



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

Processo nº 10860.721166/2012-39
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.872 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria IPI - CRÉDITO DE AQUISIÇÕES ISENTAS DA ZFM - CONTROLE ALTERNATIVO DE ESTOQUE - VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - OUTRAS MATÉRIAS
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/04/2007 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. PRAZO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS E DÉBITOS DE IPI NA ESCRITA FISCAL. EQUIVALE A PAGAMENTO. ARTIGOS 150, PARÁGRAFO 4º E ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. ARTIGO 124, INCISO III, DO DECRETO Nº 4.544/2002 (RIPI/2002).

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Para fins de IPI, ganha destaque o artigo 124, inciso III, do RIPI/2002, pelo qual considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher, hipótese que atrai a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 30/04/2007 a 31/12/2007

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.

AUDITORIA DE ESTOQUE. QUEBRAS E PERDAS. PERCENTUAL. ARTIGOS 448 E 449 DO RIPI/2002. PARECER NORMATIVO CST Nº 45/77.

No procedimento de auditoria de estoque para verificação da correção no que tange ao pagamento do IPI, a Fiscalização realiza o cálculo da produção, para fins de comparação com a quantidade de produtos registrados pelo contribuinte como produzidos em seus livros fiscais, utilizando-se, para tanto, de componentes do custo de produção, como valor, quantidade e variação de estoque de insumos, e mão de obra empregada na produção.

Caso sejam encontradas diferenças, é possível ao contribuinte justificá-las, com base nas quebras/perdas normalmente existentes tanto em relação a (i) insumos, como (ii) processo produtivo e (iii) estoques de produtos acabados, conforme Parecer Normativo CST nº 45/77.

SISTEMA EQUIVALENTE AO REGISTRO DE ENTRADAS E REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE. ARTIGO 388 DO RIPI/2002. LÍNGUA ESTRANGEIRA (INGLESA). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO PREJUÍZO À PERFEITA APURAÇÃO DO ESTOQUE PERMANENTE.

Pela própria natureza do sistema de controle alternativo de estoque de que trata do artigo 388 do Regulamento do IPI de 2002, as informações mais importantes a serem lidas e examinadas pelo auditor fiscal são relativas a números (código da TIPI, alíquota do imposto, quantidade etc) ou palavras cujo idioma é indiferente (identificação do produto, especificação da unidade como quilograma, litro, etc), sendo certo que as palavras em língua estrangeira devem aparecer intitulado quadros e colunas, de forma repetitiva, o que, em princípio, não se traduz em dificuldade de compreensão e de fiscalizar os dados nela contidos.

Não merece prosperar a acusação genérica de que o sistema de controle alternativo utilizado pelo contribuinte não é adequado e hábil ao controle de mercadorias, em razão de adotar língua estrangeira, devendo haver demonstração concreta de dificuldades na fiscalização.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 82/2001. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO ("VTM") DE IPI. ARTIGO 142 DO CTN.

A incongruência entre os elementos e a motivação apresentados pela fiscalização, de um lado, e o fundamento legal indicado, de outro, ensejam o reconhecimento de carência de fundamentação e improcedência da autuação, por força no disposto no artigo 142, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para: (a1) reconhecer a decadência em relação aos créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de 04/07/2007; e (a2) manter o lançamento relativo aos códigos CN02 e CN06 de relatórios internos de movimentação dos estoques da recorrente, e a multa de ofício em relação ao lançamento remanescente; (b) por maioria de votos, para: (b1) manter o lançamento, no que se refere a

créditos decorrentes de aquisições da Zona Franca de Manaus, vencido o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (b2) afastar o lançamento, decorrente de glosa de créditos por Devolução ou Retorno de produtos, em razão do sistema de controle alternativo ao Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque adotado pela recorrente, vencidos o Conselheiros Robson José Bayerl e Fenelon Moscoso de Almeida; e (b3) excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida; e (c) por voto de qualidade, afastar a autuação em relação ao valor tributável mínimo e a multa de ofício a ele correspondente, por carência de fundamento da autuação em relação a este item, vencidos o relator e os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida. Designados para redigir votos vencedores os Conselheiros Robson José Bayerl, em relação a aquisições da Zona Franca de Manaus, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, em relação ao valor tributável mínimo e a multa de ofício a ele correspondente.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Redator designado.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Auto de Infração (fls. 02-17), em 03/07/2012, do qual o contribuinte foi cientificado no dia seguinte, 04/07/2012 (conforme fls. 17), para cobrança de crédito tributário no valor de R\$4.367.153,61 (quatro milhões, trezentos e sessenta e sete mil, cento e cinquenta e três reais e sessenta e um centavos), a título de Multa de Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") por não lançamento do imposto e por glosa de créditos indevidos, com fundamento no artigo 80, *caput*, da Lei nº 4.502/1964, com redação dada pelo artigo 13 da Medida Provisória nº 351/2007 ou

pelo artigo 13 da Lei nº 11.488/2007, a depender da data dos fatos geradores, ocorridos entre 30/04/2007 e 31/12/2007.

De acordo com o Auto de Infração e o Relatório Fiscal de fls. 18 e seguintes a ele anexado, na auditoria de pedidos de ressarcimento de saldo credor de IPI do contribuinte, a Fiscalização verificou a ocorrência de quatro tipos de irregularidades:

(i) nos períodos de apuração entre 30/04/2007 a 31/12/2007, *"a fiscalizada não emitiu nota fiscal, com destaque de IPI, quando apurou falta de mercadorias em seu estoque"*;

(ii) nos períodos de apuração entre 31/07/2007 a 31/12/2007, o contribuinte teria dado saída a produto com emissão de nota fiscal com destaque insuficiente do IPI, por deixar de observar normas legais que tratam do valor tributável mínimo;

(iii) nos períodos de apuração entre 30/04/2007 a 31/12/2007, o contribuinte teria escriturado créditos que seriam indevidos/ilegítimos, de duas naturezas diferentes: *"créditos de IPI hipotético advindos de aquisições de mercadorias isentas oriundas da Zona Franca de Manaus"* e *"créditos de IPI relativos a insumos que não tiveram uso produtivo - ajustes registrados sob o código CN02"*; e

(iv) nos períodos de apuração entre 30/04/2007 a 31/12/2007, *"o estabelecimento industrial se utilizou, indevidamente, de créditos relativos a devoluções de vendas/revendas e, retornos de produtos sem possuir registro hábil que os legitimasse"*.

A constatação de tais irregularidades deu origem somente à aplicação de multa e não ao lançamento de IPI, em razão da existência de saldo credor nos livros da contribuinte.

A primeira irregularidade tem relação com valores registrados no código CN06 de relatórios internos de movimentação dos estoques da Recorrente, que se destinava a registrar divergências numéricas no estoque de insumos da Recorrente, quando a Recorrente promovia contagem do estoque e verificava a falta, ou seja, quantidade reais inferiores às quantidades escrituradas.

Nessa hipótese, a Fiscalização defende que deveria a Recorrente emitir nota fiscal, com lançamento do IPI, com base no artigo 123, alínea "o", do Regulamento do IPI de 2002 e Parecer Normativo CST nº 569/71.

Já em relação à segunda irregularidade apontada, saídas de produtos com insuficiência de destaque de IPI, a Fiscalização justifica o lançamento e a recomposição da base de cálculo, nos termos a seguir:

"(...) a norma estipula exatamente o oposto do procedimento da LG. A norma determina como deve ser formada a base de cálculo, exatamente para que a mesma não seja, artificialmente, deprimida e, por conseguinte, o destaque do tributo não seja reduzido por razões exógenas ao fato gerador. Tendo isso em vista, contrariamente ao esposado por LG, as saídas aqui tratadas devem ter suas bases de cálculo recompostas, adequando-as ao que estabelece a legislação do IPI.

(...) O entendimento é que, se saída tributada, não é legítimo a base de cálculo do tributo ser constituída com valor menor do que o custo de produção do produto. Ou, que seja válido LG transferir valor a título gratuito, não oferecendo valor à tributação.

Repetindo porque importante registrar: as retificações que constam deste Auto tão só consideraram as parcelas "custo/LG" e, tributos (PIS/Cofins/ICMS). Ou seja, não incluíram nenhuma outra parcela que compôs as saídas com margens positivas, tais como, lucro, despesas, etc, parcelas estas previstas no ato normativo - o que é visível com as margens positiva em percentuais substantivos".

No que se refere à terceira irregularidade, escrituração de créditos indevidos/ilegítimos, a Fiscalização glosou (i) créditos decorrentes de aquisições de produtos com saída isenta da Zona Franca de Manaus, afirmando que tal creditamento não encontraria amparo legal, pois só as aquisições de produtos que tiveram pagamento de IPI em sua saída é que poderiam gerar esse crédito, indicando os artigos 163 e 164 do Regulamento do IPI de 2002; e (ii) créditos referentes a "*ajustes registrados sob o código CN02*".

O código CN02 é utilizado em relatórios internos de movimentação dos estoques da Recorrente para registro de "*saída de materiais em almoxarifado para reposição dos materiais rejeitados no processo de produção, ou seja, transferência dos almoxarifados de peças extras para substituir peças que apresentaram problemas durante o processo de produção*". Como afirma a Fiscalização, após diversos termos de intimação e respostas da Recorrente, eram registrados sob o código CN02 insumos com defeito de fabricação e insumos referentes a quebra/perda no processo produtivo.

Nesse item da autuação, a Fiscalização afirma que os insumos com defeito de fabricação deveriam ser objeto de devolução de compras com o correspondente estorno do IPI registrado quando da sua entrada, com fundamento no artigo 193, inciso VI, do Regulamento do IPI de 2002.

Já com relação aos insumos relativos a quebras/perdas no processo produtivo, levando em consideração que a Recorrente informou não saber distinguir no código CN02 o que era insumo com defeito de fabricação e o que era insumo relacionado a quebra/perda no processo produtivo, a Fiscalização afirma ser impossível saber o índice, percentual de quebras/perdas de seu processo produtivo, que a Recorrente não possui nenhum laudo hábil para justificar eventuais quebras/perdas, o que afastaria a possibilidade de aplicação do artigo 449 do Regulamento do IPI.

Por último, com relação à quarta irregularidade, créditos indevidos pela inexistência de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou seu equivalente, a Fiscalização lastreia a acusação nos seguintes motivos.

A Fiscalização reconhece que há direito de crédito relativo a produtos tributados recebidos em devolução, porém, "*condicionado à comprovação inequívoca de que a mercadoria retornou entrou nos estoques do Contribuinte e, teve, posteriormente, saída tributada*", com base nos artigos 167 e 169 do Regulamento do IPI de 2002 e artigo 30 da Lei nº 4.502/1964.

Porém, deixou de reconhecer os créditos registrados pela Recorrente, por entender que a Recorrente não possuía um controle hábil para tanto, tendo a Fiscalização apontado como fundamento para a sua conclusão única e exclusivamente o fato de o controle utilizado pela Recorrente adotar como idioma o inglês e não o português, conforme a seguir:

"Um controle, hábil, portanto, deve propiciar, de forma inquestionável, cristalina, o exato momento do retorno aos estoques e, o exato momento da nova saída do estabelecimento. E, o tributo envolvido na operação.

Conforme registrado em Termo, o pretendido registro equivalente ao Livro regulamentar está exemplificado em Anexo 4.

Em idioma inglês, como se vê.

A questão, assim, é elementar: é cabível, juridicamente, legalmente, documento em língua que não a pátria, ser hábil para comprovar o cumprimento de norma administrativa tributária? Ser válido, legítimo para documentar a lisura de créditos por devolução de vendas/revendas, como no caso ora relato?

De acordo com nosso ordenamento jurídico, não. Sem dúvida, não. Tanto assim que tal exigência constou no Código Civil de 1916 e, como não poderia deixar de ser, consta do novel Código Civil, em seu artigo 224, a seguir: (...)

Enfatize-se, então, que LG não possui nem o Registro regulamentar nem mesmo algo que se aproxime de seu equivalente, pelo menos, não em idioma nacional, leia-se, em português. Em sendo assim, enquanto este idioma for o de uso forçado no território nacional, LG não possui controle hábil de fluxo de mercadorias em seu estabelecimento taubateano"

Contra o lançamento, o contribuinte apresentou a Impugnação, julgada improcedente, em 05/11/2013, pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA ("DRJ"), em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 30/04/2007 a 31/12/2007

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

IPI. DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. REGRA GERAL.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI é de cinco anos e rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Assim, na hipótese em que há recolhimento parcial antecipado, o lustro decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, do Estatuto Tributário. De outro lado, não havendo qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma,

contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IPI. CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS.

É permitido ao estabelecimento industrial creditar-se do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, desde que mantenha escrituração e controles que lhe permitam comprovar sua condição de detentor de tal direito.

IPI. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DESONERADAS.

O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado por meio da escrita fiscal, com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores. Assim, o direito ao crédito do IPI condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente oneradas pelo imposto.

IPI. VALOR TRIBUTÁVEL. REGRA GERAL.

Como regra geral, o valor tributável dos produtos nacionais e dos produtos de procedência estrangeira é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, vedada a dedução de descontos, diferenças ou abatimentos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

IPI. INSUMOS INUTILIZADOS OU DETERIORADOS. CRÉDITOS. ESTORNO.

Deve ser anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do IPI relativo a insumos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados.

IPI. DESTAQUE. FALTAS HAVIDAS NOS ESTOQUES.

Apurada a falta no estoque de produtos, o contribuinte deve proceder ao pagamento do imposto sobre a totalidade dos bens faltantes, efetuando o seu destaque em nota fiscal especialmente emitida para esse fim, no momento da verificação da falta.

IPI. FALTA DE LANÇAMENTO EM NOTA FISCAL. MULTA.

A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do IPI na respectiva nota fiscal, sujeita o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado.

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, quando não pagos no prazo, sofrerão a incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic".

O contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado dessa decisão em 22/11/2013, sexta-feira, conforme documento de fls. 2170, apresentando tempestivo Recurso Voluntário, em 23/12/2013 (fls. 2172), no qual requer a reforma ou nulidade da decisão recorrida e o cancelamento do Auto de Infração, com base nos seguintes argumentos: **(i)** decadência parcial do crédito tributário; **(ii)** a Recorrente alega que possuiria sistema permanente de controle de estoques alternativo ao Registro de Controle da Produção e Estoque apto a demonstrar de forma quantitativa a movimentação de estoques; nesse tópico, ainda pede que seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida, pois ao apreciar a matéria, justifica o lançamento por motivos adicionais e estranhos ao que teria sido apontado no Auto de Infração; **(iii)** não haveria restrições ao crédito de IPI decorrente de aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, *"especialmente por se tratar de produtos oriundos de uma área incentivada, protegida pela Constituição Federal"*; **(iv)** a Recorrente afirma que não haveria embasamento legal para a aplicação da regra de valor tributável mínimo de IPI, não sendo conciliável a base de cálculo apresentada no artigo 131 do RIPI/2002 e a apresentada pela IN SRF 82/2001, além disso, a Recorrente defende os preços praticados e afirma que o critério para recomposição da base de cálculo adotado pela Fiscalização só poderia ser aplicado quando inexistisse preço corrente no mercado atacadista; **(v)** seria regular o procedimento de contabilização em relação aos insumos nos códigos CN02 e CN06; **(vi)** seria inaplicável a multa de 75% (setenta e cinco por cento) em caso de existência de saldo credor; e **(vii)** seria ilegal a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, para que o Colegiado aprecie as matérias a seguir.

Decadência em lançamentos de IPI

O CTN estabelece como regra geral que o início da contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo dispõe o artigo 173, inciso I¹. Porém, no que se refere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece a regra especial esculpida no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN², nos quais o prazo para a contagem da decadência tem início com a ocorrência do fato gerador.

¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A partir da leitura desses dispositivos, a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") e seguida por esse Tribunal Administrativo é no sentido de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação deve ser aplicado o prazo do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando o contribuinte efetua algum pagamento, e o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, na inexistência de pagamento ou na hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Porém, nos casos que envolvem o IPI, merece ainda destaque o artigo 124 do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), que prevê:

"Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher".

Seguindo esse tecido normativo, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de forma não unânime, afirmou que *"a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher considera-se pagamento, para efeito de contagem de prazo decadencial para lançamento tributário"*. (Processo nº 19515.002386/200454; Acórdão nº 9303003.299; 3ª Turma; Sessão de 24/03/2015; Relator: Joel Miyazaki; Voto Vencedor: Júlio Cesar Alves Ramos)

Assim, no presente caso, com fundamento no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, e artigo 124, inciso III, do Decreto nº 4.544/2002, considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 04/07/2012, devem ser cancelados todos os créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de 04/07/2007.

Lançamentos relativos aos códigos CN02 e CN06 de relatórios internos de movimentação dos estoques da Recorrente

A Fiscalização não concordou com o tratamento fiscal que a Recorrente deu a valores lançados em relatórios internos de movimentação dos estoques da Recorrente, nos códigos CN02 e CN06.

No código CN02, a Recorrente registrava a quantidade de insumos com defeito de fabricação e insumos substituídos em razão de quebra/perda no processo produtivo, porém, segundo informou no curso da Fiscalização, não sabia precisar o que exatamente se enquadrava em um caso ou em outro.

Com relação a esses valores, a Fiscalização entendeu que deveria ocorrer o estorno do IPI registrado quando da sua entrada, com fundamento no artigo 193, inciso VI, do Regulamento do IPI de 2002. Destacou ainda, em relação às quebras/perdas no processo produtivo, que não se aplicava o artigo 449 do Regulamento de IPI, pois, no caso concreto, era impossível o conhecimento do percentual de quebras/perdas de seu processo produtivo, tanto em razão de a Recorrente não dispor dessa informação, quanto pela ausência de um laudo hábil a justificar tais quebras/perdas.

Já no código CN06 foram registrados valores relativos à diferença entre a quantidade real de insumo existente no estoque e a quantidade escriturada. Nessa hipótese, a Fiscalização defende que deveria a Recorrente emitir nota fiscal, com lançamento do IPI, com base no artigo 123, alínea "o", do Regulamento do IPI de 2002 e Parecer Normativo CST nº 569/71.

Em sua defesa, a Recorrente inicialmente desenvolve a tese de que tais valores compõe o custo dos produtos industrializados a que dá saída e, dessa forma, já se submetem à tributação pelo IPI, não havendo que se falar em estorno de crédito em relação aos valores registrados no código CN02 e destaque de imposto em relação ao código CN06.

Em seguida, apresenta os seguintes argumentos: (i) deveria ser considerado o percentual de quebras no processo produtivo da Recorrente, em torno de 0,50% (meio por cento) dos insumos adquiridos, o que seria razoável para aquela indústria; (ii) no que se refere ao lançamento de valores registrados no código CN02, não havendo a devolução, não há que se falar em estorno de crédito; e (iii) no que diz respeito à infração relacionado ao código CN06, não poderia haver exigência de emissão de nota fiscal com destaque de imposto, pois a Recorrente não praticou a venda do insumo, mas, no máximo, glosa do crédito da aquisição de insumo.

No presente caso, a Fiscalização realizou algo próximo a uma auditoria de estoque, cujo procedimento estava previsto, à época dos fatos geradores nos artigos 448 e 449 do Regulamento do IPI de 2002, abaixo transcritos:

“Art. 448. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-se-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003)

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º. (Incluído pelo Decreto nº 4.859, de 14.10.2003)

Art. 449. As quebras alegadas pelo contribuinte, nos estoques ou no processo de industrialização, para justificar diferenças apuradas pela fiscalização, serão submetidas ao órgão técnico competente, para que se pronuncie, mediante laudo, sempre que, a juízo de autoridade julgadora, não forem convenientemente comprovadas ou excederem os limites normalmente admissíveis para o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 58, § 1º)". (grifos nossos)

Como se verifica, no procedimento de auditoria de estoque, a Fiscalização realiza o cálculo da produção, a fim de comparar com a quantidade de produtos produzidos tal como é registrada pelo contribuinte em seus livros fiscais, para verificar a correção no que tange ao pagamento do IPI. Para tanto se utiliza de componentes do custo de produção, como valor, quantidade e variação de estoque de insumos, e mão de obra empregada na produção.

Assim, por exemplo, fixada a premissa de que para a produção de 10 automóveis é necessária a aquisição de 15.000 parafusos e o emprego de 18 funcionários na linha de produção, na hipótese de a indústria registrar a produção de 10 automóveis, porém, tiver adquirido 20.000 parafusos e contar com 24 funcionários na linha de produção, a Fiscalização, salvo a existência de uma justificativa razoável, poderá chegar à conclusão, obviamente com a adição de mais elementos subsidiários do que os utilizados nesse singelo exemplo, de que a produção da indústria, na realidade, foi de 13 carros, devendo lançar a diferença de imposto, nos termos do parágrafo 1º, do artigo 448, do Regulamento do IPI.

Todavia, o contribuinte poderá justificar as diferenças encontradas, com base nas quebras normalmente existentes seja no estoque seja no processo de fabricação.

Desse modo, se existir uma justificativa razoável para que ocorra quebra no estoque de insumo em determinado percentual, a aquisição de insumo a maior, nesse mesmo percentual ficaria justificada, pela constatação de que o excesso não se integra a produto não oferecido à tributação, mas acaba quebrando no próprio estoque. Por outro lado, pode ser que existam motivos para quebra no processo de produção, de modo que a indústria adquira uma quantidade de insumos que não corresponderia, em tese, à quantidade de produtos fabricados, mas que se justifica por conta desse percentual de quebra ou perda durante o processo produtivo.

Essas justificativas são apresentadas seguindo o disposto no artigo 449 do Regulamento do IPI, que tem como base legal o artigo 58, parágrafo único, da Lei nº 4.502/1964. Enquanto o dispositivo legal versa sobre um ajuste de estoque realizado pelo próprio contribuinte, dentro de um percentual de tolerância de quebra/perda, previamente estabelecido pela autoridade fiscal para ele, o dispositivo regulamentar trata da auditoria de estoque realizada pela Fiscalização, motivo pelo qual, deve ser interpretado dentro desse contexto.

Nesse sentido, o artigo 449 do Regulamento do IPI prevê que cabe ao contribuinte alegar a quebra – e, a quem alega, também cabe provar -, contudo, se os percentuais de quebra/perda excederem os limites normais daquele processo industrial ou houver dúvidas em relação à prova apresentada, a autoridade julgadora – e não a autoridade lançadora – submeterá a questão para que órgão técnico competente emita laudo a respeito. Em linha com o que determina o artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, acredito que a remessa da questão dos percentuais de quebra/perda no processo produtivo para trabalho técnico é uma faculdade e não uma obrigação da autoridade julgadora que, portanto, deverá fazê-lo quando entender necessário.

Sobre a matéria, impende citar o Parecer Normativo CST nº 45/77 que, apesar de editado sob égide de Regulamento do IPI anterior ao que regulava os fatos geradores objeto do lançamento, esclarece que as quebras/perdas podem se relacionar tanto aos insumos quanto aos estoques de produtos acabados e que, uma vez admitido o percentual de quebra/perda, os créditos escriturados na aquisição de tais insumos devem ser mantidos, conforme a seguir:

“1 - A admissibilidade de quebras de estoque para produtos acabados estende-se às quebras de estoque de insumos, obedecidas as mesmas condições estabelecidas no Regulamento. (...)

5 - Como no regime do Decreto nº 70.162/72 controlam-se não apenas os estoques de produtos acabados, como também os estoques de insumos, no Registro de Controle da Produção e do Estoque (art. 157, § 4º, itens VI e VII), é de admitirem-se, por analogia do artigo 189 do mesmo Regulamento, as quebras de "estoque" de insumos, em casos excepcionais, previamente justificados e aprovados em processo. Retifique-se, neste aspecto, o item 3 do PN nº 351/71, que estende a norma do artigo 189 citado às quebras de insumos "no processo" de industrialização. (...)

7 - Resta determinar se deve ou não ser estornado o crédito fiscal correspondente aos insumos perdidos, por quebra decorrente do próprio processo industrial. (...)

Desta forma, é de concluir-se que se o insumo passa pelo processo fabril e nele se perde, sob a forma de aparas, resíduos, evaporação, etc., ou se inutiliza inteiramente, em decorrência de deficiências inerentes ao processo, tais como falhas do equipamento, rompimento de embalagens e semelhantes, ocorre a hipótese de o insumo ter sido "consumido" no processo de industrialização.

Deve, portanto, no caso, ser mantido o crédito fiscal correspondente a esses insumos”.

Entretanto, no caso ora em análise, a Fiscalização não precisou efetivamente realizar um trabalho mais elaborado de auditoria de estoque, aproveitando-se de informações existentes em relatórios internos de movimentação dos estoques da Recorrente, no código CN02, os valores relativos às quebras e perdas, nos quais devem se incluir os valores referentes a produtos com defeito de fabricação de fornecedores estrangeiros, não devolvidos, no que se concorda com o argumento exposto pela Recorrente nesse sentido, e no código CN06, a diferença entre o estoque real e o registrado, que por constar em registro diverso e separado, assume-se seja relativo aos valores que excedam os valores normais de quebras/perdas de estoque e processo produtivo, observados pela Recorrente.

Assim, não precisou a Fiscalização buscar elementos e realizar cálculos para obtenção de produção, pois já tinha disponível os valores de divergência entre os insumos efetivamente utilizados na produção e insumos que não o foram, seja por quebra/perda seja por outras razões. É bem verdade que poderia, a partir da divergência da quantidade de insumo, exigir o imposto, com base no valor do produto industrializado, nos termos do 448, parágrafo 1º, do Regulamento do IPI de 2002, porém, limitou-se a exigir o imposto, com base em valor menor, no valor do próprio insumo.

Com as informações relativas aos valores registrados sob o código CN02, a Fiscalização ainda intimou a Recorrente por diversas vezes, pedindo expressamente um laudo que justificasse o percentual de quebras/perdas ali registrado, porém, a Recorrente respondeu o seguinte:

Termo de 28/06/2010:

“a) a Fiscalizada, no momento, não pode informar acerca da existência de laudo ou estudo que ampare o não estorno de IPI em razão dos valores registrados no código supra citado;

b) através dos controles fiscais/contábeis da Empresa não é possível determinar se os valores registrados sob o código em tela são oriundos de quebra, perda, devolução par ao estoque por defeito do insumo, substituição de insumos na linha, etc;

Termo de 28/03/2011:

“a) não existe documentação comprobatória que esclareça os motivos dos valores que compõem o código em tela – se quebra/perda ou rejeição pelo controle de qualidade de insumo importado; ambos os casos estão agrupados indistintamente sob o código CN02”;

Apenas após iniciado o contencioso é que a Recorrente trouxe maiores explicações, ao expor que o percentual de quebras no processo produtivo da Recorrente girava em torno de 0,50% (meio por cento) dos insumos adquiridos, apresentando para tanto apenas uma planilha, acostada como Doc. 05 da Impugnação e do Recurso Voluntário, em que compara os valores registrados nas rubricas em discussão, CN02 e CN06, com os valores registrados na rubrica CN01 ("Consumido na Produção"), e que este valor seria razoável para aquela indústria.

Contudo, em que pese o percentual de quebras/perdas apontado pela Recorrente ser baixo e parecer realmente bastante razoável, mesmo após a carência probatória decidida em primeiro grau, a Recorrente não trouxe provas adicionais para acompanhar as suas alegações, sejam documentos contábeis que demonstrassem os valores expostos como registrados na rubrica CN01, seja um estudo mais aprofundado, seja um laudo emitido por profissional com conhecimento especializado na indústria em questão que pudesse cancelar e confirmar a alegada realidade dessa indústria.

Nesse cenário, entendo que não merece reparos a decisão recorrida, que entendeu que a Recorrente não se desincumbiu do ônus probatório quanto ao percentual de quebras/perdas em sua indústria, deixando que atender ao disposto no artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, deve ser mantido o lançamento referente ao estorno do IPI registrado na entrada de tais insumos, pois, ainda que não se exija a anulação do crédito de insumo que não foi devolvido, há que se anular o crédito de insumo inutilizado ou deteriorado, quando ausente a comprovação de que está inserido em percentual aceitável de quebra/perda.

No que se refere ao código CN06, como exposto, em razão da existência de diferença entre as quantidades reais e escrituradas de estoque, deve-se reconhecer que a

aquisição não se enquadra na hipótese do artigo 164, inciso I, do Regulamento do IPI de 2002, nem mesmo em insumos que *"forem consumidos no processo de industrialização"*, por estarem registrados em conta diversa à conta destinada às quebras/perdas de insumos e, ainda que estivessem em conta específica para registro desses valores, não poderia se admitir a manutenção do crédito, em razão da ausência de demonstração da normalidade e razoabilidade do percentual de quebra/perda encontrado.

Dessa maneira, com fundamento no artigo 123, inciso I, alíneas "o" combinada com "u", do Regulamento do IPI de 2002, há de se manter a exigência do imposto.

Base de Cálculo do IPI – Valor Tributável Mínimo

O CTN, em seu artigo 47, inciso II, alíneas "a" e "b", prevê que a base de cálculo do IPI nas saídas de produtos industrializados será: *"a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente"*.

Como se verifica, o legislador complementar estabeleceu um parâmetro mínimo para a base de cálculo apenas na impossibilidade de se determinar o valor da operação, quando deveria se adotar o preço corrente no mercado atacadista.

A Lei nº 4.502/1964 sofreu várias alterações ao longo dos anos e, atualmente, prevê regras para a fixação da base de cálculo que vão além dos contornos previstos no CTN. No artigo 14 existe a previsão do valor tributável para as operações de importação e para as saídas de produtos nacionais e no artigo 15 constam os parâmetros para o estabelecimento de um piso nas mais diversas situações, devendo as regras gerais do artigo 14 serem observadas em conjunto com as regras específicas do artigo 15.

Assim, ficando restrito aos dispositivos relacionados ao lançamento ora analisado, quando o artigo 14, inciso II, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, quanto aos produtos nacionais, determina que constitui valor tributável *"o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial"* e que *"§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário"*, tal dispositivo não pode ser lido de forma isolada, mas em conjunto com as regras do artigo 15 da Lei nº 4.502/1964.

Com isso, caso esteja a se tratar de *"produtos saídos do estabelecimento industrial, ou do que lhe seja equiparado, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor"*, há ainda que se observar o disposto no artigo 15, inciso III, da Lei nº 4.502/1964, que afirma que o valor tributável não poderá ser inferior *"ao custo do produto, acrescido das margens de lucro normal da empresa fabricante e do revendedor e, ainda, das demais parcelas que deverão ser adicionadas ao preço da operação"*.

Logo, se a norma do artigo 14, inciso II, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, expressa que o valor da operação compreende o preço do produto mais frete e demais despesas e na situação específica prevista no artigo 15, inciso III, da Lei nº 4.502/1964, o valor tributável mínimo deve corresponder ao custo do produto mais margem de lucro mais frete e despesas, pode-se concluir que, quando o preço do produto for inferior ao seu custo, uma leitura conjunta das normas gerais e especiais levará à aplicação da norma especial, que determina um valor tributável mínimo, aplicando a norma geral para as demais operações nas quais o preço da operação não bate o piso estabelecido pela Lei.

No Regulamento do IPI vigente à época dos fatos geradores, o valor tributável do IPI e o valor tributável mínimo estão tratados nos artigos 131 ao 138.

Diante desse tecido normativo, considerando o disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, que diz que cabe a Lei Complementar a definição da base de cálculo dos tributos, muitos defendem a inconstitucionalidade do valor tributável mínimo, nos termos colocados na legislação ordinária, por contrariar o que prevê o artigo 47, inciso II, do CTN.

Conforme defende a doutrina, *“o valor tributário fixado nas leis e decretos mencionados afronta basilares princípios de nosso ordenamento e garantias dos contribuintes, pois não atende ao disposto na Constituição, já que trata de forma incompatível com a base de cálculo indicada na lei complementar (parâmetro formal) e permite que o IPI incida sobre valores que não necessariamente refletem o conteúdo das operações jurídicas praticadas com produtos industrializados (única base de cálculo possível para este imposto). O único parâmetro existente para uma base de cálculo diferente do efetivo valor da operação com produto industrializado, como estabelece o CTN, é o preço corrente no mercado atacadista (só adotado na ausência do primeiro) e não poderia o legislador ordinário e menos ainda o poder executivo estabelecerem base presumida, seja de percentual do preço de varejo ou a que trata do custo de fabricação do produto, com outros acréscimos”*³.

Com base nesse mesmo raciocínio, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do artigo 14, inciso II, parágrafo 2º, da Lei nº 4.502/1964, que afirmava a inclusão na base de cálculo do IPI dos valores relativos aos descontos incondicionais, dispositivo que teve sua eficácia suspensa recentemente, pela Resolução do Senado Federal nº 01/2017. Vejam abaixo a ementa da decisão:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE. Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional”. (RE 567935, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 03-11-2014 PUBLIC 04-11-2014)

Porém, penso que não cabe a esse Colegiado adentrar nessa discussão, tendo em vista o que determina a Súmula CARF nº 02, nem sendo possível, a meu ver e de forma diversa do que foi decidido no Acórdão nº 3302003.361, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, em sessão de 27/09/2016, aplicar diretamente o que restou decidido no RE nº 567.935 no presente caso, pois, apesar de ambos tratarem da base de cálculo do IPI, a discussão aqui é diversa. Desse modo, nesse julgamento, os dispositivos da Lei Federal que tratam da matéria devem ser tidos como válidos e eficazes.

³ “IPI – Questões Fundamentais”. IPI. Base de Cálculo e Valor tributável mínimo. Renata Correia. MP Editora. São Paulo. 2008. p. 143

No presente caso, o lançamento tem como fundamento a Instrução Normativa nº 82 de 2001, que remete § 1º do art. 118 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, que, por sua vez, regulamenta o artigo 14, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, aquele dispositivo acima mencionado que trata de valor tributável de produtos nacionais. Também aponta o artigo 15, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, além de uma série de dispositivos do Regulamento do IPI. Assim, ao verificar que o valor da operação entre a Recorrente e seus clientes era muito inferior ao valor do custo do principal insumo utilizado na fabricação do produto, a Fiscalização obteve nova base de cálculo, a partir do custo desse insumo mais os tributos incidentes nas vendas pela Recorrente.

Contra o lançamento, a Recorrente afirma que não haveria embasamento legal para a aplicação da regra de valor tributável mínimo de IPI, não sendo conciliável a base de cálculo apresentada no artigo 131 do RIPI/2002 e a apresentada pela IN SRF 82/2001.

O raciocínio da Recorrente é, em parte, procedente. Enquanto o artigo 131 do RIPI/2002, que sucedeu e tem a mesma redação do § 1º do art. 118 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, trata o valor da operação como o preço do produto, a base de cálculo da IN SRF 82/2001, parte da grandeza custo de fabricação, ao determinar que *“os preços do vendedor poderão ser diferenciados para um mesmo produto, a partir de um preço de venda básico, desde que estabelecidos em tabelas fixadas segundo práticas comerciais uniformemente consideradas, nunca inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor”*.

Realmente, preço e custo não se confundem e, olhando apenas para o fundamento legal relacionado ao preâmbulo da IN, o artigo 14, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, parece que a Instrução Normativa teria extrapolado o seu poder regulamentar, ao estabelecer um valor tributável mínimo sem relação com o preço do produto, mas vinculado ao custo de fabricação. Porém, embora não indique expressamente, a Instrução Normativa tem amparo legal, pois regulamenta não apenas aquele dispositivo, mas os dispositivos da Lei nº 4.502/1964 que tratam da base de cálculo do IPI, incluindo o artigo 15, inciso III, da Lei nº 4.502/1964, que trata do valor tributável mínimo, a partir do custo de fabricação do produto.

E, como já exposto, tais dispositivos não podem ser lidos de maneira isolada, mas em conjunto e harmonia, sendo certo que, em se tratando de operação com *“produtos saídos do estabelecimento industrial, ou do que lhe seja equiparado, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor”*, a norma que determina que o valor tributável é constituído pelo preço do produto, deve ser lida como determinando que o valor tributável é constituído pelo preço do produto, salvo quando inferior ao custo do produto mais margens de lucro normal da empresa fabricante, hipótese em que se aplica esse último critério de determinação da base de cálculo.

Outro argumento da Recorrente é pela legitimidade dos preços por ela praticados, defendendo que o sistema jurídico permitiria a flutuação dos preços, de acordo com as negociações realizadas, e que definição de preço é uma decisão gerencial, a partir de dados de mercado e do que os concorrentes estão fazendo.

Com relação a esse argumento, não há como discordar da Recorrente. Ninguém melhor que a Recorrente, conhecedora de seu mercado de atuação, para fixar e determinar o preço nas operações de compra e venda com a sua clientela. Desde que o preço seja certo, justo e verdadeiro, está presente o preço, um dos elementos da compra e venda, que deve ser aceita como legítima. É de se reconhecer também que, em sua atuação no mercado,

por vezes, por questões mercadológicas, a Recorrente possa vender seus produtos por preço bem inferior ao custo de aquisição do principal insumo.

Mas o que se questiona no lançamento em julgamento não é o preço, livremente pactuado entre as partes e que deve ser tido como legítimo. O que se questiona é a base de cálculo adotada para as operações relacionadas no lançamento. A Fiscalização em nenhum momento questiona o preço estabelecido pela Recorrente e seus clientes. O que se questiona é a base de cálculo adotada. Portanto, embora se concorde com as considerações da Recorrente quanto à formação de seu preço, tais considerações não são capazes de afastar o lançamento realizado.

Por último, a Recorrente defende que o critério para recomposição da base de cálculo adotado pela Fiscalização só poderia ser aplicado quando inexistisse preço corrente no mercado atacadista, afirmando existir uma ordem de aplicação para métodos de determinação da base de cálculo no artigo 137, parágrafo único, do Regulamento do IPI.

Com efeito, para fins do artigo 137, parágrafo único, do Regulamento do IPI, os métodos previstos nos incisos I e II do artigo 137 devem ser aplicados se inexistir preço corrente no mercado atacadista. Contudo, tais normas se referem às hipóteses previstas no artigo 136, inciso I, referente a operações realizadas *“quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência”* e no artigo 136, inciso II, referente a operações realizadas *“quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo”*, situações que não guardam relação com o presente lançamento, tendo a Fiscalização, a meu ver, no presente caso, aplicado a regra prevista no artigo 136, inciso III.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento na parte que versa sobre saídas de produtos por valor abaixo do valor tributável mínimo.

Direito de crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus

A questão que se coloca nesses autos é se, à luz do ordenamento jurídico vigente, a Recorrente faz jus ao direito de crédito de IPI decorrente de operações de aquisição de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Impende esclarecer que não há qualquer questionamento quanto à isenção fruída pelos fornecedores da Recorrente, tendo a Fiscalização se voltado apenas contra o direito de crédito de IPI escriturado pela Recorrente, de modo que a discussão se cinge a esse último aspecto.

A Constituição da República prevê, em seu artigo 153, parágrafo 3, inciso II, que o IPI será *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”* (grifos nossos). Já com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (“ICMS”), a não cumulatividade encontra assento constitucional no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição da República, que determina que o ICMS *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada*

operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (grifos nossos).

Porém, em relação ao ICMS, de forma diversa do que ocorre com o IPI, há uma ressalva expressa ao direito de crédito em relação à isenção, pois, de acordo com o artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da Constituição da República, *"II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores"*.

Essa ressalva vem de antes da Constituição de 1988, mais precisamente, decorre da Emenda Constitucional nº 23/1983, conhecida como "Emenda Passos Porto", e alterou unicamente a disciplina de créditos e débitos do ICMS, para transformar o que era regra - direito de crédito nas aquisições isentas - em exceção, mantendo incólume a disciplina de créditos e débitos referente ao IPI. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio:

"Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência implicará crédito - e estou modificando a ordem das expressões - "não implicará" - é a regra - "crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não. O IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM"⁴.

Como se verifica, existia uma jurisprudência firme, no sentido de que a aquisição de insumo isento gerava direito de crédito de IPI, com fundamento direto no princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI, previsto no artigo 153, parágrafo 3º inciso II, da Constituição da República, considerando ainda que o legislador constituinte quando pretendeu ressaltar esse direito em relação à isenção, o teria feito de forma expressa, como se deu em relação ao ICMS.

Entretanto, no ano de 2007, houve uma guinada no entendimento do Supremo Tribunal Federal ("STF"), por ocasião dos Recursos Extraordinários nº 353.657/PR e nº 370.682/SC, passando o STF a não reconhecer o direito de crédito de IPI não somente nas aquisições isentas, mas também nas aquisições sujeitas à alíquota zero e não tributadas, conforme ementas de julgados a seguir:

"IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. (...) (RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 7.3.2008)

⁴ RE 212.484-2. Data de Julgamento: 05/03/98.

"Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido". (RE 370682, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 19.12.2007)

Essa jurisprudência foi reafirmada no ano de 2015, em processo de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em que foi reconhecida a repercussão geral do tema, em decisão que possui a ementa a seguir: "*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: Min. Gilmar Mendes, julgado em 27/08/2015)

Com base nesse entendimento do STF, a Fazenda Nacional defende a impossibilidade de os contribuintes escriturarem crédito de IPI em decorrência de aquisições isentas de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Segundo a Fazenda, tal como decidido pelo STF, o princípio constitucional da não cumulatividade não albergaria o direito de crédito em aquisições isentas, sendo necessário para o surgimento do direito de crédito que a operação anterior esteja sujeita ao efetivo pagamento do IPI.

Portanto, a ausência de direito de crédito nas aquisições isentas da Zona Franca de Manaus teria como fundamento o artigo 153, parágrafo 3, inciso II, da Constituição da República.

Além disso, os defensores dessa corrente, muitas vezes, apontam o artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição da República⁵, como um fundamento adicional para não se reconhecer o direito de crédito em tais situações, pois esse dispositivo constitucional exigiria lei específica para a concessão do direito de crédito.

No CARF, o entendimento quanto à matéria também vacilou, ao longo dos anos, seguindo as oscilações ocorridas no âmbito do Poder Judiciário. No ano passado, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de apreciar novamente a matéria, firmando o entendimento, por maioria de votos, favorável à tese da Fazenda Nacional, em decisão que possui a seguinte ementa:

Ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL. ZFM. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, é inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito ficto ou presumido de IPI depende de autorização de lei específica a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF, o que não acontece no caso dos produtos adquiridos da ZFM e da Amazônia Ocidental, uma vez que não satisfizeram as condições estabelecidas no art. 82, inc. III do RIPI/2002". (Acórdão nº 9303004.205; Sessão de 09/08/2016; Relatora: Vanessa Marini Cecconello; Redator Designado: Andrada Márcio Canuto)

Trecho do Voto Vencedor:

"Como a sistemática da não-cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas de insumos não tributados por tal imposto, este creditamento só poderá ser admitido quando autorizado por lei específica, pois a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o §6º do art. 150 da CF, situação que se harmoniza com a opção do constituinte pelo sistema de crédito para efetivação do princípio da não-cumulatividade. (...) Desta forma, para que haja o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos desonerados, a título de crédito presumido, faz-se necessário lei específica nesse sentido.

Por esta razão que, o Regulamento de IPI de 2002, em seu art. 175, estabeleceu o benefício de creditamento ficto de IPI, como se devido fosse, nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus, apenas quando da ocorrência de isenção prevista no inciso III do art. 82 do RIPI/2002".

Contudo, a situação jurídica da Zona Franca de Manaus é peculiar, de modo que não se pode olhar para as aquisições de insumos isentos daquela região do país e de seus efeitos, no que dizem respeito à tributação do IPI, da mesma forma que se olha para as demais aquisições isentas de insumos.

Tanto é assim que o Ministro Marco Aurélio deixou claro, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.819 que naquele recurso não se estava em jogo situação jurídica regida *"por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus"*, a indicar que, não se poderia aplicar diretamente, sem um detido exame de todos os nuances envolvidos, a tese firmada pelo STF quanto à generalidade dos casos de aquisições isentas às aquisições isentas da Zona Franca de Manaus. Como bem observado em seu Voto, nos debates ocorridos em sessão de julgamento, após o Ministro Marco Aurélio fazer essa ressalva, também a Ministra Cármen Lúcia admitiu, dizendo *"o caso da Zona Franca, por exemplo, que aí é outra coisa"*.

Aliás, os precedentes do STF que firmaram a tese pela ausência de direito à crédito de IPI nas aquisições de insumos isentos não tinham como origem fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus.

Portanto, é inegável a particularidade existente quanto ao regime jurídico das aquisições de insumos isentos daquela região, para efeito de direito de crédito de IPI, o que decorre da realidade histórica, geográfica, econômica e social da Região Norte do país, que desde a Constituição de 1946 (artigo 199) merece atenção especial dos Poderes Legislativo e Executivo, com vistas ao seu desenvolvimento, proteção e integração ao território nacional.

Em 1953, foi editada a Lei nº 1.806/1953, que dispôs sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, criou a superintendência da sua execução e deu outras providências. Após, veio a Lei nº 3.173/1957, que cria uma zona franca na cidade de Manaus. Em seguida, a Lei nº 5.173/1966, que tratou do Plano de Valorização Econômica da Amazônia, extinguiu a Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA) e criou a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM).

Finalmente, foi editado o Decreto-Lei nº 288/1967, que regula a Zona Franca de Manaus e, em seu artigo 9º, confere a isenção de IPI da qual se discute a possibilidade de gerar direito de crédito para o adquirente, nos seguintes termos:

"Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional".

Essa isenção, e aqui começa a distinção que é necessária ser feita, não é uma isenção de natureza fiscal, portanto, não é regida diretamente pelo artigo 176 e seguintes do Código Tributário Nacional. É uma isenção de natureza extrafiscal que tem como fundamento de validade o artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, *in verbis*:

"Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§ 1º Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas". (grifos nossos)

Na realidade, trata-se de uma isenção de incentivo regional que tem matriz na própria Constituição, não se sujeitando, portanto, ao requisito de estar prevista em lei específica, tal como determina o artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição da República. É da própria Constituição que essa isenção emana, com o objetivo de efetivar os objetivos fundamentais da República, listados no artigo 3º, da Constituição⁶.

⁶ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir

Além disso, o regime jurídico aplicável à Zona Franca de Manaus foi expressamente recepcionado pela Constituição de 1988, que no artigo 40 do ADCT afirma: *"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"*.

E, depois, as Emendas Constitucionais de nº 42/2003 e 83/2014, incluíram os artigos 92 e 92-A, para ampliar o prazo previsto no artigo 40 do ADCT, primeiro, por mais 10 (dez) anos, e depois, por mais 50 (cinquenta) anos, o que resulta na manutenção da Zona Franca até o ano de 2073. Sobre esse ponto, a Ministra Carmen Lúcia já teve a oportunidade de afirmar:

"Para preservar o projeto desenvolvimentista concebido sob a vigência da ordem de 1967 para a região setentrional do país, o poder constituinte originário tornou expressa a manutenção, por tempo determinado, da disciplina jurídica existente, afirmando a finalidade de apoio ou fomento para a criação de um centro industrial, comercial e agropecuário na região da Zona Franca de Manaus.

O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus foi alçada à estatura constitucional pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária". (ADI nº 310; julgada em 19/02/2014)

Portanto, a isenção e demais benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus possuem estatura constitucional, com fundamento de validade nos artigos 43, parágrafo 2º, III, da Constituição da República e artigos 40, 92 e 92-A, do ADCT.

Agora, com relação à isenção de IPI, a sua particularidade reside justamente na necessidade de estar acompanhada do direito de crédito do adquirente para que tenha efetividade, devendo-se, portanto, fazer a distinção e afastar a aplicação da jurisprudência que se firmou para a generalidade dos casos.

Como mencionado, o objetivo da isenção é extrafiscal, no sentido de estimular a instalação de um pólo industrial na região, ocupá-la para garantir a segurança nacional e a proteção da Floresta Amazônica e de toda a sua biodiversidade, gerar desenvolvimento econômico e social na região, diminuir a pobreza e fazer a integração dessa região com o restante do país. Porém, nesse caso, se a isenção não andar junta, de mãos dadas, com o direito de crédito, perde-se o benefício almejado. A única forma da isenção ser efetiva é acompanhada do direito de crédito.

Para ilustrar, peço vênica para tomar emprestado o exemplo singelo, porém, interessante, levantado pelo Ministro Luís Roberto Barroso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, que será novamente mencionado adiante. A situação hipotética colocada é a seguinte: uma indústria em São Paulo, capital, tem a opção de comprar ordinariamente um determinado insumo que custa sem o IPI \$100. De um fornecedor localizado em Santo André, SP, incide IPI no valor de \$20, o que resulta em um custo total de R\$120, com a possibilidade de crédito de \$20. Portanto, um custo efetivo de \$100. Já o

as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus está beneficiado pela isenção, portanto, \$0 (zero) a título de IPI.

Admitindo-se que a isenção não gera direito de crédito ao adquirente, os dois fornecedores ofertariam o insumo a um mesmo custo à indústria de São Paulo, capital, pelo valor de \$100, sendo a única vantagem de se comprar na Zona Franca de Manaus um diferimento no desembolso do IPI. Enquanto ao se comprar do fornecedor de Santo André, SP, a indústria deverá desembolsar o IPI de forma imediata, na compra de fornecedor da Zona Franca de Manaus, a indústria só teria que fazer o desembolso na operação seguinte.

A pergunta que deve ser feita é se esse mero diferimento seria incentivo suficiente para que se adquira insumos na Zona Franca de Manaus ou para que determinada empresa se instale na Zona Franca e tenha condições de oferecer com competitividade seus produtos no mercado. A resposta é não. Nesse cenário, as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus perdem, por completo, qualquer atratividade, levando em consideração que elas já largam em desvantagem e nunca conseguiriam ter o mesmo preço sem IPI de uma empresa localizada, por exemplo, em Santo André, SP, em razão de custos de logística, como frete e seguros no transporte.

Enquanto a distância entre Manaus e São Paulo, capital, gira em torno de 4.000km, a depender do trajeto, a distância entre Santo André e São Paulo, capital, é de 20km.

Mas não é só. A distância do mercado consumidor é apenas uma entre as diversas dificuldades enfrentadas por aqueles que empreendem naquela região, existindo inúmeros desafios a serem enfrentados na instalação e desenvolvimento de um projeto industrial naquela parte do país, como dificuldades para obtenção de mão-de-obra especializada, de fornecedores de bens e serviços etc.

Por todas essas dificuldades e tendo em vista os objetivos fundamentais da República, arrolados no artigo 3º, da Constituição, é que um plano de desenvolvimento para a região foi concebido, vem sendo pensado, aprimorado e implementado por todas essas décadas.

Portanto, a isenção sem que venha acompanhada do direito de crédito, perde-se, por completo, e o direito de crédito existe justamente para, em conjunto com outros incentivos, anular esse custo de logística e tentar colocar as empresas lá localizadas em grau de competitividade com empresas localizadas em outros lugares do país. Não por outro motivo, o Ministro Marco Aurélio, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-2, afirmou: *“não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra”*.

Nessa linha de entendimento, oportuno citar o alentado voto do Juiz Federal Roberto Jeuken, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 1999.61.00.014490-0, pela 3ª Turma do Tribunal Regional da 3ª Região:

“De fato, as isenções de produtos oriundos das chamadas zonas livre de comércio, qualificam-se como um incentivo regional assegurado diretamente no corpo da lei maior, conforme se depreende da análise do art. 43 e § 2º, não obstante a necessidade da lei instituidora, inclusive porque a opção poderá se dar em face dos outros benefícios assegurados no mesmo preceptivo, esmaecendo-se, portanto as objeções que pudessem ser opostas em face do art. 150, § 6º da mesma, na redação conferida pela EC. 03, de 17.03.93.

Não se cuida portanto de desoneração emergida da vontade discricionária do legislador ordinário, com fundamento direto nas raias do art. 176 do CTN, onde a previsão do art. 150 § 6º opera seus efeitos e sim de outorga derivada daquele assento constitucional, desde a promulgação do vigente ordenamento, revestindo-se assim de igual estatura e de maior antigüidade em relação a exigência contida neste outro cânone magno.(...)

Portanto, poderá ser afirmado que a migração destas isenções para o âmbito da lei maior, confere as mesmas, relevo superior ao já desfrutado no âmbito do parágrafo único do artigo 176 do CTN, onde dotada de características especiais, frente as demais normas isentivas, fundadas no seu caput.. Tal peculiaridade coloca estas desonerações de caráter regional, por força daquele preceito, no mesmo patamar constitucional da incumulatividade, em ordem a que a desconsideração dos créditos dela advindos, substanciaria a prática de dar com uma mão e tirar com a outra (voto do Ministro Marco Aurélio no RE 212.484), não admitida no Excelso Pretório. (...)

Contudo, naqueles casos onde a outorga deita lastro no art. 43 da lei maior, a atuação legislativa processa-se no patamar da própria Constituição, e em sede privativa da União, a qual tem dentre suas elevadas funções, a de promover a unidade nacional através do desenvolvimento regional.

Portanto, neste contexto, o direito ao crédito emerge das próprias finalidades que estão subjacentes a este especial atuar, proporcionando a efetividade do benefício.

De sorte que, no caso, o direito ao crédito é o discrimen que qualifica a utilização destes créditos e não aquele direito fundado tão somente na primeira parte do inciso II do art. 153, §3º (será não-cumulativo) então erigido ao patamar de um princípio absoluto, intocável e balizador da compensação que efetivar-se-á ao em olvido a técnica indicada na mesma sede e no mesmo dispositivo, porém considerada como de uma categoria, mera regra de aplicação de um princípio maior, a ser ajustada consoante farto entendimento doutrinário pátrio, para contemplar crédito de imposto e não imposto pago.

Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas Livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.

De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivara a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram

elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante”. (grifos nossos)

Verifica-se, por conseguinte, que a isenção deve estar acompanhada do direito de crédito, sob pena de se tornar inócua, não atingindo as finalidades para as quais foi instituída, tornando letra morta todo o regime jurídico cuidadosamente editado com esse objetivo e os dispositivos constitucionais que o recepcionaram e lhe deram vida longa até 2076.

Além disso, nesse caso, a não aceitação do direito de crédito implica a transformação da figura da isenção e uma figura de mero diferimento que, muito embora seja uma espécie de benefício fiscal, não foi aquele escolhido pelo legislador para o atingimento do fim por ele pretendido. Observem que o legislador possui, nos termos do artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, três instrumentos para atingir o desenvolvimento e reduzir as desigualdades regionais: a isenção, a redução de tributos e o diferimento de tributos.

Ao ter escolhido a isenção, que é o maior incentivo possível e adequado ao atingimento dos fins almejados, não se pode interpretar a sua aplicação, de um modo que a torne ineficaz, esvaziada, com a mesma força de um benefício de diferimento - que é uma mera alteração no prazo de pagamento do tributo ou na data de ocorrência do fato gerador - , justamente o menor incentivo, a arma de menor calibre, dentre os que poderia o legislador se utilizar. E o único modo de a isenção ser plena, na sistemática própria do IPI, é que venha acompanhada do respectivo direito de crédito.

Portanto, ante o exposto, pode-se concluir que: (i) a isenção do artigo 9º Decreto-Lei nº 288/1967 se qualifica como uma isenção para incentivo regional e tem fundamento direto no artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, sendo recepcionada na ordem constitucional vigente, conforme artigos 40, 92 e 92-A, do ADCT; (ii) não tem como fundamento legal, dessa forma, no artigo 176 e seguintes do CTN, não se sujeitando, assim, ao disposto no artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição da República; (iii) nesse caso, a outorga de isenção para incentivo regional só é eficaz e produzirá os efeitos pretendidos, atingindo os fins para os quais foi concebida, se acompanhada do direito de crédito, que não tem como fundamento o princípio da não cumulatividade previsto no artigo 153, parágrafo 3º, inciso II, da Constituição da República, mas encontra fundamento de validade de igual estatura, qual seja, o no artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, considerando-se ainda a especial posição que ocupa a Zona Franca de Manaus e seu regime jurídico no ordenamento jurídico pátrio.

Por fim, cabe ressaltar que esse entendimento está em linha com as manifestações do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.819, no qual a Ministra Relatora Rosa Weber já proferiu seu voto, reconhecendo o direito de crédito nas aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, sendo seguida pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Todavia, o julgamento foi interrompido com um pedido de vistas do Ministro Teori Zavascki, que expôs que seu entendimento até o início do julgamento era pelo não reconhecimento do direito de crédito, mas que, diante dos debates, havia pensado ser mais prudente pedir vistas para aprofundar seus estudos sobre a matéria. A grande preocupação que o Ministro Teori Zavascki externou dizia respeito ao fundamento para amparar o direito de crédito, já que o direito de crédito no caso não possuía assento no princípio da não-cumulatividade, artigo 153, parágrafo 3º, inciso II, da Constituição da República, sendo certo

que o artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, prevê apenas a isenção e não a isenção acompanhada pelo direito de crédito.

Com relação a esse ponto, na linha do que já se expôs, acredito que o direito de crédito tenha fundamento no próprio artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República e artigo 9º, do Decreto-Lei nº 288/1967, pois essa isenção, para ser efetiva e atingir o seu objetivo de incentivo regional, deve obrigatoriamente estar acompanhada do direito de crédito. Por esse motivo, quando, anos mais tarde, o legislador tratou de projetos específicos para produção de *“produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária”* e outorgou a isenção na saída dos produtos da Zona Franca de Manaus, ele deixou claro que aquela isenção era acompanhada do direito de crédito (artigo 6, caput, e parágrafo 1º, do Decreto nº 1.435/1975), não havendo razões para se impor tratamento diferenciado para um e outro caso.

Além disso, à época da edição da legislação que inseriu a isenção que está a se tratar, o entendimento era firme no sentido de que, ao determinar a isenção em uma operação, a operação seguinte fruiria direito de crédito de IPI, pois, como lembrado pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE nº 212.484-2, até determinado momento, a *“jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito”*. Assim, o emprego de uma interpretação histórica, levando em conta a intenção original do legislador e a norma que se extraía da legislação à época e que foi considerada por aqueles que se instalaram na região setentrional, também levaria a essa conclusão.

Ademais, o direito de crédito guarda ainda fundamento nos artigos que alçaram o regime jurídico da Zona Franca de Manaus à estatuta constitucional, artigos 40, 92 e 92-A do ADCT, que indicam e garantem uma proteção e irredutibilidade de direitos que visem o desenvolvimento e proteção da Zona Franca de Manaus.

Pelo exposto, entendo que o Recorrente tem direito de crédito de IPI sobre as aquisições de insumos isentas oriundas da Zona Franca de Manaus, motivo pelo qual o Auto de Infração deve ser cancelado nessa parte.

Créditos por Devolução ou Retorno de produtos e sistema equivalente ao Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque

Nesse tópico da autuação, a Fiscalização reconhece que há direito de crédito relativo a produtos tributados recebidos em devolução, porém, *“condicionado à comprovação inequívoca de que a mercadoria retornou entrou nos estoques do Contribuinte e, teve, posteriormente, saída tributada”*, na esteira do procedimento e requisitos previstos no artigo 167 e seguintes do Regulamento do IPI de 2002.

Porém, a Fiscalização glosou tais créditos, sob o entendimento de que a Recorrente não teria atendido a um dos requisitos desse procedimento, o previsto no artigo 169, inciso II, b, do Regulamento do IPI de 2002, abaixo transcrito:

“Art. 169. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências (Lei nº 4.502, de 1964, art. 27, § 4º): (...) II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução: (...) b) escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente nos termos do art. 388”; (grifos nossos)

De acordo com a Fiscalização, a Recorrente não disporia de sistema alternativo ao Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque que fosse adequado e hábil ao controle de mercadorias, tal como determina o artigo 388 do Regulamento do IPI, *in verbis*:

“Art. 388. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:

I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;

II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e

III - o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação”. (grifos nossos)

Isso porque o sistema de controle da Recorrente adotava o inglês e não o português como língua. Ressalte-se que esse foi o único motivo apontado pela Fiscalização para não aceitar o sistema adotado pela Recorrente e, por consequência, glosar os créditos escriturados, como se verifica do trecho do Termo de Verificação Fiscal, já transcrito linhas acima, no relatório deste Acórdão.

Por sua vez, o acórdão recorrido manteve o lançamento nessa parte, pelos seguintes fundamentos:

“Logo, o direito ao creditamento em questão não decorre imediatamente do registro isolado, no Livro de Registro de Entradas, do retorno dos produtos ao estabelecimento industrial. E, quanto ao documento em língua inglesa denominado “Stock History”, mesmo quando afastados os óbices normativos e a perplexidade diante da manutenção e exibição à Administração Tributária Brasileira, pelo contribuinte, de registros que não se encontram grafados em vernáculo, verifica-se que o referido documento (como se vê às fls. 111/112, v.g.) não exhibe, indubitavelmente, os mesmos elementos do livro a que pretende substituir e nem representa um controle quantitativo de produtos que permita a perfeita apuração do estoque permanente e de seu fluxo, o mesmo se dando em relação às folhas avulsas (“fichas”) cujos exemplares acompanham a impugnação, as quais não são impressas com os mesmos elementos do livro substituído, não são numeradas tipograficamente e muito menos exibem autenticação do Fisco Estadual ou da Junta Comercial (conforme consta às fls. 2040/2041 e 2045/2046, v.g.), não podendo ser reputadas, à evidência, como “sistema de controle” do fluxo de envio e retorno de mercadorias”.

Diante dos termos da decisão recorrida, a Recorrente pede que seja reconhecida a sua nulidade, pois ao apreciar a matéria, mantém o lançamento apresentando motivos adicionais e estranhos ao que teria sido apontado no Auto de Infração. Além disso, a

Recorrente defende que possuiria sistema permanente de controle de estoques alternativo ao Registro de Controle da Produção e Estoque apto a demonstrar de forma quantitativa a movimentação de estoques.

Para tanto, acosta aos autos documento intitulado “Termo de Constatação” elaborado por firma de auditoria independente que atesta que examinou minuciosamente o sistema utilizado pela Recorrente no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009 e que tal sistema “*possibilita a apuração quantitativa permanente do estoque e de seu fluxo, bem como possibilitam o rastreamento e controle quantitativo das suas saídas (vendas e/ou revenda de mercadoria e devoluções de venda de mercadoria*”.

Além disso, aduz a Recorrente que as informações em “língua inglesa” são mínimas e não são fundamentais para a compreensão das informações apresentadas, tendo em vista que o objeto de análise consiste na correlação entre números, datas e códigos de identificação de cada produto.

Quanto ao pedido de nulidade, há que se concordar com a Recorrente quando alega que a decisão recorrida acaba mantendo a autuação por outros fundamentos que não os expostos para fundamentar o lançamento. Se acusação do lançamento é que o controle alternativo utilizado pela Recorrente é imprestável, pois o sistema de controle quantitativo de produtos adota como idioma o inglês, deve a autoridade julgadora decidir nos limites da acusação, a partir da qual a lide foi instaurada. Desse modo, não pode a autoridade julgadora manter o lançamento, sob o argumento de que aceita o idioma inglês no controle alternativo, porém, o sistema ainda assim é imprestável, não atende ao artigo 388 do Regulamento do IPI, pois os registros nele feitos não têm como observar os requisitos previstos para o Registro de Controle da Produção e do Estoque que pretende substituir, em violação ao disposto nos artigos 383 a 386, do Regulamento do IPI. Tal julgamento levaria a uma alteração no critério jurídico do lançamento, vedada pelo artigo 146, do CTN.

Entretanto, o pedido deve ser rejeitado, tendo em vista que, diferente do que alega a Recorrente, a decisão recorrida não tangencia a apreciação quanto à possibilidade de utilização de idioma estrangeiro no sistema de controle alternativo, mas, a meu ver, afasta essa hipótese, apesar de dar mais ênfase na manutenção do lançamento a fundamentos inovadores e adicionais ao que foi apresentado na autuação.

Com relação à utilização de língua estrangeira em sistemas do contribuinte que devem atender também aos propósitos de fiscalização da Receita Federal, o CARF já decidiu que *"a forma de apresentação dos registros e arquivos em meio magnético a que estão obrigadas as pessoas jurídicas por força do disposto no artigo 11 da Lei 8.218/91 é aquela definida no ADE COFIS nº 15/2001, que, como se viu, não faz qualquer referência à língua em que as mercadorias devem ser descritas"*, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2005

ARQUIVOS DIGITAIS. DADOS EM IDIOMA ESTRANGEIRO. CONTEÚDO DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS. INFRAÇÃO QUANTO À FORMA. INOCORRÊNCIA.

Os arquivos digitais e sistemas das pessoas jurídicas que utilizam sistema de processamento eletrônico de dados devem observar, quanto à forma, as disposições contidas no ADE COFIS nº 15/2001. O fato de as informações

estarem em língua estrangeira não constitui infração pelo não atendimento da forma de apresentação dos registros e respectivos arquivos.

Recurso de Ofício Negado" (Acórdão nº 3102001.641; 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 23/10/2012; Relator: Conselheiro Ricardo Paulo Rosa Relator; decisão unânime)

No caso específico do sistema de controle alternativo aqui discutido, o CARF também já teve a oportunidade de examinar a sua adequação às normas de regência, em processo da própria Recorrente que tratava de pedido de ressarcimento de IPI do período de apuração relativo ao quarto trimestre de 2006, quando, conforme “Termo de Constatação” acostado pela Recorrente, o sistema adotado era o mesmo que o adotado no período do lançamento ora em julgamento.

Na sessão de julgamento do dia 14/10/2014, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara afastou a glosa de créditos em razão de o sistema utilizar a língua inglesa, pelas seguintes razões, expostas no voto do Conselheiro Relator Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto:

“A recorrente apresenta inúmeros elementos, com telas do sistema e descrições do funcionamento do mesmo, que demonstram que o seu sistema de controle estaria apto para comprovar o seu direito creditório.

A fiscalização, contudo, não aceitou o sistema pois o mesmo utilizaria o idioma inglês, o que o tornaria inábil para este fim.

Neste ponto, verificando os documentos trazidos aos autos, constata-se que o sistema foi desenvolvido na língua inglesa. Não se trata, contudo, de um documento complexo, redigido em uma língua obscura, mas sim de um software que, assim como tantos outros, utiliza o idioma inglês.

Verifica-se ainda que as informações dos documentos fiscais são apresentadas conforme constam nestes documentos, e que por meio dele é possível a apuração do estoque permanente, o que permite a análise da veracidade dos créditos pleiteados.

Desta forma, constatado que a recorrente possui sistema de controle quantitativo de produtos que permite a apuração do seu estoque permanente, não se mostra correta a glosa de seus créditos referentes a estornos de saídas em razão de retorno à produção própria e revendas referentes aos CFOPs 1.201/2.201/2/1.202/2.202/1.949/2.949, devendo a autoridade fiscal verificar a regularidade dos créditos pleiteados pela recorrente por meio da análise dos dados contidos no sistema por ela utilizado”. (grifos nossos) (Acórdão nº 3201001.767; decisão unânime)

Ao se examinar as telas do sistema juntadas pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, verifica-se que são pertinentes as conclusões a que chegou a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, no Acórdão nº 3201001.767: não se trata de um documento complexo, mas sim de um software que possui sua versão na língua inglesa.

Além disso, pela própria natureza do sistema de controle alternativo de estoque de que trata do artigo 388 do Regulamento do IPI de 2002, as informações mais importantes a serem lidas e examinadas pelo auditor fiscal são relativas a números (código da TIPI, alíquota do imposto, quantidade etc) ou palavras cujo idioma é indiferente (identificação do produto, especificação da unidade como quilograma, litro, etc), sendo certo que as palavras em língua estrangeira devem aparecer intitulado quadros e colunas, de forma repetitiva, o que, em princípio, não se traduz em dificuldade de compreensão e de fiscalizar os dados nela contidos.

Nesse sentido, impende destacar que a Fiscalização em nenhum momento apresenta uma dificuldade concreta na leitura do sistema da Recorrente, fazendo uma acusação genérica de impossibilidade de aceitação do sistema, por utilizar a língua inglesa, deixando, portanto, de apontar, de forma direta de que modo a língua inglesa impede a *"perfeita apuração do estoque permanente"*.

Aliás, conforme "Termo de Constatação" elaborado por firma de auditoria independente, os códigos CN02 e CN06 são algumas das codificações utilizadas no sistema de controle alternativo da Recorrente. E, para realizar o lançamento dos valores ali registrados, a Fiscalização não teve qualquer problema de compreensão, aceitando o sistema como se apresentava e tomando como verdadeiros os valores ali registrados. Assim, não se pode aceitar como válido um sistema para realizar o lançamento de crédito tributário e, no momento seguinte, rejeitar o direito de crédito da Recorrente, sob o argumento que o mesmo sistema é imprestável.

Ante o exposto, considerando que o lançamento tem como fundamento exclusivo a adoção da língua inglesa e que não restou demonstrado pela Fiscalização que tal particularidade impede que o sistema *"permita perfeita apuração do estoque permanente"*, proponho ao Colegiado cancelar o lançamento nesse ponto.

Multa de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/1964

A Recorrente pede o afastamento da penalidade cominada, prevista no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, sob a alegação de que seria inaplicável em razão da existência de saldo credor e, portanto, da ausência de valores devidos pela Recorrente à Fazenda Pública.

Prevê o no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/1964: *"Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória"*.

Com isso, percebe-se que a penalidade é devida em 3 (três) hipóteses: (i) falta de lançamento do IPI na nota fiscal; (ii) falta de recolhimento do IPI lançado na nota fiscal; e (iii) recolhimento do IPI após o prazo sem o acréscimo de multa moratória.

Assim, embora em duas hipóteses se exija que o penalizado seja devedor da Fazenda Pública para aplicação da penalidade - nas situações em que há falta de recolhimento ou recolhimento em atraso sem a multa moratória - , há hipótese de sujeição à penalidade que independe dessa condição, quando o contribuinte apenas deixa de lançar o IPI devido, que é

justamente o caso dos autos, em que entendeu a Fiscalização que as irregularidades implicariam o lançamento de IPI na nota fiscal, em montante superior ao efetivamente lançado, ainda que sem o recolhimento do IPI, em razão da existência de saldo credor.

Nesse sentido, já decidiu essa Turma de Julgamento, na sua composição anterior, em acórdão de lavra do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho que, na parte que trata dessa matéria, foi assim ementado: *"MULTA DE OFÍCIO APLICADA PELA FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR. IRRELEVÂNCIA. A multa do art. 80, da Lei nº 4.502, de 1964, é aplicada nas situações em que o contribuinte, estando obrigado, deixa de destacar o IPI na saída de seus produtos, independentemente da existência de saldo credor capaz de acobertar o exsurgimento de débitos do imposto"*. (Acórdão n. 3401-01.014; Sessão de 30/09/2010).

Portanto, enquadrando-se a situação da Recorrente na hipótese prevista em abstrato na norma para a aplicação do lançamento, correta a manutenção da multa de 75% (setenta e cinco por cento), sobre o valor do IPI que deixou de ser recolhido.

Ilegalidade da incidência da SELIC sobre a Multa de Ofício

Por fim, pede a Recorrente o afastamento da taxa SELIC sobre a multa de ofício aplicada, em razão do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

A questão que se coloca é se a expressão “débitos” incluiria também a multa de ofício e, com isso, além do tributo lançado, aplicar-se-ia a taxa SELIC para atualização da multa de ofício.

A respeito do tema, destaco a seguir julgado proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, no qual o Relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, após fazer uma detida análise da legislação de regência, conclui pela inaplicabilidade da taxa SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal. É ler:

“Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:(...)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: *“os tributos e multas cabíveis não*

integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que: (...)

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput. Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002: (...)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma”. (Processo nº 10580.725551/2011-11; Sessão de 27/07/2013; Relator: Rosaldo Trevisan)

Além das razões expostas no julgado em questão, acrescento que a ausência de previsão legal de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício decorre da própria natureza desses encargos.

Enquanto a multa de ofício constitui uma sanção que tem por finalidade penalizar o devedor pelo inadimplemento da obrigação de pagar o tributo, os juros de mora têm por objetivo indenizar o credor pelo atraso no cumprimento da obrigação de pagar o tributo por devido dentro do prazo estabelecido por Lei.

Dessa maneira, tendo os juros de mora e a multa de ofício naturezas distintas, não cabe aplicar juros de mora sobre a multa de ofício, sob pena de se atribuir à multa de ofício um caráter indenizatório que a mesma não possui. O valor da multa de ofício não serve para indenizar o Estado-credor pelo atraso na prestação do tributo, serve para penalizar o contribuinte que deixou de pagar tributo.

Com isso, o valor da multa de ofício não pode ser majorado em função do tempo que perdurar a mora do contribuinte devedor, com juros compensatórios da mora, por ausência de previsão e em razão da sua própria natureza.

Pelas razões expostas, entendo inaplicável a taxa SELIC sobre a multa de ofício, motivo pelo qual dou provimento ao recurso voluntário interposto quanto a essa matéria.

Conclusão

Pelo exposto, proponho ao Colegiado conhecer e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, para:

-
- (i) cancelar todos os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes de 04/07/2007, pelo reconhecimento da decadência;
 - (ii) manter o lançamento relativo aos códigos CN02 e CN06 de relatórios internos de movimentação dos estoques da Recorrente;
 - (iii) manter o lançamento na parte que versa sobre saídas de produtos por valor abaixo do valor tributável mínimo;
 - (iv) reconhecer o direito de crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, determinando o cancelamento do lançamento nessa parte;
 - (v) cancelar o crédito tributário decorrente de glosa de créditos por Devolução ou Retorno de produtos, em razão do sistema de controle alternativo ao Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque adotado pela Recorrente;
 - (vi) manter a multa de ofício aplicada e afastar a aplicação da SELIC sobre a multa de ofício.

É como voto.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Com relação ao exame do direito de crédito de IPI pelas aquisições isentas de matérias-primas, materiais intermediários e de embalagem da Zona Franca de Manaus – ZFM, tem-se que a não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI vem fixada no art. 153, § 3º, II da CF/88, como princípio vetor do tributo, nos seguintes termos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...)

§ 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.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (destaquei)

Como se observa do preceptivo em destaque, a apuração não cumulativa do IPI, que ora interessa, se dá pelo abatimento do valor cobrado nas aquisições e o valor devido pela saída do produto tributado, de modo que é pressuposto inarredável para o direito ao creditamento, na etapa seguinte do ciclo produtivo, que tenha havido cobrança de imposto na etapa imediatamente anterior e não a mera incidência tributária.

Neste sentido a redação do art. 49 do Código Tributário Nacional:

*“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**.*

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

A própria norma legal impositiva do imposto em comento, Lei nº 4.502/64, de maneira transversa, sinaliza nessa direção, quando determina que seja estornado o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, nestes termos:

“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 1988)

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saíam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)”

Com efeito, se se deveria estornar o crédito efetivo pela aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material embalagem aplicados na industrialização de produtos que não sofriam a incidência do tributo, *lato senso*, com mais razão ainda na hipótese em que a própria aquisição do insumo já ocorresse de forma desonerada do imposto, raciocínio não prejudicado pelo advento do art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Como se observa dos textos legais, é condição *sine qua non* para aproveitamento dos créditos de IPI, pela sistemática de apuração não cumulativa, a efetiva **cobrança** do imposto na aquisição, aqui entendida na acepção de exigir, fazer com que seja pago, e não simplesmente que incida a norma tributária, de modo que a isenção, a não tributação ou a sujeição à alíquota zero, não garantem direito de crédito pela sistemática não cumulativa de apuração do IPI.

Essa é a orientação contemporânea do Supremo Tribunal Federal, fixada no RE 398.365/RS, e também no CARF, como exposto no voto vencido, a partir da análise histórica da jurisprudência pátria acerca do tema.

Abro um parêntese apenas para dissentir da afirmação que era firme a jurisprudência do STF, desde a promulgação da CF/88, no sentido de admitir o crédito presumido pelas aquisições isentas de IPI, ante a inexistência de vedação constitucional semelhante àquela prevista para o ICMS (art. 155, § 2º, II, “a”), ao passo que esse entendimento somente se sedimentou com a decisão prolatada no RE 212.484/RS, em 05/03/98.

Tocante à apropriação do crédito presumido de IPI pelas aquisições de insumos, isentas, provenientes da ZFM, especificamente, a questão está afetada à sistemática da repercussão geral no RE 592.891/SP, porém, pendente de decisão de mérito.

Portanto, inexistente qualquer precedente judicial, com força vinculante, que submeta este tribunal administrativo a conferir o direito de crédito em debate, a teor do art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/2015) e 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Respeitante ao exame histórico-econômico da criação da ZFM engendrado pelo i. Relator, como fundamento para o reconhecimento do direito de crédito, entendo que as razões ali arroladas não são suficientes para garantir o pretendido creditamento, uma vez que não há, na legislação de regência daquela área, qualquer dispositivo que estipule o direito vindicado.

Consoante art. 150, § 6º da CF/88, qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, **concessão de crédito presumido**, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só pode ser concedido mediante **lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias taxativamente enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, de sorte que o reconhecimento do crédito ficto pelas aquisições de insumos isentas da ZFM, a meu sentir, viola o texto constitucional.

Mesmo a alegação de pretensa extrafiscalidade da isenção *sub examine* não se apresenta como fundamento ao deferimento do crédito, isto porque a envergadura constitucional da ZFM, como elemento catalisador do desenvolvimento econômico e social da região amazônica, não arrima essa conclusão, porquanto os incentivos fiscais criados pelo DL 288/67 e legislação correlata, como instrumentos para alcance daquele objetivo, não elencam esse crédito presumido (ou ficto, como preferem alguns) dentre eles.

Com efeito, quando assim o quis, o legislador textualmente implementou crédito dessa natureza, como ocorreu no art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75, *verbis*:

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

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

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.”

Outrossim, não se pode olvidar que os benefícios fiscais da ZFM não se limitam à isenção do IPI pelas saídas de produtos industrializados para outros ponto do território nacional, mas se estendem à isenção pelas aquisições de insumos, por parte de empresas localizadas na ZFM, de qualquer parte do território nacional ou mesmo do exterior, com garantia de isenção, também, do Imposto de Importação respectivo.

Essas medidas necessariamente redundam em desoneração tributária de toda a cadeia produtiva, com claros ganhos de produtividade para empresas instaladas na área de abrangência da ZFM, daí porque a análise de cunho econômico não pode ser, com o devido respeito, simplista, como no exemplo proposto pelo voto vencido, sem considerar todas as demais variáveis.

Outrossim, aspectos de natureza econômica, ao menos em sede contenciosa administrativa, não servem de sustentáculo à concessão do crédito postulado.

Mesmo porque, se enveredarmos por essa trilha, algumas situações reais constatadas causariam espécie e obnubilariam o pretenso direito creditório arguido, como se verifica, p.e., nesse mesmo processo, relativo a pedido de ressarcimento, onde a apropriação de créditos pelas aquisições isentas da ZFM resultou em elevação do saldo credor apurado e requerido, de maneira que a União foi instada a devolver, sob forma de ressarcimento, valores que nunca adentraram os cofres públicos.

Ou seja, pretende-se o ressarcimento ou devolução do que nunca foi pago, por força da isenção, o que, a meu sentir, carece de lógica jurídica.

Demais disso, os ganhos decorrentes desses incentivos regionais poderiam ser qualificados também como financeiros, pela ótica da ausência de desembolso por parte dos adquirentes, acarretada pela desoneração, dos tributos incidentes diretamente sobre as aquisições.

Por esse ângulo, perde força o argumento de necessidade de reconhecimento do direito de crédito como forma de não equipará-lo a mero diferimento, como anotado no voto vencido, isso porque, a análise conjuntural exige a avaliação de todas as variantes econômicas, aí incluída a integralidade dos incentivos da ZFM, e não apenas a isenção do IPI pelas saídas de produtos industrializados, isoladamente.

Não se pode perder de vista, ainda, que o princípio da seletividade interfere nessa equação, ao estabelecer alíquotas distintas para os produtos, em função da sua essencialidade, ao invés de uma alíquota linear ou única, o que resulta na possibilidade de, em certa etapa do ciclo produtivo, posterior àquela beneficiada com isenção, que incida uma alíquota menor que as etapas anteriores ou até mesmo uma alíquota zero, profligando qualquer possibilidade de se verificar diferimento do tributo.

Noutro giro, reconhecer o crédito presumido/ficto pelas aquisições isentas de matéria-prima, produto intermediário e embalagens da ZFM equivale, por via oblíqua, a investir o julgador administrativo em legislador ordinário, ao passo que, como enfadonhamente repetido, não existe qualquer dispositivo que, explícita ou implicitamente, confira o direito de crédito ora altercado, seja pela leitura do art. 43, § 2º da CF/88, seja pelos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT.

Por esse motivo, compartilho a mesma perspectiva do saudoso Min. Teori Albino Zavascki, citado pelo i. Relator, segundo o qual, mesmo tomando o art. 43, § 2º da CF/88 como lastro constitucional para as vantagens fiscais atribuídas à ZFM, de modo a pretensamente afastar o art. 153, § 3º e sua regulação ordinária do princípio da não cumulatividade, o seu texto prevê tão-somente que os incentivos regionais compreenderão, dentre outros, isenções, reduções ou diferimento de tributos, nada mencionando sobre créditos presumidos ou fictos.

Note-se que a própria dicção do sobredito artigo, consubstanciado na expressão “dentre outros”, conduziria à possibilidade de criação do indigitado direito de crédito, ao estabelecer que os incentivos regionais não se limitam àqueles catalogados, todavia é mister do legislador ordinário a sua implementação, não do julgador administrativo.

Em apertada síntese: a apropriação de créditos pelas aquisições isentas de insumos da Zona Franca de Manaus carece de respaldo legal, devendo ser mantida a glosa realizada pelas autoridades fiscais.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao direito de creditamento de IPI por aquisições isentas, mesmo que originárias da Zona Franca de Manaus – ZFM.

Robson José Bayerl

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

1. Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, bem fundado voto do Conselheiro Relator Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, apresento voto divergente, no sentido de afastar a autuação em relação ao valor tributável mínimo e a multa de ofício a ele correspondente, conforme se passa a expor.

I. VALOR TRIBUTÁRIO MÍNIMO

2. Como se sabe, em conformidade com o art. 46 do Código Tributário Nacional,⁷ o imposto sobre produtos industrializados, previsto no inciso IV do art. 153 da Constituição de 1988,⁸ tem, como fato gerador: **(i)** o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; **(ii) a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 da norma;**⁹ e **(iii)** a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. O art. 51 do diploma em referência, por sua vez, determina que a contribuinte do imposto é o industrial (ou equiparado) e o comerciante de produtos sujeitos ao IPI que os forneça a industriais ou equiparados. Da simples leitura de tais dispositivos, é possível se concluir, *e.g.*, que a venda de distribuidora para consumidor final não se convola como fato gerador do imposto.

3. Uma vez definida a sua materialidade, depreende-se da leitura do art. 47¹⁰ a base de cálculo do IPI correspondente em uma operação de saída do produto interno: **(i)** o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, ou **(ii)** na falta dele, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente. Nos termos do quanto preceituado pelo art. 190 do Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI),¹¹

⁷ **Código Tributário Nacional - Art. 46.** O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - **a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;** III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

⁸ **Constituição da República de 1988 - Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV. Produtos industrializados.

⁹ **Código Tributário Nacional - Art. 51.** Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - **o industrial ou quem a lei a ele equiparar;** III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

¹⁰ **Código Tributário Nacional - Art. 47.** A base de cálculo do imposto é: I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; II - **no caso do inciso II do artigo anterior: a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;** III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

¹¹ **Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Art. 190.** Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável: (...) II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. § 1º O valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. § 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada do estabelecimento

constitui "**valor tributável**" dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, assim entendido como o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

4. O art. 195 do RIPI/2010, por seu turno, de forma a ecoar o preceptivo normativo do alínea b do inciso II do art. 47 do Código Tributário Nacional, dispõe a respeito da necessidade de um valor mínimo tributável no caso de produto destinado a outro estabelecimento do próprio remetente: o preço corrente no mercado atacadista da praça do próprio remetente, *cf.* inciso I do art. 15 da Lei nº 4.502/1964 e art. 2º do Decreto-Lei no 34/1966, conforme abaixo se transcreve:

Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Valor Tributável Mínimo -

Art. 195. *O valor tributável não poderá ser inferior: I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.*

5. Para a caracterização da relação de interdependência, por sua vez, necessária a configuração de ao menos uma das hipóteses previstas no art. 612 do RIPI/2010: (i) participação, direta ou indireta, de mais de 15% no capital social; (ii) comungarem de ao menos um diretor ou sócio com funções de gerência; (iii) quando uma tiver vendido/consignado à outra no ano anterior mais de 20% de seus produtos com exclusividade territorial ou mais de 50% em qualquer hipótese; (iv) quando uma delas for a única adquirente de um ou mais produtos da outra; (v) quando uma vender à outra produto que tenha fabricado ou importado por meio de contrato de participação ou semelhante, conforme disposição a seguir trasladada:

Decreto nº 7212/2010 (Regulamento do IPI) - Firms Interdependentes -

Art. 612. *Considerar-se-ão interdependentes duas firmas: I. quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física; II. quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação; III. quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação; IV. quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto; ou V. quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado. **Parágrafo único.** Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.*

contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado. § 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. § 4º Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido na alínea "b" do inciso I e no inciso II do caput, será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante

6. Uma vez configurada a situação de interdependência, deve o aplicador se voltar, necessariamente, ao preço corrente da praça do remetente, por expresso desígnio da alínea b do inciso II do art. 47 do Código Tributário Nacional conjugada com o inciso I do art. 195 do RIPI/2010. Duas são as questões que merecem, a partir de então, maior reflexão: em primeiro lugar, o sentido de "*preço corrente*" e, em segundo lugar, o sentido de "*praça*". Diante da dúvida sobre se o preço corrente da localidade seria aquele praticado pelo remetente, considerado de maneira individual e apartado do restante da praça, ou se, para o cálculo, deveria a autoridade fiscal considerar todo o mercado local, a Coordenação do Sistema de Tributação editou o Parecer Normativo CST nº 44/1981, que entendeu pela necessidade de consideração do universo das vendas realizadas na localidade, de modo a utilizar, como sinônimo de "*praça*", a "*cidade*".¹² Assim, para se encontrar o "*preço corrente*", necessário se levar em consideração a média ponderada do preço praticado pelos estabelecimentos da cidade do remetente:

Parecer Normativo CST nº 44/1981 - Imposto Sobre Produtos Industrializados 4.16.04.02 - Valor Tributável Mínimo - Remessas Para Interdependentes - "1. Indaga-se, para encontro do limite mínimo do valor tributável do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na hipótese prevista no artigo 46, inciso I, letra a, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI), qual a extensão do entendimento da expressão "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente".

(...). 3. A base da norma que se examina, originariamente, foi o disposto no inciso I do artigo 15 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, verbis:

Artigo 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou, na sua falta, ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente, quando o produto for remetido, para revenda, a estabelecimento de terceiro, com o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42).

4. No texto transcrito observa-se que a regra de apuração do valor tributável destacava a hipótese de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, podendo ser entendida como o preço praticado pelo próprio remetente.

4.1 - A alteração 5ª do artigo 2º do Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, deu nova redação ao inciso transcrito, e excluiu a possibilidade daquele entendimento, definindo que:

Artigo 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

¹² Sentido utilizado também no Recurso Extraordinário nº 71.253/PR, proferido pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal em 21/05/1973, de relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque. Ementa: "ICM. REMESSA PARA OUTRO ESTADO. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA MERCADORIA NA PRAÇA DO REMETENTE. DESNECESSIDADE, EM CERTOS CASOS, DE PROCESSO REGULAR PARA O ARBITRAMENTO DESSE PREÇO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO".

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro, incluído no artigo 42 e seu parágrafo único.

5. A norma superveniente determina, pois, ser "o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente..." a base mínima para o valor tributável nas hipóteses que menciona.

6. Registram os Dicionários da Língua Portuguesa que mercado, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos.

6.1. Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente no mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.

8. Quando não puder ser conhecido, por inexistente, o preço corrente no mercado atacadista relativo a qualquer produto, o comando legal a ser seguido encontra-se no artigo 46, § 6º (parte final), combinado com o disposto no parágrafo único do artigo 44 do já mencionado Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979" - (seleção e grifos nossos).

7. No ano seguinte à edição do Parecer Normativo CST nº 44/1981, com o objetivo de elucidar o vocábulo "produto" (item 6.1), bem como no sentido de esclarecer o cálculo da média ponderada, foi editado o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982. Em perfeita consonância com o repertório normativo analisado até o presente momento, o ato dispôs que, para fins de determinação do valor tributável mínimo, devem ser consideradas "*as vendas efetuadas **pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente**, no atacado, **na mesma localidade**, excluídos os valores de frete e IPI". Assim, deve a autoridade autuante fazer com que participe do cálculo da média ponderada não apenas os valores praticados pelos remetentes da praça, como também pelos seus interdependentes (**que estejam também na mesma praça - e caso existam -, evidentemente**, sob pena de contradição com o texto do art. 195 do RIPI/2010 e do Parecer Normativo CST nº 44/1981), conforme abaixo se reproduz:*

Ato Declaratório Normativo CST nº 5, de 04/05/1982 - O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa SRF nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o Parecer CST/DET nº 892/82:

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que o termo produto, constante do subitem 6.1 do Parecer Normativo CST nº 44, de 23 de novembro de 1981, indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca,

tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver, na forma indicada no inciso VIII do art. 205 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI).

Declara, igualmente, que, do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do art. 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o art. 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelo remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI.

8. Aventou-se, a partir de então, para fins de apuração do "preço corrente", hipótese em que, no mercado atacadista a que essa regra se refere, existir um único distribuidor, sendo este interdependente do estabelecimento industrial fabricante do produto cujo valor tributável mínimo se pretenda determinar. A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit), por meio da Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011,¹³ solicitou à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) orientação relativa à possibilidade da aplicação da regra de fixação de valor tributável mínimo determinada pelo inciso I do art. 195 do RIPI/2010 neste caso específico, o que conduziu à edição da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012, no sentido de que, em tais casos, o preço corrente "(...) corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do produto", em conformidade com o trecho abaixo transcrito:

Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012 - "(...) 9. (...) existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Deve-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”.

9.1. Agora, se “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”, possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

9.2. Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.

¹³ Consulta Interna nº 4, de 02/08/2011 realizada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit): "(...) quando uma distribuidora é a única vendedora no mercado atacadista do país ou da região do fabricante, os preços por ela praticados devem ser utilizados para determinação do valor tributável mínimo referido no artigo 195, inciso I, do RIPI/2010? Ou, em função do que consta no trecho acima transcrito do Parecer Normativo CST nº 44/81, deve se entender que a regra do artigo 195, inciso I, do RIPI/2010 só pode ser aplicada nos casos em que o mercado atacadista seja composto por mais de um vendedor?".

10. Dessa forma, as operações realizadas por este estabelecimento corresponderão ao “universo das vendas” a que se refere o Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, e tais operações de compra e venda configurarão o “mercado atacadista” de que trata o inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Conclusão

11. Diante do exposto, na hipótese de existir no mercado atacadista a que se refere o inciso I do art. 195 do RIPI/2010 um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto (sem similar para efeito de comparação de preços), o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento industrial fabricante corresponderá aos próprios preços praticados pelo distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto” - (seleção e grifos nossos).

9. Assim, para fins de determinação do preço mínimo, deve a autoridade autuante: **(i)** verificar a existência de **relação de interdependência** entre os estabelecimentos da contribuinte fiscalizada, nos termos do art. 612 do RIPI/2010; **(ii)** caso configurada tal relação, deverá verificar se a contribuinte obedeceu, por sua vez, à regra do **valor tributável mínimo**, assim entendido como o “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, em conformidade com o art. 195 do RIPI/2010 obtido por meio da média ponderada dos preços das “vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI”.¹⁴ Para tal finalidade, deverá, ainda: **(ii.a)** considerar como “**produto**” aquela mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, e **(ii.b)** considerar o termo “**praça**” como município, cidade, local ou freguesia do estabelecimento do remetente, preceptivos do Parecer Normativo CST nº 44/1981 e do Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982. Por fim, caso constatare que **(iii)** a parte interdependente é o único fornecedor/distribuidor da praça do remetente (“mercado monopolista local”), o valor tributável mínimo aplicável será a média ponderada dos preços praticados por este distribuidor único para aquele produto.

10. Divergência passaria a existir, observe-se *a latere*, diante da completa ausência de mercado atacadista onde está localizado o estabelecimento remetente, situação enfrentada pelo Acórdão CARF nº 3403-002.285, proferido em sessão de 26/06/2013, sob a relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Atulim,¹⁵ no qual o colegiado entendeu, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Alexandre Kern, pela necessidade de se considerar, como valor mínimo tributável, apenas os custos de fabricação e demais despesas incorridas com os produtos. Em sentido oposto, é possível se apontar a situação específica verificada no Acórdão CARF nº 3201-001.204, proferido em sessão de 25/02/2013, de Relatoria do Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, referenciado nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que, diante da inexistência de outros atacadistas na praça do remetente, foram utilizados os preços das notas de saída das distribuidoras - registra-se, no entanto, que tal

¹⁴ Em outras palavras, o “**mercado atacadista**” da praça do remetente (art. 195 RIPI/2010) é composto pelas **vendas do mesmo produto** “*efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente* [estes, caso existam], *no atacado, na mesma localidade*” (Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982).

¹⁵ Acórdão CARF nº 3403-002.285 - Ementa: “**VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. EMPRESAS INTERDEPENDENTES.** Inexistindo mercado atacadista na cidade em que está localizado o estabelecimento remetente, o valor tributável mínimo do IPI a ser observado nas vendas para empresa interdependente deve ser apurado com base na regra do art. 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, considerando-se apenas e tão-somente os custos de fabricação e demais despesas incorridas pelo remetente dos produtos”.

precedente, além de isolado, foi decidido, no mérito, por voto de qualidade e de maneira contrária à regra geral determinada pela legislação do IPI.

11. Cabe observar que, com o advento do Decreto nº 8.393, de 28/01/2015, que entrou em vigor na data da sua publicação, restou revogado o Decreto nº 1.217/1994,¹⁶ de modo a incluir, com supedâneo no art. 8º da Lei nº 7.798/1989, produtos correspondentes aos códigos TIPI **3303** a **3307** (3303.00.10, 3305.30.00, 3304.10.00, 3305.90.00, 3304.20, 3307.10.00, 3304.30.00, 3307.30.00, 3304.9, 3307.4, 3305.20.00, e 3307.90.00) no Anexo III da lei em referência, que dispõe da seguinte forma:

Lei nº 7.798/1989 - Art. 7º. *Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III [entre os quais, cosméticos], de estabelecimentos industriais ou dos seguintes estabelecimentos equiparados a industrial: (...) **III.** estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuadas, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.*

*(...) § 1º. O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que **adquirente e remetente sejam empresas interdependentes**, controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, art. 243, §§ 1º e 2º) ou **interligadas**.*

*(...) Art. 8º. Para fins do disposto no artigo anterior, **fica o Poder Executivo autorizado a excluir produto ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou a incluir outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento***" - (seleção, grifos e colchetes nossos).

12. Assim, ao se equiparar o atacadista a estabelecimento industrial (quando vier a adquirir, e.g., produtos cosméticos de indústria ou equiparado que fizer parte do mesmo grupo empresarial), na qualidade de novel contribuinte do IPI, promove-se substancial alteração da lógica tributária da operação, no sentido de se criar regra específica antielisiva por meio de alteração na TIPI que tem como efeito a expansão do aspecto pessoal do imposto para pessoas que antes não se sujeitavam a tal materialidade. Aquela contribuinte que organizar os seus negócios de modo a dividi-los entre industrial e atacadista, poderá continuar a fazê-lo sem se sujeitar a uma tributação maior, pois o distribuidor passará a se creditar do valor de IPI sobre os produtos entrados em seu estabelecimento por meio de compensação em conta gráfica.

13. Em que pese a medida ser em tudo elogiável, portanto, do ponto de vista de buscar uma forma de equalização de mercado, cabe se registrar, em sede de *excursus*, até mesmo em proveito da cronologia normativa que ora se estabelece, que a forma contramajoritária eleita para instituí-la tem sido posta sob vergasta: **(i)** primeiro, porque, por meio de decreto presidencial, ter-se-ia criado tributo onde antes não havia para todo o setor de cosméticos. De fato, o art. 97 do Código Tributário Nacional explicita em minúcias o conteúdo e a expressão da legalidade: "*(...) o **consequente normativo**, isto é o an e o quantum debeatur,*

¹⁶ **Decreto nº 1.217/1994 - Art. 1º** Ficam excluídos do Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos classificados nos códigos 3301.90.03, 3303, 3304, 3305, 3306 e 3307, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988.

representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei",¹⁷ ponto sobre o qual já escrevemos, e.g., no Acórdão CARF nº 3401-003.216, de minha relatoria, proferido em sessão de 23/08/2016: a autorização franqueada pela lei, no caso, o art. 8º da Lei nº 7.798/1989, acima transcrito, para que determinados produtos sejam acrescentados à TIPI, trata-se de permissivo de mitigação excessivamente pretensioso, pois encontra obstáculo na norma de estatuta complementar. Possível seria a redução ou a dispensa do tributo por meio de norma executiva, como, aliás, fizera o Decreto nº 1.217/1994, mas jamais o aumento ou criação de tributo novo, uma vez que "(...) o princípio da legalidade não tolera um aumento de tributo sem lei que o estabeleça".¹⁸ Em (ii) segundo lugar, a iniciativa do Poder Executivo contrariou o texto expresso do art. 4º da Lei nº 7.798/1989, ao determinar que o IPI incidente sobre produtos nacionais, salvo no caso de industrialização por encomenda, deve ser recolhido uma única vez: ou (ii.a) na saída do estabelecimento industrial, ou (ii.b) na saída do estabelecimento a ele equiparado:

Lei nº 7.798/1989 - Art. 4º *Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez (...) a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial; b) os estrangeiros, por ocasião do desembarço aduaneiro.*

14. O art. 47 do Código Tributário Nacional é expresso ao se referir ao preço "o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente". Em igual sentido, de maneira igualmente expressa, o inciso I do art. 195 do Decreto nº 7212/2010 (RIPI), ao tratar do valor tributável mínimo, refere-se ao "ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente". Uníssonos e uniconcordes, como não poderiam deixar de ser, o Parecer Normativo CST nº 44/1981 e o Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982, cujo trecho a seguir se transcreve: "deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente". Harmoniosa com tal determinação legal também a Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13/06/2012: "o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único". A fixação da "regra do remetente" encontrou ressonância, ainda, na jurisprudência deste Conselho.¹⁹

15. Em igual sentido, a posição deste Conselho, conforme se denota da leitura do Acórdão CARF nº 202-18.215, proferido em 14/08/2007, de relatoria da Conselheira Maria Teresa Martinez López, que negou provimento a recurso de ofício por unanimidade de votos, redigido com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/02/1999 a 31/12/1999

Ementa: BASE DE CÁLCULO. FIRMAS INTERDEPENDENTES.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª edição, 2017, p. 314.

¹⁸ *Idem*, p. 316: "Isso inclui a proibição de se restabelecer uma tributação, mesmo que a redução se tenha dado por ato do próprio Executivo, por delegação legal. Uma coisa é a lei autorizar o Executivo a reduzir a tributação. Não implicará, entretanto, a possibilidade de aumentar a carga tributária sem decisão específica do legislador".

¹⁹ Acórdão CARF nº 202-16475, proferido em sessão de 09/08/2005, sob a relatoria da Conselheira Maria Cristina Roza da Costa. Ementa: "IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INTERDEPENDÊNCIA. Aplica-se o disposto no inciso I, letra "a", c/c § 5º do art. 68 do RIPI/82, com a interpretação dada pelo ADN CST nº 5/82, quando ocorrer interdependência entre fabricante e adquirente nos termos do art. 394, inciso IV, do RIPI/82. Recurso provido".

Caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos remetente e adquirente, o valor mínimo tributável é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, conforme preceitua o art. 123, I, "a", do RIPI/98, que equivale ao preço médio praticado na localidade, e não o praticado pelo adquirente.

Recurso de ofício negado.

16. Transcreve-se, ainda, por pertinente, trecho do voto do caso, em tudo semelhante ao presente:

"O que se verifica dos autos é que, ignorando a determinação legal acima exposta, a fiscalização arbitrou a base de cálculo do IPI tomando o valor de revenda do adquirente interdependente.

O art. 123 do RIPI/98 é claro ao estabelecer que quando ficar caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos do remetente e do adquirente, o valor mínimo tributável é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, que equivale ao preço médio praticado na localidade, não podendo ser considerado como o praticado pelo adquirente" - (seleção e grifos nossos).

17. Necessária menção deve ser feita, ainda, ao Acórdão CARF nº 204-02706 (Processo Administrativo nº 16175.000298/2005-17), proferido em sessão de 15/08/2007, de relatoria da Conselheira Nayra Bastos Manatta, **por unanimidade de votos**, que tratou especificamente da determinação da base de cálculo mínima do IPI: "(...) limitou-se, a fiscalização, a tomar como valor tributável mínimo o valor de revenda do adquirente interdependente como base de cálculo do remetente. Tal procedimento **não encontra qualquer respaldo legal**" (seleção e grifos nossos), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

No caso de saídas para empresas interdependentes o valor tributável mínimo a ser considerado como base de cálculo do imposto é o preço corrente no mercado atacadista da praça comercial do remetente, ou, caso não seja possível assim se proceder por inexistir vendas do produto na mesma praça da remetente, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação. As vendas realizadas pela empresa adquirente do produto, localizada em outra praça, não se prestam para cálculo do valor mínimo tributável, se consideradas isoladamente.

18. Por fim, em igual sentido, o Acórdão CARF nº 3401-00.768, proferido em sessão de 25/05/2010, de relatoria do Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, proferido **por unanimidade de votos**:

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

No caso de saídas para empresas interdependentes o valor tributável mínimo a ser considerado como base de cálculo do imposto é o preço corrente no mercado atacadista da praça comercial do remetente, ou, caso não seja possível assim proceder, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando as especificidades e características (marca, tipo, modelo, espécie, volume, qualidade) dos produtos distintos empregados para sua formação de preços.

19. Por derradeiro, durante as pesquisas realizadas para a elaboração do presente voto, deparou-se este Relator com a informação de que tramita, no Congresso Nacional, o Projeto de Lei nº 1.559/2015, com o seguinte teor:

"Art. 1º Esta Lei tem por objetivo, para os fins previstos na Lei nº 502 de 30 de novembro de 1.964, definir "praça" como a cidade onde está situado o remetente das mercadorias.

Art. 2º O artigo 15 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1.964, passa a vigorar acrescida do seguinte parágrafo único:

*"Art. 15.....
Parágrafo único. O termo praça, tratado neste artigo, se refere à cidade onde está situada a remetente." (NR)*

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação" - (seleção e grifos nossos).

20. Transcreve-se, abaixo, trecho da justificativa do projeto de lei em comentário:

"A lei do IPI fala em preço tributável mínimo, quando da venda de produtos para empresas interdependentes. Ocorre que o Fisco Federal vem distorcendo o conceito da praça, vindo a expandi-lo de forma totalmente arbitrário e sem critério. Dessa forma, vários contribuintes são autuados sob a alegação de que não seguiram o preço mínimo tributável, pois, na visão fiscal, o preço de venda deveria considerar os preços praticados em outras cidades. Ou seja, os contribuintes estão vivendo um clima de total insegurança jurídica, já que o fisco federal não acolhe o conceito de praça hoje consagrado, o qual diz ser a cidade onde está o remetente.

Dessa forma, e para evitar a insegurança jurídica trazida pela interpretação da lei fiscal, necessário deixar pacificado o entendimento corrente, que diz que praça corresponde à cidade onde está situado o remetente das mercadorias. Isto posto, acreditado estar aperfeiçoando o regime jurídico pátrio que trata da matéria, conto com o apoio dos pares na rápida aprovação da presente proposição.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2015" - (seleção e grifos nossos).

21. O projeto de lei, com regime ordinário de tramitação, foi aprovado por unanimidade, em 11/11/2015, pela Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados e aguarda, desde 29/12/2016, designação de relator na Comissão de

Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Casa Legislativa. Recorta-se, abaixo, trecho do relatório de aprovação do projeto pela Comissão de Finanças e Tributação:

"A proposição em epígrafe (...) pretende modificar o art. 15 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, no que se refere à fixação do menor valor tributário aceito pela administração fiscal, no caso de remessas a outro estabelecimento da empresa ou de terceiro (3º) ou ainda que opere exclusivamente em venda a varejo, para determinar que o termo "praça" seja definido como a cidade onde está situado o estabelecimento remetente.

Alega o autor que o fisco federal tem expandido o conceito "praça", de forma arbitrária e sem critério, promovendo insegurança jurídica e lavrando autuações indevidas, com base em preços praticados em outras cidades.

Sujeita à apreciação conclusiva das Comissões em regime de tramitação ordinária, e ao exame de mérito, previstos no artigo 54, inciso II, e no artigo. 24, inciso II, do Regimento Interno desta Casa.

O projeto de lei em tela não recebeu emendas no prazo regimental junto à Comissão de Finanças e Tributação.

Quando a determinação do valor tributável para efeito de cálculo dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, será considerado o universo das vendas realizadas naquela localidade (...).
*Demais normas tributárias citadas como o ADN nº 5, de 1982, ao determinar o cálculo da média ponderada para a apuração do valor tributário mínimo, bem como o Parecer CST nº 3313, de 1982, também voltado para o cálculo da média ponderada, **fixam que deverão ser consideradas as vendas do produto, efetuadas pelo remetente e pelos interdependentes do remetente, no atacado, sob determinadas condições, na mesma localidade.***

Não obstante a matéria já se achar plenamente esclarecida não está definida em lei de forma explícita.

Isto posto, com vistas a permitir a correta adoção da lei, prevenindo excessos interpretativos, consideramos oportuna a inclusão do dispositivo proposto" - (seleção e grifos nossos).

22. Em que pese se tratar de dispositivo de *lege ferenda*, o que inviabiliza em absoluto o seu uso como fonte formal, não há de se ignorar o trâmite da matéria como vetor argumentativo de interesse e, por outro lado, a medida, consentânea com a jurisprudência deste Conselho, como se demonstrou, de fato possibilitaria maior grau de segurança jurídica à atividade do lançamento, tendo como efeito a desejável redução da matéria contenciosa, a redução do estoque de processos judiciais e administrativos e, logo, a maior celeridade na prestação jurisdicional. Cabe destacar, ademais, que o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.190.037/SP, de relatoria do Ministro Luis Felipe Salomão, ao tratar do prazo prescricional do cheque, definiu "praça" como "município"²⁰. E não poderia ser de outra forma,

²⁰ Recurso Especial nº 1.190.037/SP - Trecho da ementa: "4. O cheque é ordem de pagamento à vista, sendo de 6 (seis) meses o lapso prescricional para a execução após o prazo de apresentação, que é de 30 (trinta) dias a

pois a alínea 'a' do inciso I e 'b' do inciso II do art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998, que trata da elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, determina que o legislador, com o objetivo de obter clareza, deve usar as palavras e expressões em seu sentido comum, e expressar as mesmas idéias de preferência sempre pelas mesmas palavras. Por este motivo é que o sentido de praça como algo distinto de "município" somente poderia ser alterado por meio de preceptivo normativo editado especificamente com esta finalidade.

23. Feitas tais considerações, observa-se que a opção da contribuinte pela "(...) criação da fábrica como uma empresa inscrita em CNPJ diferente",²¹ implica, como recordam Carlos Eduardo Toro, Fernando Aurelio Zilveti e Bianca Britto, a observância de "(...) um valor mínimo determinado pela legislação do IPI", mas desde que observados os requisitos de sua aferição. Recorde-se: ainda que a decisão empresarial da contribuinte constitua vera imoralidade ao aplicador, a eventual ausência de propósito negocial de uma determinada estrutura societária é indiferente ao direito na esfera federal, e não pode ser utilizada como fundamento para a desconsideração de negócios jurídicos²². Desta forma, fosse a acusação de subfaturamento, *e.g.*, tocaria à autoridade fiscal a demonstração da prática dos preços diferenciados para, em seguida, proceder à aplicação do art. 148 do Código Tributário Nacional, de forma a arbitrar o valor ou preço dos bens.

24. Não se ignora, portanto, que muitas empresas, notadamente do ramo de cosméticos, mas não somente, adotem tal estrutura também devido a outros aspectos não pertinentes à legislação do IPI, seja por razões tributárias ou extratributárias, como, para permanecer apenas na análise da tributação federal, a arquitetura fiscal desenhada pelo próprio governo federal para a cobrança do PIS e da Cofins.²³ A concentração da incidência traduzida pela cobrança monofásica sobre a saída do importador ou do industrial, conforme previsto, *e.g.*, na Lei nº 10.147/2000, ao onerar o produtor com a carga de toda a cadeia de consumo, tem por efeito deslocar a agregação de valor ao momento seguinte, da distribuição, o que é plenamente aceitável, como restou sedimentado no Acórdão CARF nº 3403-002519, proferido em sessão

contar da emissão, se da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora".

²¹ ZILVETI, Fernando Aurelio, TORO, Carlos Eduardo, e BRITTO, Bianca. "Operações do setor industrial - aspectos tributários", In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de direito tributário e finanças públicas - do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva - Selo Direito GV, 2009, pp. 969 a 978.

²² BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Argumentação tributária de lógica substancial. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016, p. 176: "*A disposição da presença de propósito negocial no elemento de refutação permite a sua consideração como um elemento protetivo que, uma vez comprovado, elide a hipótese de simulação ou abuso (...) como tal instituto é indiferente ao direito positivo (...) não é capaz o intérprete autêntico, no campo do direito, de colocar a sua vontade sobre o ordenamento, sob o risco de malferir a legalidade e, consequentemente, a validade da decisão*".

²³ ANDRADE, José Maria Arruda de. "*É fundamental repensar política econômica que se vale de tributos*". In: Revista Consultor Jurídico (Conjur) - Coluna "Estado da Economia", 17/04/2016, disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-abr-17/estado-economia-politica-economica-vale-tributos-repensada?imprimir=1>>, último acesso em 04/06/2017. Em recente artigo sobre o tema, o autor se volta ao momento posterior à instituição do regime não-cumulativo do PIS e da Cofins: "*(...) mais do que a não cumulatividade, o resultado foi arrecadatário, com a criação de categorias econômicas com distintas e variadas cargas (isso sem contar a concomitância com regimes distintos: o cumulativo e o concentrado e monofásico, por exemplo). A progressão de anos e governos só tornou mais agudo o afastamento aos ideais de uma praticabilidade nos termos expostos no início. Logo foram criados inúmeros regimes especiais para determinadas cadeias produtivas, isenções (gastos tributários indiretos) para determinados produtos, acúmulo (ou "empocamento") de créditos em algumas operações; regimes de monetização de créditos para alguns e até mesmo "fast track" para os setores que conseguiam convencer o governo de sua importância. Em pouco tempo, encontramos setores que não só não contribuem com essas duas contribuições sociais, como, de fato, acabam por receber recursos do governo para saldar outros tributos com aquilo que não pagaram diretamente*" - (seleção e grifos nossos).

de 22/10/2013, sob a relatoria do Conselheiro Ivan Alegretti.²⁴ Necessário se aceitar, nas palavras de Gerson Augusto da Silva, que "(...) a política fiscal constitui, pois, uma das políticas econômicas de tipo instrumental. Sua racionalidade se define no plano da eficácia operacional".²⁵ Assim, não há de aceitar reprovação sobre opção de estrutura negocial do jurisdicionado que advém, em grande parte, como se percebe, das intervenções tributárias promovidas pelo próprio Estado na condução de sua política fiscal.

II. ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA IN Nº 82/2001 AO PRESENTE CASO

25. Considerou a autoridade fiscal que as saídas de produtos manufaturados a partir de telas de cristal líquido foram importadas com insuficiência de destaque de IPI, uma vez que a contribuinte teria se valido de base de cálculo abaixo do custo de aquisição ou de fabricação do produto, ou abaixo de sua soma com o valor devido a título de ICMS, PIS e Cofins, em ofensa ao art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 82/2001, com fundamento no art. 131 do RIPI/2002, conforme se recorta do bem fundado voto do Conselheiro Relator Augusto Fiel Jorge D'Oliveira o seguinte trecho:

"No presente caso, o lançamento tem como fundamento a Instrução Normativa nº 82 de 2001, que remete § 1º do art. 118 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, que, por sua vez, regulamenta o artigo 14, parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/1964, aquele dispositivo acima mencionado que trata de valor tributável de produtos nacionais. Também aponta o artigo 15, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, além de uma série de dispositivos do Regulamento do IPI. Assim, ao verificar que o valor da operação entre a Recorrente e seus clientes era muito inferior ao valor do custo do principal insumo utilizado na fabricação do produto, a Fiscalização obteve nova base de cálculo, a partir do custo desse insumo mais os tributos incidentes nas vendas pela Recorrente. Contra o lançamento, a Recorrente afirma que não haveria embasamento legal para a aplicação da regra de valor tributável mínimo de IPI, não sendo conciliável a base de cálculo apresentada no artigo 131 do RIPI/2002 e a apresentada pela IN SRF 82/2001. O raciocínio da Recorrente é, em parte, procedente. Enquanto o artigo 131 do RIPI/2002, que sucedeu e tem a mesma redação do § 1º do art. 118 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, trata o valor da operação como o preço do produto, a base de cálculo da IN SRF 82/2001, parte da grande custo de fabricação, ao determinar que "os preços do vendedor poderão ser diferenciados para um mesmo produto, a partir de um preço de venda básico, desde que estabelecidos em tabelas fixadas segundo práticas comerciais uniformemente consideradas, nunca inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor" - (seleção nossa, grifos do original).

²⁴ Acórdão CARF nº 3403-002.519, proferido em sessão de 22/10/2013, sob a relatoria do Conselheiro Ivan Alegretti, que assevera, com correção, que a criação da empresa industrial, separada da empresa distribuidora, foi "(...) induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, que, sobreonerando o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda/distribuição".

²⁵ SILVA, Gerson Augusto. Estudos de Política Fiscal. Brasília/DF: Ministério da Fazenda - Escola de Administração Fazendária (ESAF), Coleção Gerson Augusto da Silva, 1983, p. 59.

26. Assim, da leitura do relatório fiscal, denota-se que se exigiu da contribuinte recorrente a aplicação de vero "valor tributável mínimo", diverso do valor de venda, com fundamento no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 82/2001, com a seguinte redação:

Instrução Normativa SRF nº 82/2001 - Art. 1º *Os preços do vendedor poderão ser diferenciados para um mesmo produto, a partir de um preço de venda básico, desde que estabelecidos em tabelas fixadas segundo práticas comerciais uniformemente consideradas, nunca inferiores ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, além do lucro normalmente praticado pelo vendedor (g.n.).*

27. A norma regulamentar expedida pela então Secretaria da Receita Federal determinou a aplicação de um "preço mínimo" consistente na soma dos seguintes montantes: (i) custo de fabricação; (ii) custo financeiro; (iii) custo de venda; (iv) custo de administração; (v) custo de publicidade; e (vi) lucro normalmente praticado pelo vendedor. De fato, ao se cotejar tal preceptivo com o art. 131 do RIPI/2002, não se encontra convergência entre os textos:

Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (RIPI/2002) - Art. 131. *Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável: I. dos **produtos de procedência estrangeira**: a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial; e*

*II. dos **produtos nacionais**, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.*

§ 1º O valor da operação referido nos incisos I, alínea b e II, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (g.n.).

28. Assim, o que se estatui no RIPI/2002 é o (i) preço do produto acrescido do (ii) valor do frete e (iii) das despesas acessórias, do que decorre a conclusão de que a Instrução Normativa em apreço extrapolou o conceito apontado pelo regulamento e, portanto, pelo próprio legislador. Isto porque, em primeiro lugar, o art. 131, ecoando o inciso III e § 1º do art. 14 da Lei nº 4.502/1964, aponta para a regra geral de composição da base de cálculo do imposto diante da inexistência de norma específica, tendo a contribuinte adotado, conforme se percebe a partir da análise dos documentos trazidos ao presente processo administrativo, justamente o preço constante das notas fiscais, acrescido de frete e despesas acessórias, para alcançar o IPI lançado em conta gráfica. Não poderia ser diferente, pois o preço nem sempre corresponderá à soma de custo e lucro normalmente praticado, e tampouco consta, na acusação fiscal, a alegação de subfaturamento, carecendo de competência a autoridade recursal para reestruturar os critérios jurídicos do lançamento, sob pena de violação não apenas do art. 146 do Código Tributário Nacional, mas do próprio primado de segurança jurídica que deve orientar a relação fisco-contribuinte. Assim, há de se estabelecer que nem sempre a realização de venda com "margens negativas" será vedada pelo ordenamento para fins de tributação pelo IPI, da mesma forma que a constatação de prejuízo fiscal não tem por implicação a fraude ao imposto de renda, sendo plausível e sobretudo verossímil a oscilação de

preços no segmento dos eletroeletrônicos, como ocorre no presente caso. Em todo caso, em nenhum momento a autoridade fiscal envida esforços no sentido de demonstrar a violação, por parte da contribuinte, da base de cálculo prevista no art. 131 do RIPI/2002: a recorrente, por outro lado, é hábil e oportuna ao demonstrar que manteve o preço de venda dos produtos acima do preço de aquisição dos insumos para a sua produção.

29. Em complemento, cumpre esclarecer que diversa é a norma insculpada no art. 15 da Lei nº 4.502/1964 ao estabelecer a regra aplicável para fins de apuração do valor tributável mínimo que, como se sabe, apenas será acionada caso atendidos os seus requisitos ou predicados mínimos, como, v.g., a demonstração da relação de interdependência entre os estabelecimentos da contribuinte fiscalizada, ou de transferência para estabelecimento do mesmo titular, ou saídas para comerciante autônomo para venda direta ao consumidor, o que, de todo modo, não foi feito durante o procedimento fiscal. Assim, por um lado, o art. 14 da lei de 1964, da mesma forma que o art. 131 pelo RIPI/2002, como se demonstrou mais acima, não se presta a fundamentar a Instrução Normativa. E, ainda que se busque auxílio no art. 15, igualmente será cancelado o auto de infração em virtude de carência probatória, pois não comprovados os requisitos autorizadores da aplicação do VTM. Na realidade, na medida em que o art. 131 do RIPI estabelece um "valor tributável" composto por preço, frete e despesas acessórias, a Instrução Normativa nº 82/2001, ao estabelecer que o preço "(...) não poderá ser inferior a (...)" acaba por criar um valor tributável mínimo não previsto pelo seriado normativo que deu conta da matéria, de forma a inovar o ordenamento e, ao fazê-lo, incorrer em ilegalidade.

Recorde-se, em segundo lugar, que, ao menos no caso brasileiro, a aplicação do direito deve ser feita de acordo com regras de competência em razão da matéria, o que não é novo ao âmbito da aplicação: tal raciocínio possibilitou ao Supremo Tribunal Federal descortinar a existência, e.g., de leis complementares "materialmente ordinárias", como se teve notícia, em 2008, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 377.457-3/PR ("Cofins incidente sobre sociedades civil de profissões regulamentadas"). Assim, os regulamentos, tais como o Regulamento Aduaneiro (R.A.), o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), o Regulamento do IPI (RIPI), o Regulamento do IOF (RIOF), o Regulamento do ITR (RITR), o Regulamento da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, o Regulamento do Processo Administrativo Federal (RPAF) ou o Regulamento da CPMF têm, como **fundamento de validade** não o fundamento geral dos decretos executivos presidenciais, mas, na condição de reunião de **leis** federais (aprovadas pelo Congresso Nacional), o art. 13 da Lei Complementar nº 95/1998: **Lei Complementar nº 95/1998 – Art. 13.** *As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal.*

§ 1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados.

30. Assim, a redação de um decreto deve **preservar** o conteúdo normativo original dos dispositivos consolidados, tornando-os unicamente orgânicos e sistematizados. Não é diverso o objetivo do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI) que, por seu turno,

deve se valer das especificações da TIPI e das Instruções Normativas: especificações, esclareça-se, que não podem evidentemente se chocar com aquelas do regulamento, que consolida posição majoritária, em detrimento, *e.g.*, da TIPI, que veicula disposição executiva, regulamentar ou administrativa. Neste sentido, a tarefa dos Regulamentos encontra fundamento na própria ordem constitucional, cujo art. 59, que se volta a tratar do processo legislativo, determina, em seu parágrafo único, que a lei complementar deverá dispor sobre a consolidação das leis, tarefa que, como se viu, coube à Lei Complementar nº 95/1998. Logo, aquilo que inicialmente mereceria tratamento indistinto na forma de "decretos", *nomen iuris* generalizante, revela natureza jurídica diversa, pois, em que pese o idêntico rótulo, como se sabe desde a publicação da clássica obra de 1975 de autoria de José Souto Maior Borges²⁶, devem tais instrumentos ser separados *ratione materiae*. O regulamento, portanto, ao expressar força de lei, sob os auspícios da disciplina integrativa veiculada pela norma complementar de fundamento constitucional, afasta as regras regulamentares naquilo em que forem contrárias às suas disposições. Desta feita, descabe à Administração fixar norma a seu talante ou alvedrio à revelia de disposição específica de norma consolidante (RIPI), o que derrui a Instrução Normativa SRF nº 82/2001 de fundamento ou lastro positivo e, conseqüentemente, de validade jurídica no ordenamento.

Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto para a finalidade de afastar a autuação em relação ao valor tributável mínimo e a multa de ofício a ele correspondente, por carência de fundamento da autuação em relação a este item.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Redator Designado

²⁶ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária, São Paulo: Editora RT, 1975.

Declaração de Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan,

A necessidade de expressar, em declaração de voto, os fundamentos que utilizei para divergir do voto do relator, no que se refere ao chamado “valor tributável mínimo”, surgiu da leitura do voto vencedor, quando do recebimento da formalização. Daí a não indicação no resultado do julgamento de tal circunstância.

No referido resultado, constou:

*“... por voto de qualidade, afastar a autuação em relação ao valor tributável mínimo e a multa de ofício a ele correspondente, por **carência de fundamento da autuação** em relação a este item, vencidos o relator e os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes e Fenelon Moscoso de Almeida.” (grifo nosso)*

Designado o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco para redigir o voto vencedor em relação ao tema, percebo que, em tal voto, os fundamentos externados não coincidem com os que adotei na votação, apesar de estarem também abrangidos pela expressão “carência de fundamento da autuação”. E isso se deve, fundamentalmente, à ambiguidade de tal expressão.

Enquanto o redator designado entendeu que a “carência de fundamento da autuação” se referia à ilegalidade da Instrução Normativa SRF no 82/2001, entendo que se refere à ausência de motivação para aplicação, ao caso, de um valor tributável mínimo, sem os requisitos apresentados no próprio voto do redator designado, à margem da discussão sobre a legalidade ou não da referida norma infralegal.

Em síntese, ainda que entenda legal a referida Instrução Normativa, não verifico, no lançamento, justificativa para sua aplicação ao caso concreto, em face do contexto em que emitida a norma infralegal (em disciplina a outro comando infralegal, presente no art. 118, § 1º do RIPI/1998, que, por seu turno, encontra fundamento legal no artigo 14, § 1º da Lei no 4.502/1964, acrescentado pelo art. 27 do Decreto-Lei no 1.593/1977, na redação dada pelo art. 15 da Lei no 7.798/1989), nem para a aplicação do art. 15 da mesma Lei no 4.502/1964 (apenas citado no auto de infração), sem qualquer aprofundamento dos requisitos necessários a tal aplicação pela fiscalização.

Registro aqui, assim, para que não reste ambígua ou obscura a decisão, que a conclusão à qual chego é idêntica à alcançada pelo redator designado: há carência de fundamento na autuação, que adota injustificadamente, no caso, a Instrução Normativa SRF no 82/2001. Mas, ao contrário do redator designado, não entendo tal IN como ilegal, mas, simplesmente, como não aplicável ao caso concreto, diante dos elementos e da motivação apresentados pela fiscalização.

Não merece nenhuma apara, assim, o resultado do julgamento. No entanto, da ementa (que deve refletir o posicionamento majoritário do colegiado) deve ser expurgada qualquer menção a eventual ilegalidade da referida IN.

Rosaldo Trevisan