



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.721166/2012-39
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.882 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de fevereiro de 2022
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA E FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL E LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

SÚMULA CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

PERDAS CN02 E CN06. PERCENTUAL IRRELEVANTE E RAZOÁVEL. LIMITES NORMAIS DO PROCESSO INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE DE ESTORNO DO IPI DE ENTRADA.

Constatado, no presente caso, que as perdas - CN02 e CN06 representam menos de 0,45% do total de insumos, representando parcela insignificante se considerado o volume das operações realizadas pelo sujeito passivo, é de se enquadrá-las como perdas normais e usuais naquele processo industrial, devendo-se afastar a exigência de estorno de crédito do IPI, nos termos do art. 449 do RIPI.

No caso vertente, para a referida exigência, a autoridade fiscal deveria ter realizado análise cuidadosa e pormenorizada, eis que não há que se falar em presunção de ocorrências e desconsiderar as perdas demonstradas pelo sujeito passivo sem levantamento crítico de estoque que indicasse tal episódio.

INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZFM. DIREITO À ISENÇÃO - CREDITAMENTO

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, em dar-lhe provimento, nos seguintes termos: (i) Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento em relação às perdas (CN'S), vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire

(relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo da Costa Pôssas e Adriana Gomes Rêgo, que negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama; (ii) por unanimidade de votos, deu-se provimento para reconhecer o direito ao creditamento de mercadoria adquirida na Zona Franca de Manaus, na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos termos do RE 592.891 e Nota SEI Nº 18/2020.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire (Relator), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda (fls. 2820/2834) e pelo contribuinte (fls. 2893/2933), em face do Acórdão 3401-003.872 (fls. 2763/2790), de 25/07/2017, assim ementado:

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.

O apelo especial fazendário, admitido pelo despacho de fls. 2837, **pede a reforma do recorrido para que sobre a multa de ofício incida juros moratórios**. O contribuinte, em contrarrazões (fls. 2861/2873), pede que seja negado provimento a esse recurso.

De sua feita, ao recurso especial do contribuinte foi negado seguimento (fls. 3030/3040). Agravado este despacho denegatório, foi o mesmo acolhido parcialmente (fls. 3135/3162) para dar seguimento às matérias "**legitimidade do creditamento de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM**" e "**necessidade de consideração das quebras razoáveis existentes em processo produtivo**".

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (fls. 3172/3180), pugna pelo improvimento do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

RECURSO DA FAZENDA

Conheço do recurso da Procuradoria nos termos em que admitido, uma vez que o paradigma colacionado 9101-00.539 traduz em sua ementa a própria divergência, ao contrário da digressão feita pelo contribuinte, que postula o não conhecimento. Veja-se:

“Assunto: Juros Sobre Multa de Ofício

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.”

Sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, já não mais cabe discussão ante os termos do enunciado da Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Dessarte é de ser provido o especial fazendário para restabelecer a incidência dos juros moratório sobre a multa de ofício nos termos da Súmula acima transcrita.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

Conheço do recurso do contribuinte nos termos em que admitido pelo despacho em agravo. Assim, passo ao seu exame.

1 - NECESSIDADE DE CONSIDERAÇÃO DAS QUEBRAS RAZOÁVEIS EXISTENTES EM PROCESSO PRODUTIVO.

Sem reparos à r. decisão, da qual valho-me, em grande medida, como minhas razões de decidir.

A autoridade fiscal constatou significativas divergências numéricas nos estoques da pessoa jurídica, oriundas de diversas ocorrências e identificadas pelo contribuinte por intermédio de dois códigos alfanuméricos, CN02, para perdas no processo produtivo, e CN06, para diferenças de quantidades de mercadorias estocadas.

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 do procedimento, 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.

No que se refere ao código CN06, 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.

No plano normativo, o RIPI/2002 prescreve:

“Art. 123. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, de que trata o art. 122, serão efetuados, sob a sua exclusiva responsabilidade (Lei nº 4.502, de 1964, art. 20):

I - quanto ao momento:

(...)

o) na apuração, pelo contribuinte, de falta no seu estoque de produtos; (...)

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

(...)

IV relativo a matérias-primas, produtos intermediários, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte; (...)

§ 5º Anular-se-á o crédito no período de apuração do imposto em que ocorrer ou se verificar o fato determinante da anulação, ou dentro de vinte dias, se o estabelecimento obrigado à anulação não for contribuinte do imposto.”

Dessarte, em ambos os tipos de movimentação, o sujeito passivo considerava tais valores como custo, sem nenhuma repercussão no âmbito do IPI. No que se refere a insumos com defeito de fabricação (CN02), foram estornados os respectivos créditos de IPI, na medida em que relacionados à mercadorias saídas dos estoques e que não obtiveram uso produtivo. Aí incluídas eventuais quebras e perdas, haja vista que o estabelecimento industrial não conseguiu distingui-las dos insumos rejeitados por seu controle de qualidade, tornando impossível identificar qual o percentual de quebras/perdas de seu processo produtivo, também inexistindo laudo hábil a justificá-las. Quanto à divergências numéricas no estoque de insumos (CN06), foi efetivado o lançamento do tributo correspondente a tais saídas presumidas.

No caso em comento, 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-s-eá 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)”.

Como se verifica, no procedimento de auditoria de estoque o Fisco 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.

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, caso 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, entendo 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.

Entretanto, no caso vertente, 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 empresa. No código CN02, os valores relativos às quebras e perdas, nos quais se devem incluir os valores referentes a produtos com defeito de fabricação de fornecedores estrangeiros, não devolvidos, 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.

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 seu processo produtivo 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.

Mesmo após a carência probatória decidida em primeiro grau, **ela 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, ou mesmo, **por sua iniciativa**, um laudo emitido por profissional com conhecimento especializado na indústria em questão que pudesse chancelar e confirmar a alegada realidade dessa indústria.

Tenho que restou demonstrado, a partir das declarações prestadas pelo próprio sujeito passivo (transcrições às fls. 41/45), que os bens registrados no código CN02 correspondem a perdas no processo produtivo, tratando-se “de mercadorias que, apesar de terem movimentado seus estoques, não foram utilizadas pela produção”, inexistindo laudo ou estudo que ampare o não estorno do IPI, não logrando identificar o contribuinte a origem e natureza dos registros no código CN02, tornando impossível a aferição do percentual de quebras/perdas de seu processo produtivo.

Nesse cenário, entendo que não merece reparos a r. decisão, que consignou que a empresa, cujo procedimento fiscal foi instaurado em função de seu pedido de ressarcimento, não se desincumbiu do ônus probatório quanto ao percentual de quebras/perdas em sua indústria, deixando de 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 (CN02), 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.

Por fim, 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.

Sustenta a empresa que não sendo devolvidos tais produtos, não haveria que se falar em estorno de crédito. Esclareça-se, porém, que embora o procedimento ordinário, referido pela autoridade fiscal em seu relatório de fls. 18/51, fosse a devolução dos produtos (insumos) com estorno do IPI, conforme prescreve o art. 193, VI, do RIPI/2002, **a não devolução de tais produtos defeituosos ao vendedor não afasta a imposição normativa de que seja anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo aos insumos inutilizados ou deteriorados.**

Por sua vez, nos termos do art. 123, I, “o”, do RIPI/2002, apurada a falta no estoque de produtos (identificada sob o código CN06), inclusive por destruição em sinistro, desaparecimento, inutilização, obsolescimento, extravio, etc., o contribuinte deveria proceder ao pagamento do imposto sobre a totalidade dos produtos faltantes, efetuando o seu destaque em nota fiscal especialmente emitida para esse fim, no momento da verificação da falta. Não comprovada documentalmente a ocorrência causadora da redução do estoque, a baixa somente poderia ser efetuada mediante pagamento do imposto devido, ou seja, do imposto calculado como se o produto ou insumo houvesse efetivamente saído do estabelecimento industrial ou equiparado, em operação tributável.

Com efeito, ante tais fundamentos, nego provimento ao recurso do contribuinte neste ponto.

2 - LEGITIMIDADE DO CREDITAMENTO DE IPI SOBRE AS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ORIUNDOS DA ZFM.

Em verdade, quanto a tal matéria ela foi admitida com base em arestos que se arrimaram em antiga decisão do STF no RE 212.484, que com base no princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF/1988), entendia o cabimento de crédito em operações isentas. E todo arrazoado recursal segue essa trilha.

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

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos desonerados (isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero), o Supremo Tribunal Federal pacificou (em sede de julgamento do RE nº 398.365/RS, julgado pela sistemática da repercussão geral em 27/08/2015 e publicado em 22/09/2015) o entendimento pela impossibilidade do contribuinte se creditar dos referidos valores.

O julgado da Suprema Corte recebeu a seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, **não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.** Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.

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

Contudo, o caso em exame deve ser analisado sob outra ótica, vez que se alega que tais insumos teriam sido adquiridos de operação isenta, porém oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Sobre tais créditos, afirmou o Fisco em seu relato (fl. 29):

Créditos indevidos - aquisição de insumos da Zona Franca de Manaus

Valores em debate indicados em listagem anexa a item 11 e seus subsequentes do Termo em Anexo 1, a seguir transcritos.

"Aquisição de insumos da Zona Franca de Manaus

11. os créditos de IPI relativos às aquisições advindas do estado do Amazonas são todos oriundos da Zona Franca de Manaus e, tinham em suas Notas fiscais o benefício da isenção de IPI;
12. até o mês de outubro de 2007 LG calculava um IPI estimado que corresponderia a tais aquisições e, registrava tal IPI em seu Registro de Apuração do tributo em tela;
13. a partir de outubro de 2007 a Empresa passou a fazer tal cálculo e, registrá-lo diretamente no Registro de Apuração do IPI;
14. listagem anexa traz todos os valores envolvidos aqui mencionados;"

Como vemos, LG se creditou de valores de IPI que não constavam dos documentos de aquisição, valores de um hipotético tributo!

Ocorre que, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, em sede de repercussão geral (transitado em julgado em 18/02/2021), de Relatoria da Ministra Rosa Weber, fixou a seguinte tese:

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

"(...) Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, §2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

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

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

Contudo, porém, explicitou que a alíquota a ser aplicada de modo a gerar creditamento na contra gráfica do IPI é aquela quando da saída dos mesmos produtos de origem distinta da Zona Franca de Manaus. Veja-se o seguinte excerto do voto da Ministra Rosa Weber:

8. Para finalizar, destaco, **afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no**

caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) “nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo”, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo.

Como, nos termos do RICARF, essa decisão do STF nos vincula, ela deve ser aplicada em toda sua extensão.

Dessarte, se a alíquota do insumo adquirido for zero, não há direito a crédito algum de IPI, até por uma questão de lógica, pois crédito de zero é zero. **Em consequência, o crédito a ser lançado no LAIPI deve ser aquele calculado em função da alíquota do produto adquirido da ZFM, como se isenção não houvesse.**

Esse é o entendimento vazado, inclusive, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020:

...

22. Destaca-se que não foi alterado o entendimento genérico do Supremo Tribunal Federal quanto à impossibilidade de apropriação de crédito derivado de imposto não pago na etapa anterior da cadeia do IPI. O presente caso **consiste numa hipótese excepcionalíssima de reconhecimento de creditamento**, fundamentada, exclusivamente no caráter da fornecedora dos insumos, matérias-primas e materiais de embalagens **situada na Zona Franca de Manaus**, sob fundamento dos arts. 40 do ADCT e 43, §2º, III, da Constituição.

23. Destaca-se, mais uma vez, **o ponto relativo à previsão de alíquota positiva na TIPI, porque será esse o valor a ser usado para o cálculo do creditamento. A referência será a alíquota geral prevista para o bem oriundo de qualquer empresa localizada em qualquer região do país.** Daí, considerando a isenção regional reconhecida às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, **aplica-se o creditamento tomando como base a alíquota prevista na TIPI.**

Portanto, é de ser provido o recurso no sentido de que há direito ao creditamento nas aquisições de produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus desde que a alíquota de IPI dos mesmos seja maior que zero, o que deverá ser aferido em específico pela unidade da RFB responsável pela execução deste julgado.

DISPOSITIVO

Em face do exposto:

1 - Conheço e provejo o recurso fazendário para que sobre a multa de ofício incida juros moratórios nos termos da Súmula CARF nº 108; e

2 - Conheço o recurso do contribuinte, nos termos em que admitido, e dou-lhe parcial provimento para reconhecer o direito ao creditamento de mercadoria adquirida da ZFM, na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos termos do decidido no RE 592.891 e da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Primeiramente, peço vênia ao nobre conselheiro relator, que tanto admiro, para manifestar acerca da matéria “*necessidade de consideração das quebras razoáveis existentes no processo produtivo*” trazida em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, eis que no julgamento consideramos a procedência do recurso nessa parte.

Elucidando, recorda-se que a autoridade fiscal constatou significativas divergências numéricas nos estoques da pessoa jurídica, oriundas de diversas ocorrências e identificadas pelo contribuinte por intermédio de dois códigos alfanuméricos, CN02, para perdas no processo produtivo, e CN06, para diferenças de quantidades de mercadorias estocadas.

Nada obstante, conforme consta dos autos, pela tabela, vê-se que os valores relativos a perdas – CN02 e CN06 representam menos de 0,45% do total de insumos:

CN01¹⁶	R\$ 1.552.570.968,90
CN02¹⁷	R\$ 6.889.594,55
CN06	R\$ 7.161.129,71
CN02/CN01	0,4437%
CN06/CN01	0,4612%
(CN02+CN06)/CN01	0,45%

Com efeito, constata-se que esse percentual representa parcela insignificante se considerado o volume das operações realizadas pelo sujeito passivo, sendo perdas normais e usuais – o que, por conseguinte, é de se afastar a exigência de estorno de crédito do IPI.

Com efeito, deve-se considerar improcedente o auto de infração, eis que as perdas se mostraram irrelevantes percentualmente frente ao volume da recorrente. Ademais, com a devida vênia ao relator, para a imputação do crédito, a autoridade fiscal, a meu ver, deveria ter realizado análise cuidadosa, eis que não há que se falar em presunção de ocorrências para se exigir determinado tributo. Ou seja, não há que se desconsiderar as perdas demonstradas pelo sujeito passivo se não foi feito levantamento pormenorizado de estoque que indicasse as diferenças. Vê-se que esse colegiado também enfrentou essa matéria no acórdão 9303-011.587 da mesma recorrente.

Frise-se tal entendimento os acórdãos 201-71.003 e 202-02.464 indicados como paradigmas:

“IPI - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - A presunção legal somente alcança a hipótese em que a produção apurada é superior à resgatada (art 343, parágrafo 1o, do RIPI). É necessário, entretanto, que haja elementos de convicção quanto à efetividade dessas diferenças, sobretudo no que se refere ao cômputo de perdas peculiares ao processo produtivo. Não se observando esses elementos de convicção e sendo as quebras alegadas muito razoáveis, segundo laudo do INT, é de se acolher a tese do contribuinte. No caso de omissão de matérias primas, só é admissível lançamento do tributo sobre os insumos, a não ser que o lançamento seja efetuado com base em ingressos financeiros.

Recurso Voluntário Provido”

IPI - Quebras, Diferenças entre a produção, estoque e saídas, apuradas em levantamento fiscal. Aumento no valor das embalagens, em prejuízo da base de cálculo. Aceitável a quebra de 2% no processo de industrialização, estocagem e movimentação interna dos produtos.

Recurso provido em parte

Sendo assim, retornando ao caso vertente, constado o percentual de 0,45% de perdas, entende-se razoável considerar tais perdas normais, considerando o volume trabalhado pelo sujeito passivo – nos termos do art. 449 do Regulamento do IPI – eis que evidente que tais percentuais não excederem os limites normais daquele processo industrial.

Em vista do exposto, votamos por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama