorrida, fundamentos autônomos para a sua subsistência, o recurso especial deverá atacar todos eles, indicando paradigmas pertinentes para cada fundamento, sob pena de não ser conhecido o apelo de divergência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial pelas seguintes razões: (i) as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas substanciais; (ii) a decisão recorrida possui fundamento autônomo não atacado em sede de Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-004.817, de 24/07/2018** (fls.185/197), integrado pelo **Acórdão de Embargos nº 3301-006.291, 17/06/2019** (fls.304/310), proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementados:

Acórdão nº 3301-004.817

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.

Consta do dispositivo do Acórdão:

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

Acórdão de Embargos nº 3301-006.291

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO MATERIAL. OMISSÃO.

Verificada contradição e omissão no acórdão embargado, cumpre dar provimento aos embargos, sem efeitos infringentes.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos para **sanar a omissão e enfrentar a alegação de sobrestamento do julgamento, sem efeitos infringentes.**

Breve síntese dos fatos

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados, cumulado com Pedido de Compensação, nos termos do art. 11 da Lei nº 9.779/99 c/c IN SRF nº 33/99, relativo ao período abrangido pelo 4º Trimestre de 2007, indeferidos na origem, em razão da ocorrência de glosa de créditos considerado indevidos, em procedimento fiscal.

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

- (i) 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 " Ex 01" da Tabela de Incidência do IPI, tributados a alíquota de 15% e à alíquota zero, respectivamente;
- (ii) 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;
- (iii) na ação fiscal levada a efeito no contribuinte foram constatadas infrações referentes a créditos indevidos de IPI, relativo a aquisição de materiais isentos de IPI adquiridos na Zona Franca de Manaus, motivo pelo qual foi lavrado o Auto de Infração Processo Administrativo 10830.724566/2012-53, com ciência em 19/07/2012;

Cientificado do despacho decisório, em 10/10/2012, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, em 08/11/2012 (fls.02/23), a qual foi julgada pela 4ª Turma da DRJ em Salvador/BA, por meio do **Acórdão nº 15-34.713**, em sessão realizada na data de 12/02/2014 (fls.92/106), que por unanimidade de votos, julgou improcedente a defesa apresentada.

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls.111/127), no qual se apresentou as seguintes razões para reforma da decisão proferida pela DRJ: (i) da sistemática da não-

cumulatividade do IPI; (ii) do tratamento diferenciado da ZFM e (iii) da jurisprudência dos tribunais pátrios sobre o tema.

A lide foi decidida por meio do **Acórdão nº 3301-004.817** (fls.304/310), em sessão realizada em 24/07/2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de seus membros, decidiram negar provimento ao recurso, sob os seguintes fundamentos: (i) 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 e (ii) as aquisições de produtos com alíquota zero, ainda que provenientes da Zona Franca de Manaus, não garantem crédito de IPI, por ausência de previsão legal específica.

Cientificado em data 23/10/2018 (fl.202), o contribuinte opôs Embargos de Declaração em 29/10/2018 (fls.205/210), admitido parcialmente, por meio do Despacho exarado pelo Presidente da Turma 3301, em 18/12/2018 (fls.217/220), quanto à omissão sobre o pedido de sobrestamento do processo até que sobrevenha o julgamento definitivo do RE 592.891, formulado em sede de Recurso Voluntário.

Por meio do **Acórdão nº 3301-006.291**, de 17/06/2019 (fls.304/310), o Colegiado acolheu os embargos, sem efeitos infringentes, apenas para suprir a omissão alegada, no sentido de que com a revogação da Portaria MF nº 256, de 2009, pela Portaria MF nº 545, de 2013, o sobrestamento pleiteado não encontra amparo no atual Regimento deste CARF.

Em face da decisão proferida, em sede de embargos, a contribuinte interpôs Embargos Inominados em 24/06/2020 (fls.325/332), fundamentado em inexatidão material, por ter proferido julgamento contrário ao julgamento efetuado pelo STF, em repercussão geral, no RE 592.891/SP, o qual foi monocraticamente rejeitados pela Presidente Substituta da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, desta 3ª Seção de Julgamento (fls.526 a 528).

Do Recurso Especial do Contribuinte

No Recurso Especial interposto pelo contribuinte, na data de 04/08/2022 às fls.539/566, foi suscitado divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente às seguintes matérias:

- i. direito ao crédito de IPI independentemente do pagamento do tributo na etapa anterior. Para tanto indica como paradigma o Acórdão CSRF/02 nº 01.212;
- ii. **direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos isentos provenientes da ZFM**. Para tanto indica como paradigma o **Acórdão nº 9303-011.896**.

Em análise de Admissibilidade de Recurso Especial, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu **SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto (fls.905/911), apenas em relação à matéria “**ii. direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos isentos provenientes da ZFM**”. Em relação ao primeiro ponto abordado no recurso “**i. direito ao crédito de**

IPI independentemente do pagamento do tributo na etapa anterior”, este não foi admitido em face da restrição do § 2º do art. 67 do RI-CARF, no sentido de que “não cabe recurso especial de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselho de Contribuintes, do CARF ou da CSRF. E a matéria foi decidida com base na Súmula CARF nº 18”.

Quanto a matéria admitida, consta do Despacho de Admissibilidade:

2.1 DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DE IPI NA ENTRADA DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Abordando a argumentação recursal de que haveria tratamento diferenciado para o produtos beneficiados com os incentivos da ZFM, a decisão recorrida lembrou que mesmo os incentivos fiscais devem ser analisados “...de acordo com as regras e princípios constitucionais e legais aplicáveis à matéria.” (fls. 194)

Reproduzindo excerto de voto proferido no Acórdão nº 3402-002.933, o voto condutor da decisão recorrida fez saber que a legislação do IPI traz duas hipóteses de creditamento do imposto relativamente a produtos oriundos da região amazônica:

- i) o artigo 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, 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-Lei nº 1.435, de 1975, 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.

Concluiu que não existe previsão legal para a apropriação, na escrita fiscal do estabelecimento industrial adquirente, de créditos sobre o valor da aquisição de insumos isentos, não tributados, ou tributados à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

O Acórdão indicado como paradigma nº 9303-011.896 está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2010

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

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.

A decisão aplainou Divergência Jurisprudencial quanto à possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art.

9º do Decreto Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. E considerou o STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 592891, firmou a seguinte tese - tema 322:

"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".

Em vista disso, deu provimento para ser reconhecido o direito ao crédito de IPI na entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, nos termos da tese fixada no RE 592.891.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando os arestos confrontados, emerge evidente o dissídio interpretativo do direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos isentos provenientes da ZFM.

Porém, em 22/02/2023 o contribuinte juntou petição (fls. 915/916 e docs. fls.920/961) na qual desiste do Recurso Especial em virtude de adesão a Transação, então foi proferido novo Despacho de admissibilidade de Recurso Especial (fls.962/963) acatando a desistência do contencioso e retornando o processo à unidade de origem.

Posteriormente, a interessada juntou petição (fl.966) na qual pede que seja retomado a apreciação do Recurso Especial, em face do indeferimento do requerimento de adesão à transação (fl.980), o processo foi encaminhado ao CARF que proferiu o Despacho de fls.983/985 que não conheceu do requerimento, por falta absoluta de previsão regimental.

O interessado juntou Embargos/Inexatidão material (fls.995/1.001), no qual pede o prosseguimento do Recurso Especial, tendo sido negado seguimento (fl.1.002), conseqüentemente, encerrado o contencioso na data de 22/09/2025 (fl.1.006).

Cientificado em 08/10/2025 (fl.1.007), o contribuinte informa a existência de decisão judicial (MS 1150348-56.2025.4.01.3400 - 2ª Vara Federal de Campinas/SP – fls.1.008/1.043), com **liminar parcialmente deferida** para: "(i) determinar a suspensão dos efeitos da decisão administrativa no âmbito do CARF que acolheu o pedido de desistência da impetrante sem observar a condicionante quanto a homologação da transação do débito, para o fim de viabilizar a análise do recurso especial pela autoridade competente; (ii) determinar a suspensão da exigibilidade do crédito em discussão no processo administrativo fiscal nº 10830.909492.2012-23 até o seu julgamento definitivo; (iii) determinar às autoridades impetradas que registrem em seus sistemas a suspensão da exigibilidade, abstendo-se da prática de quaisquer atos de cobrança, bem como adotem as providências para encaminhamento dos autos administrativos à autoridade competente para processamento e julgamento do recurso especial (...)"

Tendo em vista a decisão judicial que determina a reanálise pelo CARF, os autos foram encaminhados para prosseguimento do feito (fl.1.046).

Cientificada do Despacho de Admissibilidade que deu seguimento parcial ao Recurso Especial, bem como, do prosseguimento do feito em razão de decisão judicial, a Fazenda Nacional deixou de apresentar suas contrarrazões ao recurso interposto (fl.1.047)

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte:

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF. Contudo, em relação aos demais requisitos de admissibilidade previstos no art. 118 do RICARF/2023, merece uma análise mais detida, em virtude da peculiaridade do caso posto em julgamento.

Lembrando que em relação à primeira divergência trazida pelo contribuinte “*i. direito ao crédito de IPI independentemente do pagamento do tributo na etapa anterior*” não foi admitida, pois a matéria foi decidida com base na **Súmula CARF nº 18**, atraindo a vedação contida no § 2º do art. 67 do RICARF/2016, replicada pelo § 12, inciso III, alínea “c”, do art.118 do RICARF/2026¹.

Quanto a única matéria que foi admitida “***direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos isentos provenientes da ZFM***”, o recorrente indica como paradigma o **Acórdão nº 9303-011.896**. O tema foi abordado pelo recorrente da seguinte forma:

(ii) Tema 2: Tese Sedimentada pelo A. STF no julgamento do RE nº 592.891/SP, com repercussão geral reconhecida, e RE nº 596.614/SP 22.

22. O v. acórdão recorrido e seus complementos também divergiram do entendimento firmado pela Colenda CSRF, na medida que manteve a cobrança dos créditos tributário ora combatidos em contrariedade ao segundo acórdão paradigma, que aplicou a tese firmada pelo A. STF no RE nº 592.891/SP, com

¹ Portaria MF nº1.644. de 21 de dezembro de 2023

Art.118 (...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão: (...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (...)

c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e

repercussão geral reconhecida, para reconhecer o direito ao creditamento de IPI sobre a aquisição de insumos isentos da ZFM.

É o que se depreende do seguinte paradigma:

(...)

Acórdão Recorrido	Primeiro Acórdão Paradigma
<p>"(...) 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.</p> <p>No Auto de Infração mencionado, especificamente no seu Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e inseparável, foram constatadas as seguintes infrações: (...)</p> <p>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. (...)" (g.n.)</p>	<p>"A autoridade julgadora de primeiro grau manteve a exigência fiscal, ao argumento de que o previsto no inciso XXVI do artigo 45 do RIPI de 1982, artigo 6º do DL n.º 1435/75, não pode ser aplicado para as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus, uma que o dispositivo legal, em seu parágrafo único, limita o favor às empresas sediadas na Amazônia Ocidental. (...)" (g.n.)</p>

19. Por seu turno, em sede de cotejo analítico a comprovar a divergência de entendimento sobre o reconhecimento do direito a crédito de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, são confrontados os julgados:

Acórdão Recorrido	Primeiro Acórdão Paradigma
<p>"(...) O princípio da nãoacumulatividade, contudo, conforme consignou-se na decisão recorrida, não é amplo e irrestrito, sendo perfeitamente possíveis sua limitação e regulamentação por leis infraconstitucionais.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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").</p> <p>Somente surge o direito à apropriação de crédito, para fins de compensação na sistemática da nãoacumulatividade 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</p>	<p>"Peço licença aos meus pares para trazer o voto do ilustre Ministro Nelson Jobim, prolatado no Recurso Extraordinário nº. 212.484-RS:</p> <p>'A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca na o faz para consumo próprio (...)</p> <p>Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº. 94.177, em relação ao ICM: "havendo isenção na importação de matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto..."</p> <p>Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto (...)</p> <p>O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torna-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo subsequente" (g.n.)</p>

cumulação, de modo que resta inaplicável o mecanismo que visa a afastar os seus efeitos. (...)
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 DecretoLei 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 DecretoLei 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. (...)" (q.n.)

20. 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 A. 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.

21. Desse modo, resta caracterizada a divergência entre o v. acórdão recorrido e o Primeiro Acórdão Paradigma.

Em primeira análise, a divergência estaria demonstrada, conforme constatado pelo Despacho de Admissibilidade. No entanto, com a devida vênia, o caso posto possui especificidades, merecendo uma análise mais detida em relação comprovação da divergência jurisprudencial invocada pela contribuinte.

No presente caso, o acórdão ora recorrido negou provimento ao recurso, o fazendo sob duas premissas, que não foram totalmente contestadas no apelo especial, muito menos foi objeto de discussão no voto do acórdão paradigma indicado pela recorrente (Acórdão nº 9303-011.896).

A primeira, apesar de não desenvolvida no corpo do voto, está externada na própria ementa: "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". Sobre este ponto, conforme relatado acima e das transcrições do Recurso Especial interposto, um dos pontos que levaram a negativa do crédito pleiteado nesses autos, foi a lavratura de Auto de Infração, discutido nos autos do **Processo nº 10830.724566/2012-53**, onde se realizou a reconstituição da escrituração fiscal da interessada, conseqüentemente, foi apurado

saldo devedor ao final do período do 4º trimestre de 2007. Inclusive, a razão de decidir da DRJ foi justamente este ponto, em que a decisão recorrida manteve integralmente.

A segunda premissa contida no Acórdão ora recorrido para negativa de provimento ao Recurso Voluntário, como bem exposto no Despacho de Embargos oposto pelo contribuinte, em que suscita a existência de obscuridade, dentre outros pontos: “a) Não foi explicado por que o direito ao crédito de IPI depende da cobrança do imposto na operação anterior”; e “b) Não foi explicado por que o colegiado entendeu aplicável o entendimento vertido na Súmula CARF nº 18 e no RE nº 566.819, que versariam sobre tema distinto;”, que por seu turno “a omissão no julgado residiria na falta de apreciação do pedido de sobrestamento do processo administrativo até a decisão definitiva do RE 592.891”.

Por oportuno, trago a colação trechos do Acórdão de Embargos nº 3301-006.291:

Existe obscuridade quando há dificuldade na compreensão do julgado devido à falta de clareza na linguagem utilizada. A defesa alegou vários pontos nos quais, no seu entender, o julgado não teria sido claro por falta de explicações. Vejamos cada um deles.

Relativamente à ausência de explicação do motivo pelo qual o direito ao crédito de IPI depende da cobrança do imposto na operação anterior, não assiste razão à embargante.

Na folha 488 encontra-se o fundamento para condicionar o direito ao crédito de IPI à incidência do imposto na operação anterior, in verbis:

"(...) 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 § 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 se consignou na 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 a 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 ocorrido 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.(...)"

Portanto, está muito claro e bem explicado que a própria Constituição escolheu como fundamento da técnica da não-cumulatividade do IPI o confronto entre o imposto creditado e o imposto debitado.

A simples leitura do excerto acima permite entender que se não houve imposto debitado na operação anterior, não pode haver crédito na operação seguinte, a não ser que a legislação preveja expressamente a possibilidade de o contribuinte calcular créditos fictos ou crédito presumidos.

A embargante também reclamou de que não teria sido explicado porque o colegiado entendeu aplicável a Súmula CARF nº 18 e o entendimento contido no RE 566.819.

Não tem razão a recorrente, a explicação que a defesa alega ter sido omitida é a mesma já transcrita acima. E o colegiado não aplicou a referida súmula e nem o entendimento contido no RE citado.

A Súmula CARF nº 18 e o RE 566.819 vedam o crédito sobre insumos adquiridos com alíquota zero e sobre insumos isentos, respectivamente, e foram utilizados na fundamentação porque reforçam o entendimento acima transcrito, no sentido de que só pode haver crédito na operação seguinte se tiver ocorrido incidência de imposto na operação anterior.

A Súmula CARF nº 18 e o RE 566.819 não foram utilizados dentro de um encadeamento lógico de ideias da relatora para exemplificar que em casos de desoneração da operação anterior, não há direito a crédito na operação seguinte.

Portanto, está tudo devidamente claro e explicado. Não existe a obscuridade alegada.

A embargante também reclamou que não teria sido explicada a razão pela qual o colegiado entendeu que não haveria previsão legal que assegurasse o direito pleiteado pela Embargante, quando a própria Constituição e o Decreto-lei nº 288/67 estabelecem tratamento diferenciado para a ZFM.

A embargante está se fazendo de desentendida.

Está muito bem explicado no Acórdão que, apesar do tratamento diferenciado previsto na Constituição, não existe previsão para os contribuintes tomarem crédito de IPI com base no Decreto-Lei nº 288/67.

E obviamente isso é assim porque o legislador não escreveu em nenhum artigo desse diploma legal que os adquirentes dos produtos saídos com isenção da ZFM poderiam tomar crédito sobre um imposto que não existe.

A explicação desse ponto no Acórdão recorrido é bem longa e detalhada, tendo contado, inclusive, com a transcrição parcial de um voto da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz proferido no Acórdão nº 3402-002.933.

Essa fundamentação basicamente considera que, apesar do tratamento diferenciado, quando o legislador quis conceder o crédito presumido em relação a uma operação que é desonerada do IPI, ele o fez expressamente por meio de um dispositivo legal. A Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz citou como exemplo o Decreto-lei nº 1.435/75, que prevê o direito de os adquirentes de produtos da Amazônia Ocidental tomarem créditos de IPI como se devido fosse, conforme se pode conferir no seguinte excerto:

"(...) Sobre esse ponto, cabe retomar que o incentivo não é absoluto 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 o 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):

(...)

Portanto, está claramente explicado que o contribuinte não pode tomar crédito de IPI como se devido fosse com base no Decreto-Lei nº 288/67 porque o legislador não escreveu que esse direito existe em nenhum artigo daquele dispositivo legal. Se o legislador quisesse isso ele teria escrito, tal como fez no Decreto-lei nº 1.435/75. Mais explicado do que isso é impossível.

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, explicitou que a alíquota a ser aplicada de modo a gerar creditamento na conta gráfica do IPI é aquela quando da saída dos mesmos produtos de origem distinta da Zona Franca de Manaus. Veja-se à seguinte conclusão contida no Acórdão nº 3301004.817:

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.

O que se conclui do último parágrafo contido no Acórdão recorrido, é que o que restou decidido de nada afronta a decisão proferida pelo STF (Tema 322; RE 592.891), que como se sabe, o referido julgado deixou claro se a alíquota for zero, não há direito a crédito algum de IPI, até por uma questão de lógica, pois crédito de zero é zero, e a controvérsia dos autos “*cinge-se à glosa de créditos, relativos a entradas de materiais isentos de IPI*”, e no caso trata-se do insumo “*pré-forma*”, utilizado na fabricação de garrafas plásticas do tipo PET, classificado no código 3923.30.00 – Ex - 01 da TIPI, com alíquota zero.

Assim, a decisão foi ao encontro da jurisprudência do STF, quer nos termos do RE 592.891, em que se analisou o direito ao crédito de IPI nas aquisições isentas oriundas da ZFM, quer no RE 566.819, 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.

De outro norte, o **Acórdão nº 9303-011.896**, único indicado como paradigma, tratou-se de aquisição dos concentrados isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, ainda que não conste o destaque do imposto na nota fiscal. Naquela oportunidade, o Colegiado aplicou o Tema 322 - “*Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus*” (RE 592.891/SP, sem se manifestar sobre a alíquota a ser aplicada de modo a gerar creditamento na conta gráfica do IPI, a não ser na declaração de voto contida no referido julgado.

Oportuna a transcrição da ementa e do voto, para melhor compreensão. Vejamos:

Processo nº 10469.726020/2014-74

Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-011.896 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 13 de setembro de 2021

Recorrentes FAZENDA NACIONAL E NORSIA REFRIGERANTES SA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2010

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do contribuinte, vencido o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que não conheceu do recurso. No mérito, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para determinar a aplicação do RE 592.891 (STF) ao caso, consoante art. 62 do RICARF.** As demais matérias do Recurso Especial do Contribuinte ficaram prejudicadas. Votou pelas conclusões o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(...)

Voto

(...)

Ventiladas tais considerações, especificamente à discussão quanto à possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 – matéria principal conhecida em Recurso do sujeito passivo, adianto meu voto por dar provimento ao recurso do sujeito passivo, eis que o STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE 592891, firmou a seguinte tese – tema 322:

“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”

Eis a ementa que restou definitiva:

“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.”

Essa decisão transitou em julgado em fevereiro/2021 – o que, em respeito ao art. 62 da Portaria MF 343/2015 – com alterações posteriores, reflito nesse voto.

Proveitoso trazer parte do voto do redator Ministro Edson Fachin, tendo em vista coincidir com o meu entendimento já exposto à época antes da decisão transitada em julgado do STF (Grifos meus):

(...)

Nesses termos, considerando que, a partir de hermenêutica constitucional sistemática de múltiplos níveis normativos, a Zona Franca de Manaus ao constituir importante região socioeconômica que, por motivos extrafiscais, excepciona a técnica da não-cumulatividade, deve ser reconhecido o direito ao crédito de IPI na entrada de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus.

Sendo assim, em respeito ao art. 62 do RICARF/2015, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.]

Ex positis, é de se considerar, por conta desse direcionamento, prejudicadas as:

(...)

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento para ser reconhecido o direito ao crédito de IPI na entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, nos termos da tese fixada no RE 592.891. E considerar, por conseguinte, prejudicadas as outras matérias trazidas em recurso do sujeito passivo e o recurso da Fazenda Nacional.

Do exposto acima, resta claro que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas substanciais. Enquanto no acórdão paradigma não se fez

distinção entre insumos isentos da Zona Franca e insumos com alíquota zero, no presente caso foi feita tal distinção, em virtude de o próprio STF considerar esse *discrimen* relevante, negando provimento ao recurso, uma vez que TODOS os insumos adquiridos e objeto do lançamento fiscal (Processo nº 10830.724566/2012-53) têm alíquota zero. Ou seja, os acórdãos confrontados fundaram-se na aplicação de critérios distintos, critérios esses que afastam a caracterização do dissídio interpretativo.

Sob outra ótica, tem-se que, para o acórdão recorrido: “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”, constitui fundamento autônomo não atacado em sede de Recurso Especial.

Como se sabe, a jurisprudência assente desta Turma é no sentido de que: “Quando existir, na decisão recorrida, fundamentos autônomos para a sua subsistência, o recurso especial deverá atacar todos eles, indicando paradigmas pertinentes para cada fundamento, sob pena de não ser conhecido o apelo de divergência” (Acórdão nº 9303-014.564).

II – Do dispositivo:

Assim, por todas as razões aqui expostas, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pelas seguintes razões: (i) as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas substanciais; (ii) a decisão recorrida possui fundamento autônomo não atacado em sede de Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green