



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10860.721195/2014-62
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-005.375 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2019
Recorrentes LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

PRESUNÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL. AUSÊNCIA DE AUDITORIA DA PRODUÇÃO. CANCELAMENTO DA COBRANÇA FISCAL.

Configurada a presunção de saída de mercadoria sem nota fiscal, por parte da fiscalização, sem a devida auditoria da produção, na forma de fiscalização exigida nos moldes do Art. 142 do CTN, Art. 448 do RIPI/02 e Art. 522 do RIPI/10, deve ser cancelada a cobrança fiscal.

IPI. OPERAÇÕES DE REMESSA COM SUSPENSÃO DE PRODUTOS PARA EXPOSIÇÃO EM FEIRAS DE AMOSTRAS E PROMOÇÕES SEMELHANTES. ARTIGO 11 DO DECRETO LEI Nº 400/1968. ARTIGO 42 DO RIPI/2002. PARECER NORMATIVO Nº 242/1972. PARECER NORMATIVO CST Nº 78/1973. DISTINÇÃO ENTRE REMESSA PARA EXPOSIÇÃO E REMESSA PARA DEMONSTRAÇÃO. DESTINO DA REMESSA.

O industrial poderá remeter, com suspensão de IPI, produtos diretamente a exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes, não podendo ser afastada a aplicação da suspensão do IPI (i) na hipótese de o destinatário não se dedicar exclusivamente ou for recinto especializado na atividade de exposição e (ii) quando o remetente indicar ele próprio como destinatário.

Para fins do IPI, as operações de remessa para exposição e remessa para demonstração têm tratamento distinto, sendo importante a verificação do estabelecimento destinatário do produto. Enquanto a remessa para exposição tem suspensão do IPI, a remessa para demonstração em estabelecimento comprador é normalmente tributada. Não há vedação à realização de demonstração do produto no local da exposição, nas feiras de amostra ou promoção semelhante, hipótese em que a remessa continuará a fruir da suspensão.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ANTES DO PRAZO DE CINCO ANOS.

É devido o imposto na saída a qualquer título, como empréstimo ou comodato, de produto importado e incorporado ao ativo permanente, antes do prazo de cinco anos contado a partir da incorporação ao ativo permanente da empresa.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO. COMPRESSORES CLASSIFICADOS NO CÓDIGO NCM 8414.30. SUSPENSÃO INDEVIDA.

É devido o imposto nas saídas de produtos não caracterizadas inequivocamente como destinadas a substituições em virtude de garantia. É devido o imposto nas saídas de produtos com insuficiência de lançamento, quando verificado erros de classificação fiscal e/ou alíquota.

ALÍQUOTA APLICÁVEL. REFRIGERADORES CLASSIFICADOS NO CÓDIGO NCM 8418.2. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 01/11/2009 A 31/12/2009.

O IPI devido nas saídas de produtos classificados no código 8418.2, a partir de 1º de novembro de 2009, depende de seu Índice de Eficiência Energética. Para produtos com eficiência categoria classe “A”, aplica-se a alíquota reduzida de 5%, nos termos do Decreto nº 6.996, de 30 de outubro de 2009.

CRÉDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 596614 em abril de 2019 decidiu reconhecer o direito de contribuintes aos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na compra de insumos produzidos na Zona Franca de Manaus.

CRÉDITOS. INSUMOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. ESTORNO.

Devem ser anulados mediante estornos na escrita fiscal, os créditos do IPI, cujos insumos foram baixados do estoque sem terem sido utilizados no processo produtivo.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS DE MERCADORIAS.

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.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO NA NOTA FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO LANÇADO.

A sanção pela falta de lançamento do imposto na nota fiscal ou pela falta de recolhimento do imposto lançado é a aplicação da multa de ofício, calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou o valor do imposto que deixou de ser recolhido. É correta a imposição da multa ainda que a falta de lançamento tenha sido parcial ou que haja saldo credor na escrita fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo, nos autos, atos, termos e decisões lavrados por autoridade incompetente, bem como não se verificando preterição ao direito de defesa, eventuais erros na apuração do imposto, que se encontra devidamente demonstrada e fundamentada, devem submeter-se à análise de mérito e dos fatos, não comportando hipótese de nulidade.

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Como as disposições normativas em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, impõe-se ao agente da Administração Pública aplicá-las.

PROVA DE FATOS.

É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

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.

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA. 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. Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao

Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: I - Por unanimidade de votos: a) reconhecer a decadência quanto aos períodos de apuração anteriores a 23/10/2009; b) cancelar a autuação quanto às saídas com suspensão para feiras/exposições; c) reconhecer os créditos sobre os bens importados que saíram em comodato; e d) cancelar a autuação quanto às saídas dos refrigeradores referidos nos anexos 17 e 20 do Relatório Fiscal (e-fls. 2041/2051), aí incluídas as adegas de vinho; II - Por maioria de votos: a) cancelar a autuação quanto à presunção de saída sem nota fiscal e b) reconhecer os créditos sobre as aquisições de insumos isentos oriundos da ZFM, nos termos da decisão do STF. Vencidos os conselheiros Leonardo Correia Lima Macedo, relator, que negava provimento ao Recurso Voluntário, para manter a autuação também quanto à presunção de saída sem nota fiscal, e Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior, que lhe davam provimento para também cancelar a autuação quanto ao estorno de créditos oriundos das perdas/quebras. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

(documento assinado digitalmente)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **6820/6909**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **14-78.740 - 8ª Turma da DRJ/RPO**, e-fls. **6743/6811**, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O relatório da decisão da DRJ de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Trata-se de auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 78.450.730,86 (setenta e oito milhões, quatrocentos e cinquenta e mil, setecentos e trinta reais, oitenta e seis centavos), consolidado na data do lançamento, conforme demonstrativo elaborado (e-fl. 2).

Na Descrição dos Fatos (e-fls. 3/9), cujo detalhamento é remetido ao Relatório Fiscal (e-fls. 22/84), a autoridade lançadora relaciona as seguintes irregularidades:

» Falta de emissão de nota fiscal apurada em auditoria de estoques, cujas ocorrências foram registradas no código de ajuste CN06.

» Falta de lançamento do IPI na nota fiscal, nas saídas do estabelecimento com indevida utilização do instituto da suspensão, quando de:

- remessas para feiras/exposições com desvio de destinação;
- saídas em comodato de bens importados do ativo imobilizado sem comprovação do prazo de retorno dos mesmos;
- remessas de maquetes para fins publicitários sob alegação de redução/suspensão tributária.

» Falta e/ou insuficiência de lançamento do IPI, por erros de classificação fiscal e/ou alíquota, em saídas de refrigeradores, compressores, condensadores, evaporadores e outros produtos.

» Apropriação de créditos indevidos, decorrentes de:

- aquisições de mercadorias isentas oriundas da Zona Franca de Manaus;
- insumos que não tiveram uso produtivo (ajuste de estoques registrados sob o código CN02).

» Apropriação de créditos decorrentes de devoluções ou retornos, sem que tenha sido cumpridas as condições que lhes garantiriam a legitimidade.

A autuada foi cientificada do lançamento em 23/10/2014. Irresignada apresentou impugnação (e-fls. 4690/4761) em 21/11/2014. Aduziu em sua defesa as razões que sumariamente se passa a expor.

01- Decadência

Em situações envolvendo tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o é o caso do IPI, aplica-se a regra do art. 150 do CTN, especialmente tendo em conta que, mesmo nos meses em que houve saldo credor, houve débitos do IPI e pagamento desses débitos mediante a utilização de créditos do imposto. Assim, não poderia ser exigido estorno de crédito, lançamento de débito, nem consecutórios legais, em relação aos fatos ocorridos antes de outubro de 2009. Isto porque a ciência pela impugnante do auto de infração ocorreu apenas em 23/10/2014.

No que se refere ao período de setembro a dezembro de 2009, houve pagamento do imposto devido, razão pela qual não há dúvidas quanto à aplicação do art. 150, § 4º, CTN. Assim, poderia a Fiscalização autuar somente itens cujos fatos geradores tenham se verificado a partir de 23/10/2009, encontrando-se fulminado pela decadência os itens autuados cujos fatos geradores tenham ocorrido no período entre 01/09/2009 a 22/10/2009.

Ainda que assim não fosse, diversos períodos já teriam sido igualmente abrangidos pela decadência.

Nos termos do art. 173, I, CTN, a contagem do prazo decadencial de cinco anos se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, a contagem do prazo decadencial para questionamentos de créditos fiscais registrados em 2008 se iniciaria em 01/01/2009, encerrando-se em 01/01/2014.

Para que a regra do art. 150, § 4º, CTN, seja afastada e seja aplicada a regra contida no art. 173, I, CTN, deve ser comprovada a ocorrência de dolo, fraude e simulação. No entanto, em nenhum momento foi sequer alegada a prática de atos com dolo, fraude ou simulação, o que inviabiliza do indigitado dispositivo.

02-Nulidades: cerceamento do direito de defesa e iliquidez do crédito tributário

Não há clareza na constituição do crédito tributário e verifica-se uma indevida inversão do ônus da prova, haja vista que a Fiscalização não trouxe aos autos provas quanto ao cometimento das alegadas infrações.

As presunções e indícios adotados como razão de autuar dificultam a prova negativa dos fatos alegados pela Fiscalização, principalmente se considerado que foram autuadas as

três divisões da empresa existentes em 2009 (telefones celulares, monitores e notebooks).

A autoridade fiscal não se atentou às justificativas e/ou documentos apresentados durante a fiscalização, deixando de analisar as provas apresentadas para demonstrar a regularidade fiscal das transações objeto de autuação.

Cada processo é autônomo, tratando de operações específicas realizadas no ano objeto da autuação e inclusive com critérios jurídicos diversos, em afronta ao artigo 146 do CTN necessitando, portanto, de árduo trabalho de colhimento de informações e documentos para rechaçar as alegações fiscais pautadas, no mais das vezes, por presunções e indícios infundados, além de cálculos incompreensíveis.

Não é possível se falar em razoabilidade e proporcionalidade no fato de, em um prazo de trinta dias, ter de se defender adequadamente de um auto de infração com tantos itens e explicações nem sempre compreensíveis, sendo que a auditoria fiscal teve meses para analisar os documentos e proferir seu entendimento acerca das transações (mesmo que errôneo).

03- Correções de estoque: ajustes pelos códigos CN02 e CN06

Além do controle contábil e fiscal, a impugnante adotava um sistema interno de controle de lançamento/contabilização de produção e controle de seus estoques denominado Msystem (M Sys).

A movimentação interna de insumos (partes e componentes), importados ou adquiridos no mercado interno, era realizada de forma padronizada, porém individualizada, para todas as divisões, obedecendo cada divisão os ajustes classificados conforme sua codificação, denominados “contas CNs”.

A conta CN01 (normal issue for production) reflete as transferências (requisições) de matérias-primas e componentes dos almoxarifados para as linhas de produção (estoques de produção em processo). Outros códigos são utilizados para refletir outras ocorrências, como correções internas de movimentações registradas equivocadamente no CN01, perdas, etc, cabendo mencionar os códigos CN02 e o CN06, objetos da autuação.

O código CN02 (claim issue by workmanship) representa a saída de materiais em almoxarifado para reposição dos materiais rejeitados, quebrados ou perdidos no processo de produção. Em relação a esse código, a Fiscalização entendeu que se trata de quebras/perdas de produção, que levariam à necessidade de estorno de créditos de IPI.

O código CN06 (material inventory adjust), também questionado pela autuação, representa as adições ou exclusões escriturais e internas de materiais dos estoques dos almoxarifados e do WIP (linha de produção), provenientes de ajustes internos de movimentação dos itens durante o processo de recebimento e alimentação das linhas de produção, os quais, frise-se de antemão, não são originários de reais faltas de mercadorias, bem como ajustes por perdas/quebras verificadas quando da contagem física dos estoques. Em relação aos valores lançados neste, a autoridade fiscal entendeu que seriam relativos à falta de produto em estoque, equiparando-os a saídas não tributadas.

Grande parte dos ajustes CN06 estava adstrita ao controle interno, sendo inclusive igualmente anulada internamente, sem qualquer impacto contábil no momento em que o ajuste era realizado, visto que contabilmente tais ajustes somente eram refletidos após o fechamento mensal, momento no qual eram lançados como custo pelo seu valor líquido.

Os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada revelam-se como os valores máximos acolhidos pela Constituição Federal em matéria tributária, prescrevendo a norma constitucional ser vedado aos entes tributantes exigir tributo sem lei que o estabeleça.

Assim, para que as pretensões do presente lançamento sejam consideradas válidas, ou bem se conclui que a autoridade lançadora comprovou cabalmente a saída de produtos

sem o pagamento do IPI, ou bem se demonstra que há previsão legal autorizando esta conclusão com base nos elementos indiciários (presunção legal).

Alega a Fiscalização que, nos termos do artigo 123, I, “o”, do RIPI/2002, vigente à época dos fatos, teria havido falta de produtos no estoque sem o correspondente pagamento do IPI. Note-se que a hipótese trata de uma presunção. Ressalte-se, no entanto, que a presunção acima não tem base em lei, tendo sido imposta por meio de Decreto (RIPI), o que por si só já a fulmina de ilegalidade.

Entretanto, referido dispositivo simplesmente não se aplica ao caso concreto, pois é aplicável quando se verifica, efetivamente, uma falta de produtos no estoque do contribuinte, fato este que não ocorreu nem tampouco foi demonstrado.

Sem possuir conhecimento detalhado do processo produtivo, e sem levar em consideração os argumentos prestados ao longo do processo de fiscalização, a autoridade lançadora presumiu que as questionadas diminuições corresponderiam à falta de produto no estoque. No entanto, o auto de infração desprezou o fato de que também existiram hipóteses de adição de produtos no controle interno (ajuste negativo), em reversão aos ajustes positivos.

Com efeito, os ajustes eram normalmente realizados de forma bipartida. Como regra, um ajuste positivo (diminuição de componente) era anulado por um ajuste negativo (adição de componente) e vice-versa.

Dessa forma, cometeu-se grave equívoco na autuação, visto que não se poderia ter considerado o valor total de todos os ajustes positivos, sem descontar os ajustes negativos realizados.

Para o lançamento, a Fiscalização lançou mão apenas dos controles internos da empresa, ignorando que referidos ajustes somente eram refletidos na contabilidade no final de cada mês, por seus valores líquidos, quando existentes (ajuste positivo menos ajuste negativo) posto que, como mencionado, em regra, os ajustes se anulavam. Além disso, vale notar que referido valor líquido representa quebras e perdas ínfimas, que são absolutamente normais em um processo produtivo do tipo.

04 Esclarecimentos sobre os ajustes realizados

Toda a produção de produtos possui como ponto de partida o documento denominado Bill of Materials (BOM). BOM é um documento que contém a lista de todas as matérias-primas e componentes de um determinado produto final, devendo ser observado sempre que um produto for fabricado.

Uma exceção para a citada lista consiste na possibilidade de utilização de outros componentes semelhantes, que possuem as mesmas características e podem ser aplicados para a mesma finalidade. Os componentes que são intercambiáveis já ficam registrados no sistema como tal (Replace List).

Referida flexibilidade é importante em um processo produtivo intenso e volumoso como o em questão, para evitar que o desabastecimento de determinado produto possa levar a interrupção de sua linha de produção.

Seguem esclarecimentos a respeito de situações que ocorrem tanto no almoxarifado quanto na linha de produção, que podem exigir a realização de ajustes nos controles internos sem, contudo, consistir em efetiva falta de mercadorias em estoque, equiparável à saída.

a) Correção de part number

O processo produtivo se inicia no momento em que a Área de Planejamento define a quantidade de telefones celulares que deverão ser produzidos. Referido planejamento é segregado em tantas ordens de produção (shop orders ou work orders) quantas forem necessárias para alcançar a quantidade planejada, já que cada ordem de produção se destina à fabricação de 600 unidades.

Esclareça-se que, para a produção de um telefone celular, são necessárias ao menos 4 ordens de produção distintas, na medida em que para a requisição de componentes para

cada etapa da linha de produção é criada uma ordem de produção. As etapas da linha de produção do telefone sob análise consistem em (i) B - montagem da placa de circuito impresso; (ii) T - montagem de componentes extras na placa já montada; (iii) E - montagem da placa e dos demais componentes do celular e (iv) A - embalagem do celular.

No exemplo em tela, após receber o plano de produção com 38 ordens de produção, o almoxarifado decidiu remeter os componentes das ordens de produção 9NEAE129 (A), 9NGEA197 (E), 9NETA003 (T) e 9NWBA192 (B), que contemplam a produção de 600 aparelhos celulares (doc. 07), para a linha de produção.

Antes de remeter os componentes solicitados para cada etapa do processo produtivo, no almoxarifado é feita a avaliação da existência dos componentes necessários. Caso determinado componente previsto no BOM e na ordem de produção não conste do almoxarifado, preferencialmente com base na lista de produtos intercambiáveis (Replace List), o funcionário encarregado remete para a linha de produção outro componente capaz de substituir o originalmente solicitado.

Como decorrência dessa situação, ajustes manuais eram realizados na ordem de produção para fazer constar exatamente o componente remetido para a linha de produção - a qual não corresponderá mais ao BOM do produto, posto que incluirá outro componente, conforme lista de componentes intercambiáveis.

No caso, ao analisar os componentes necessários com base na ordem de produção 9NEAE129, o almoxarifado identificou que não possuía o produto rechargeable battery, lithium ion, part number SBPL0097501 em estoque e decidiu encaminhar para a etapa de embalagem um produto semelhante, conforme lista de substituição, e enviou o produto rechargeable battery, lithium ion, part number SBPL0097701.

Após realizar citada substituição, a ordem de produção foi atualizada e foi feito um registro da substituição no M Sys.

A remessa efetiva dos componentes para a linha de produção gera um lançamento em CN01 que, conforme esclarecido, consiste no código que registra a requisição de insumos para a produção.

Considerando que, das 38 ordens de produção geradas para a fabricação do celular de part number TGSC0006024, apenas as quatro acima foram remetidas à linha de produção no primeiro dia para a produção de 600 telefones celulares, restam ainda 34 ordens de produção do mesmo produto para serem atendidas pelo almoxarifado para remessa de componentes à linha de produção até o final do mês de novembro de 2009.

Após a fabricação dos 600 telefones celulares com base nas quatro ordens de produção, o controle interno precisa baixar os componentes consumidos do almoxarifado. No entanto, o M Sys visualizava todas as 38 ordens de produção desse celular e não possuía a informação de quais ordens de produção tinham efetivamente sido enviadas à linha de produção.

Por essa razão, para a realização da baixa dos componentes no controle, o sistema poderia tomar 4 ordens de produção e baixar os componentes nelas indicados. Contudo, tal procedimento levava a inconsistências meramente internas.

A eleição pelo sistema de uma ordem de produção que não tenha sido efetivamente consumida, naquele momento, acarretava baixas no sistema de componentes não consumidos, sem que os componentes efetivamente consumidos fossem baixados.

Como os estoques são submetidos a contagens regulares, quando tal situação era identificada, era realizado um ajuste CN06 positivo no sistema para os componentes efetivamente consumidos em substituição aos originalmente requisitados e um ajuste CN06 negativo no sistema para os componentes originais que não foram consumidos e deveriam, portanto, serem readicionados ao controle.

b) Contagem cíclica

A contagem cíclica de componentes e produtos, realizada regularmente no almoxarifado e na linha de produção, consiste na contagem física e sistêmica de mercadorias.

Em determinadas situações, a contagem do almoxarifado indicava a ausência de determinado componente. Caso referido componente fosse encontrado como componentes em excesso na linha de produção, era realizado um ajuste para simples transferência de componentes de um setor ao outro.

Em adição, nem sempre era possível sincronizar as contagens nesses dois setores, especialmente por conta do apertado cronograma da linha de produção.

Assim sendo, caso na contagem realizada no almoxarifado fosse identificado uma determinada quantidade de componentes faltando, como o estoque tinha que ficar sempre correto no sistema para amparar o setor de compras, era feito ajuste positivo no CN06. c) Placas de circuito impresso

Cada cliente (TIM, OI, CLARO, ARG, TFR) possui uma placa, com part number específico, na qual já consta o software específico do cliente. Note-se, contudo, que tecnicamente as placas são iguais. A diferença entre elas é apenas o software.

Ocorre que, por vezes, para uma ordem de produção de celulares da ARG eram enviadas para a linha de produção placas contendo o software da empresa VIVO, por exemplo. Quando essa situação era identificada, antes de finalizar a montagem do celular, o software da VIVO era apagado e feito o download do software da ARG.

Porém, no momento em que a placa havia sido remetida para a linha de produção, era dada baixa no sistema da placa da VIVO, com seu part number específico. Tal situação exige um ajuste positivo CN06 para formalizar a utilização da placa da ARG e um ajuste negativo CN06 para devolver a placa da VIVO para o almoxarifado. Ou seja, referidos ajustes mais uma vez se anulam.

d) Outros

Outras situações podem ser demonstradas pelo exemplo constante do Anexo 37, às Pág. 2/1548 e do Anexo 39, à Pág.5/888, ambos do Relatório Fiscal, os quais demonstram que no mesmo dia 12/01/2009 foi feito um ajuste positivo para o produto Adapter, part number SSAD0024203, de 150 unidades, e um ajuste negativo do mesmo produto, mesmo part number e mesma quantidade, indicando claramente ter-se tratado de uma correção de um ajuste indevidamente realizado, conforme se verifica.

Do total de 133.324.335,17 itens autuados a título de ajuste positivo CN06, 94.341.358,59 itens se anularam por ajustes negativos em igual número.

É importante mencionar também que em determinadas situações as quebras e perdas típicas do processo produtivo acabavam sendo registradas no CN06 ao invés do CN02. A depender do momento da realização do ajuste referido ajuste era feito no CN06 ao invés do CN02. Com efeito, essa situação era comum nos casos em que a quebra ou perda do produto não era identificada de imediato, gerando um ajuste posterior.

Nos casos em que a quebra ou perda era identificada imediatamente no recebimento no almoxarifado ou no recebimento da linha de produção, o procedimento adotado era de realização de ajustes no CN02.

Neste quesito, vale mencionar que quando os ajustes positivos CN06 eram efetuados em virtude de quebras e perdas registradas nesse código, não poderia ser alegada suposta falta de pagamento de IPI em função de falta de mercadoria no estoque. Tais situações deveriam estar inseridas no tópico em que se pretende a glosa de créditos do imposto, demonstrando a inconsistência do trabalho fiscal. De qualquer forma, ainda que tivesse procedido dessa forma, referida glosa não seria devida.

Em suma, não há como persistir a cobrança de IPI em relação a 133.324.335,17 milhões de unidades de componentes, que correspondem a todos os ajustes positivos CN06 no ano de 2009. Claramente, referida quantidade total não corresponde à falta de mercadoria no estoque, posto que 94.341.358,59 milhões de unidades de componentes que sofreram ajustes negativos anulando os ajustes positivos.

05- Impossibilidade de estorno de crédito em razão do não pagamento de IPI na entrada

O auto de infração exigiu IPI a título de suposta glosa do crédito de outubro de 2008 a dezembro de 2009, a partir de cálculo realizado com base nos valores dos componentes sujeitos a quebra e perda, controlados pelo sistema M Sys.

Ocorre que, a partir de julho de 2009, os insumos passaram a ser adquiridos sem o pagamento do IPI e, portanto, sem registrar créditos decorrentes de tais insumos.

Com efeito, com o advento da Lei nº 11.908, de 03 de março de 2009, o artigo 29 da Lei 10.637, de 31 de dezembro de 2002, foi alterado para que fosse incluída a possibilidade de aplicação da suspensão do IPI na aquisição interna e importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por empresas fabricantes de bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991 (Lei de Informática).

Conforme se verifica das Portarias Interministeriais MCT/MDIC/MF nº 769, de 13 de dezembro de 2001, e nº 471, de 26 de julho de 2006 (doc. 08), a impugnante foi habilitada para gozo dos benefícios no âmbito da Lei de Informática, tendo cumprido com todos os requisitos exigidos pelos normativos aplicáveis.

06- Necessidade de consideração das quebras razoáveis no processo produtivo (CN02 e CN06)

No que se refere aos ajustes CN02 (e em parte do CN06), devem ser admitidas as perdas/quebras normais de produtos no processo produtivo, não sendo devidos, portanto, os estornos de crédito realizados pela Fiscalização.

O art. 449 do RIPI/2002, vigente à época, estabelecia que as quebras alegadas pelo contribuinte, nos estoques ou no processo de industrialização, para justificar diferenças apuradas, 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.

Todavia, dúvidas não restam que em um processo produtivo como o da impugnante, no qual são movimentados bilhões de componentes de todas as dimensões, de um total de mais de 5 bilhões de unidades de componentes movimentados no ano de 2009, perdas e quebras do processo produtivo são inevitáveis e admissíveis.

Perdas e quebras no processo produtivo podem ser justificadas por situações tais como: problemas nas máquinas por desgastes, erros de configuração ou ajustes inadequados, problemas referentes ao treinamento de funcionários em linhas de produção de alta tecnologia, bem como problemas de tecnologia referentes à dificuldade de reparo de componentes montados de forma errada nas placas, entre outros.

Vale ressaltar que, conforme esclarecido no âmbito do processo de fiscalização, as perdas e quebras contabilizadas correspondem a um valor ínfimo em relação a todos os insumos adquiridos para o processo produtivo, sendo, portanto, em nível admissível para a atividade produtiva em questão.

De fato, verifica-se que os valores registrados contabilmente no código CN02 corresponderam a 0,45% do valor total de insumos consumidos no processo produtivo durante o período de janeiro a dezembro de 2009. Ainda, os valores do código CN06 totalizaram menos de 1% do total de insumos consumidos no processo produtivo em valores durante o período. Os valores de perdas e quebras correspondentes aos lançamentos efetuados nos códigos CN02 e CN06 representaram, conjuntamente, 1,32% da quantidade total de insumos utilizados no período autuado.

A toda evidência, esses valores claramente representam parcela insignificante se considerado o volume de operações realizadas no ano. Tratam-se das perdas consideradas normais e razoáveis para o mercado em questão que, além serem incluídas no custo de produção, afastam a exigência de estorno de crédito do IPI, bem como de eventual lançamento por ajuste de estoque.

O auto de infração pauta-se em pareceres normativos da década de 1970, os quais se posicionam no sentido de que a admissibilidade de quebras e perdas no processo produtivo estaria condicionada a autorização do Coordenador do Sistema de Tributação. Contudo, além de alguns dos pareceres normativos citados já terem sido revogados, a exigência de autorização do Coordenador do Sistema de Tributação não encontra mais guarida na regulamentação vigente em 2009. Com efeito, essa determinação era baseada na redação constante do artigo 125 do Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967 – Regulamento do IPI vigente à época em que os pareceres normativos foram editados.

07- Composição do custo das mercadorias vendidas

Os valores lançados sob o código CN02 e CN06 são agregados ao custo de produção das mercadorias, compondo-lhes o preço. É evidente que tais custos repercutem no âmbito do tributo, visto que gastos incorridos com esses insumos são partes integrantes do preço das mercadorias vendidas e, portanto, sujeitos à tributação pelo IPI.

Estando referidos valores já incluídos na base de cálculo do IPI, não há que se falar em cobrança de imposto relacionada aos valores lançados na conta CN06, tampouco no estorno de créditos decorrentes das perdas de mercadorias registradas sob o código CN02. Em sendo aceito o lançamento, ter-se-ia uma dupla tributação, inadmissível no sistema tributário brasileiro.

O procedimento adotado, no que se refere aos insumos inseridos no CN06, está em linha com o RIPI/2002, que em seu artigo 448, caput, confirma o entendimento no sentido de que as variações de estoque devem compor o custo de produção das mercadorias.

No mesmo sentido se posicionam os próprios princípios de Contabilidade, que determinam a inclusão dos valores relativos às perdas normais no custo das mercadorias, dando amparo ao procedimento adotado em relação aos insumos registrados como CN02.

As perdas sob análise são “perdas normais”, definidas por Eliseu Martins como aquelas “inerentes ao próprio processo de produção; são previsíveis e fazem parte da expectativa da empresa, constituindo-se num sacrifício que ela sabe que precisa suportar para obter o produto”. As palavras do citado autor confirmam o procedimento adotado pela impugnante, no sentido de que “o custo do material perdido fará parte dos produtos fabricados”.

Além do exposto, é sabido que o IPI é um imposto plurifásico, que incide em diversas etapas da cadeia produtiva, alcançando várias fases do processo de fabricação de bens e mercadorias. É evidente, porém, que se ocorressem sucessivas incidências deste imposto na cadeia produtiva, sem que os valores pagos nas etapas anteriores de produção pudessem ser abatidos, a carga tributária seria excessivamente onerosa, o que certamente seria prejudicial ao interesse econômico.

Não há dúvidas de que o montante do imposto que incidiu nas etapas anteriores de fabricação, desde que relacionado a saídas tributadas pelo imposto, dá direito à manutenção de crédito.

Vale ressaltar que o lançamento do imposto foi devidamente realizado por ocasião da saída dos produtos industrializados acabados, não havendo que se falar na necessidade de emissão de notas fiscais para lançamento de valores já tributados.

08- Remessa de mercadorias para feiras e exposições

Entendeu-se que o disposto no art. 42, II, RIPI/2002, teria sido descumprido, pois no campo “destinatários” das notas fiscais foram indicados estabelecimentos da própria impugnante, como regra, e no campo de informações complementares foram indicados os dados da feira ou exposição a que se destinou os bens.

No entanto, a própria Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo orienta aos contribuintes que indique como destinatário o estabelecimento remetente, conforme se depreende da análise da Solução de Consulta Tributária nº 438/2011, de 10 de novembro de 2011.

Ressalte-se, ainda, que esse também é o procedimento fiscal indicado pela renomada Consultoria Tributária IOB (ver fascículo n.º 30/2013 do Manual de Procedimentos - ICMS e Outros - para o Estado de São Paulo, publicado para o mês de julho de 2013).

A toda evidência, não poderia a impugnante ser punida pelo suposto descumprimento de obrigações acessórias em operações que destinem os produtos a feira e exposição, visto não existir um regramento claro sobre a matéria. Assim, considerando a transparência das operações realizadas e o fato do procedimento não ter gerado qualquer prejuízo ao Erário, não haveria que se cogitar de cobranças de IPI sobre tais operações.

Pela análise do Parecer Normativo CST n.º 78/1973, em nenhum momento está dito que estariam desnaturadas as remessas para feira e exposição, caso destinadas a pessoas jurídicas comerciais ou industriais. Na realidade, o que o Parecer veda é a aplicação da suspensão caso o produto seja destinado, por exemplo, a “demonstração de produto em estabelecimento eventualmente comprador”. Nada impede que uma empresa comercial ou industrial utilize seu espaço físico para realizar feiras e exposições abertas ao público.

No que se refere ao Acórdão n.º 203-02170/95, é possível observar que o caso analisado se refere à operação de saída para demonstração, erroneamente classificada como remessa para feira e exposição.

No presente caso, os ditos estabelecimentos comerciais/industriais são o próprio estabelecimento remetente ou estabelecimento filial, sendo um verdadeiro contrassenso imaginar que poderia a impugnante estar mandando amostras para demonstração para ela mesma.

Não bastasse o exposto, o lançamento fiscal foi majorado pela aplicação da regra de Valor Mínimo Tributável (VTM), incluindo na base de cálculo do IPI, o ICMS não pago. Contudo, a Fiscalização não possui competência jurisdicional para tratar de questões afeitas ao ICMS. Ademais, o lançamento fiscal tem por base o suposto entendimento exarado no Parecer Normativo CST n.º 78/1973, que trata de IPI e não traz qualquer menção à aplicação das regras de ICMS.

Além disso, a Fiscalização aplicou a alíquota de 18% indistintamente, sem considerar a classificação NCM de cada produto. Ou seja, literalmente arbitrou o ICMS que seria supostamente devido na operação, sem qualquer competência para tanto. Importante notar que as autoridades fiscais estaduais, em nenhum momento, entenderam haver qualquer tipo de irregularidade nas operações de remessa para feira e exposição.

Acrescente-se que, em se tratando de operação em que o próprio emitente da nota fiscal é o destinatário do produto não haveria sequer que se falar em fato gerador do ICMS, visto que não há circulação física ou jurídica do bem.

No que se refere às supostas remessas para outras filiais, independente de haver suspensão do IPI, para fins de incidência do ICMS estar-se-ia tratando de uma operação de transferência, pois realizada no âmbito de uma mesma pessoa jurídica. Conforme entendimento sumulado pelo STJ (Súmula n.º 166), operações de transferência entre estabelecimentos filiais não estão sujeitas à incidência do ICMS.

09- Saída em comodato

Etapas do processo de produção são realizadas em estabelecimentos industriais de terceiros, por meio de operação de industrialização por encomenda.

Como comumente ocorre nesse tipo de operação, a impugnante, na condição de encomendante, além de fornecer matérias-primas, fornece equipamentos registrados em seu ativo permanente.

No entanto, desconsiderando esses fatos, a autoridade autuante afastou a aplicação da regra suspensiva contida no art. 42, XII, RIPI/2002, por ausência de contrato formal firmado entre as partes.

A existência de contrato formal não é, nem nunca foi, requisito legal para fruição da suspensão prevista no dispositivo regulamentar, razão pela qual esse dado por si só não

poderia ser adotado como fundamento da autuação. Com efeito, tal autuação pautou-se por presunções descabidas, devendo ser cancelada.

Mesmo que se considere uma saída definitiva de bens do ativo permanente pela mera ausência de contratos, ainda haveria direito aos créditos de IPI no valor correspondente ao imposto recolhido quando da importação desses bens. Como consequência, por conta da sistemática de tributação desse imposto, eventual débito de IPI seria anulado por citado crédito.

10- Saída de refrigeradores (NCM 8418.21.00)

O Decreto nº 6.825, de 17 de abril de 2009, reduziu para 5% a alíquota de IPI aplicada nas operações com produtos classificados no código NCM 8418.20. A redução vigoraria até 16/07/2009.

Entretanto, em 26/06/2006 foi publicado o Decreto nº 6.890, que revogou o Decreto nº 6.825, de 2009, prorrogando o prazo da redução da alíquota até 31/10/2009 e restabelecendo a alíquota de IPI de 15% a partir de 01/11/2009.

Porém, por meio do Decreto nº 6.996, de 30 de outubro de 2009, foram instituídas alíquotas diferenciadas de IPI aplicáveis para refrigeradores classificados sob a NCM 8418.2, variáveis de acordo com o índice de eficiência energética do produto. Assim, o artigo 2º desse Decreto incluiu a NC (84-3) no Capítulo 84 da TIPI, prevendo a manutenção da alíquota reduzida de 5% para os produtos que apresentassem eficiência energética nível "A". A Nota Complementar em comento vigorou até 01/02/2010.

De acordo com a tabela de eficiência energética publicada pelo INMETRO para o ano de 2009 (doc. 13), todos os refrigeradores comercializados pela impugnante foram classificados com o selo de eficiência energética "A".

11- Saída de compressores

Ao longo de 2009, houve saída de compressores importados tributados à alíquota zero, em razão da utilização da classificação fiscal no código 8414.90.99.

Segundo a acusação fiscal, os códigos NCM corretos a serem aplicados aos compressores vendidos seriam 8414.30.11 e 8414.30.91.

No entanto, a maioria das operações autuadas encontram-se no âmbito de operações de "substituição em garantia", as quais, nos termos do art. 42, XIII, RIPI/2002, são suspensas do pagamento do imposto.

Entendeu a Fiscalização que, nesses casos, a suspensão não seria aplicável por não estar descrito, no campo "Dados Adicionais" das notas fiscais de remessa em substituição em garantia, informações referentes à nota fiscal de venda do produto objeto do conserto ou substituição.

Ocorre que o RIPI/2002 não condiciona a aplicação da suspensão do IPI à menção no campo "Dados Adicionais" do número da nota fiscal de venda do produto que apresentou defeito e está sendo objeto de reparo.

12- Créditos decorrentes da aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM

O IPI é regido pelo princípio da não-cumulatividade, o qual, em última análise, objetiva evitar que um imposto, embora multifásico, incida mais de uma vez sobre uma mesma base de cálculo anteriormente oferecida à tributação. Esse preceito constitucional é denominado de norma constitucional de eficácia plena, ou seja, aquelas que incidem diretamente sobre os interesses a que o constituinte quis dar expressão normativa.

Ao contrário do que ocorre com o ICMS, a Constituição Federal nunca estabeleceu qualquer restrição ao direito de crédito em relação ao IPI.

O direito ao crédito do IPI não está condicionado à incidência, muito menos ao efetivo pagamento do IPI nas operações anteriores. A norma constitucional que garante o direito ao crédito do IPI é totalmente autônoma em relação à norma que determina a imposição do tributo.

Especificamente no caso da Zona Franca de Manaus, vale também analisar a política econômica que resultou na instituição de benefícios à fabricação de mercadorias na região.

Por força do art. 40 do ADCT, as indústrias instaladas e aquelas que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus continuam a fazer jus aos mesmos incentivos fiscais originalmente criados pelo Decreto-lei nº 288, de 1967.

O objetivo de se conceder a isenção em tela é extrafiscal, que visa reduzir os custos inerentes à produção de mercadorias em região menos desenvolvida do país e distante dos grandes centros consumidores, de forma que esses produtos sejam mais competitivos no mercado, incentivando sua aquisição.

Como não poderia deixar de ser, o STF, ao julgar caso que envolvia justamente créditos oriundos de aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca, decidiu por sua legitimidade (RE 212.484-2). Em que pese o posicionamento do STF no sentido de que insumos isentos não gerariam direito a crédito de IPI, os ministros expressamente afirmaram que esse entendimento não seria aplicável aos insumos oriundos da Zona Franca de Manaus.

A vedação ao aproveitamento de créditos de IPI relacionados a saídas isentas do imposto resultaria na anulação do benefício, consistindo apenas diferimento do imposto. E, no caso presente, a isenção do imposto não pode ser transmutada em simples diferimento, eis que se trata de isenção regularmente criada por lei (DL nº 288, de 1967) e devidamente reconhecida pela Constituição Federal.

Essa diferença de tratamento entre os insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e os demais casos de isenção foi levantada pelos ministros do STF no julgamento do RE 566.819, sendo expressamente reconhecido o tratamento diferenciado que deve ser atribuído a essas operações, devendo ser considerado legítimo o direito de crédito ao adquirente de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Em consonância com a jurisprudência do STF sobre a matéria, também o CARF tem reconhecido a legitimidade de registro de créditos nessas hipóteses:

Não se está afirmando que deva ser declarada incidentalmente a inconstitucionalidade do artigo 49 do CTN e dos artigos 163 e 164 do RIPI/2002. O que se sustenta é que referidos dispositivos devem ser interpretados no sentido de que o contribuinte poderá compensar o IPI devido com o imposto referente às operações anteriores, independentemente de ter sido o imposto efetivamente pago ou não, tal como entendeu o Plenário do STF ao apreciar o art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, especialmente no caso de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Cabe notar que a discussão em comento é objeto de discussão no Recurso Extraordinário nº 592.891, em trâmite no STF. No caso em questão, a Fazenda Nacional se insurge contra decisão proferida pelo TRF/3ª Região, que reconheceu o direito integral a créditos de IPI na aquisição de insumos oriundos da ZFM.

O STF reconheceu a repercussão geral dessa matéria, de forma que é razoável concluir que as todas discussões, não apenas na esfera judicial como também administrativa, devem aguardar sua decisão final, com o correspondente sobrestamento dos feitos em relação aos itens que tratam da citada controvérsia.

13- Créditos de devoluções e retornos de mercadorias - controle da produção e estoque

O principal argumento para a glosa dos créditos relativos a devolução e retorno de mercadorias é de que os registros utilizados apresentam termos grafados em língua estrangeira, o que, por si só, seria razão suficiente para desconsideração desse controle.

Ademais, acusa-se a impugnante de não possuir controle equivalente ao Livro Registro de Controle de Produção e Estoque que atenda aos requisitos do RIPI/2002.

Entretanto, o RIPI/2002 é claro ao autorizar o direito de crédito de IPI nos casos em que mercadorias saídas do estabelecimento são a ele devolvidas ou retornadas. Dessa forma, em qualquer situação, desde que efetivamente demonstrada a reentrada das mercadorias

no estabelecimento remetente, este possui direito ao crédito de IPI no exato montante do débito registrado por ocasião da saída.

Esclareça-se que a impugnante registrou todas as entradas referentes a devoluções e retornos em seu Livro Registro de Entradas. Esta comprovação é suficiente para o reconhecimento da legitimidade dos créditos, conforme pacificado pelo CARF.

Não bastasse isso, os controles utilizados são equivalentes ao Livro Registro de Controle e Produção de Estoque e atendem aos requisitos impostos pelo RIPI/2002.

É possível notar que as informações mais relevantes apresentadas pelos controles de estoque utilizados se referem a números e não a textos, sendo as palavras utilizadas em língua inglesa muito pontuais e repetitivas, exigindo do analista um esforço bastante reduzido para a sua compreensão.

Nesse contexto, destaque-se que o Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 15, de 23 de outubro de 2001, que estabelece a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais, não possui nenhuma restrição à apresentação de informações em língua estrangeira, o que já foi, inclusive, matéria decidida pelo CARF.

A utilização de controle alternativo de estoque encontra-se regulamentada no art. 388 do RIPI/2002, que autoriza os estabelecimentos industriais a manterem controle quantitativo de produtos que permita a perfeita apuração do estoque permanente, em substituição ao Livro Modelo 3. O requisito fundamental do controle alternativo é que este possua “controle quantitativo de produtos que permita a perfeita apuração do estoque”.

Pela análise dos documentos de prova, é possível observar que o controle alternativo utilizado pela impugnante é permanente e efetivo, possibilitando a aferição quantitativa dos seus estoques em tempo real, atendendo, portanto, aos requisitos do art. 388 do RIPI/2002, com um nível de detalhamento muito superior ao exigido pela própria legislação.

A KPMG Auditores Independentes, empresa de notório reconhecimento e credibilidade, analisou o controle alternativo utilizado entre os anos de 2005 e 2009, e elaborou um Termo de Constatação, anexado à impugnação. Tal relatório demonstra, de forma inequívoca e assertiva, o cumprimento dos requisitos previstos no art. 388, RIPI/2002, no que se refere à demonstração de que o controle utilizado possibilita a realização de apuração quantitativa e permanente do estoque.

Não bastasse todo o exposto, cabe destacar que os controles alternativos utilizados pela impugnante já foram, inclusive, submetidos à análise do CARF, quando do julgamento, em outubro de 2014, de dois Recursos Voluntários.

Nessas duas oportunidades, o CARF decidiu, por unanimidade, que o direito ao crédito decorrente da devolução de produtos deve ser assegurado, por ter restado comprovado que esta dispõe de sistema de controle quantitativo de produtos apto à perfeita apuração do estoque permanente.

14- Impossibilidade de aplicação de multa diante da existência de saldo credor

A multa de ofício de 75%, de janeiro a agosto de 2009, deve ser cancelada, tendo em vista a inexistência de IPI a pagar em virtude da existência de saldo credor nos períodos.

As normas sancionatórias em matéria tributária visam coibir a sonegação fiscal, ou seja, o não pagamento de tributos. O exame da realidade demonstra que sequer em tese se poderia cogitar em violação ao escopo da norma, porque a conduta praticada jamais teve por finalidade frustrar o recebimento de qualquer valor ao Erário, já que valor algum era devido no caso em tela.

Insistir na aplicação dessa penalidade, desconsiderando a realidade, é agir contra o ordenamento jurídico. É aplicar sanção sem causa. É fazer injustiça fiscal.

Não bastasse tudo isso, a base legal mencionada determina que se aplique a multa pela falta de destaque do IPI ou pelo imposto devido, demonstrando que não podem ambas serem aplicadas em conjunto.

15- Ilegalidade da incidência de juros sobre a multa

Não se pode admitir que a multa de ofício seja corrigida mediante aplicação de juros SELIC, em razão do que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Resta evidente que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias já lançadas. Sobre tal imposição, já se manifestou o antigo Conselho de Contribuintes.

Em sessão realizada em novembro de 2010, em sede de Recurso Especial da Fazenda Nacional (relatora Conselheira Karem Jureidini Dias), a c. Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que não deve incidir juros sobre multa imposta ao contribuinte.

Ao final, a impugnante requereu:

» Preliminarmente:

(i) O reconhecimento da decadência referente aos fatos geradores ocorridos até 22/10/2009. Caso assim não se entenda, o reconhecimento da decadência em relação aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2008 (art. 173, I, CTN) e nos períodos de 01/09/2009 a 22/10/2009 (art. 150, § 4º, CTN).

(ii) O reconhecimento da nulidade do auto de infração em virtude do flagrante cerceamento do direito de defesa e da iliquidez do crédito tributário.

» No mérito, seja julgado improcedente o auto de infração, pelas razões expostas.

» Em não sendo acatados os pedidos acima, ao menos seja excluída a aplicação da multa nos períodos em que havia saldo credor e a imposição da taxa de juros sobre os valores cobrados a título de multa.

» Por derradeiro, protestou, ainda, pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto alegado.

Posteriormente, em 23/12/2014, a interessada desistiu parcialmente do feito em face da Lei nº 12.865, de 18 de junho de 2014, que reabriu o prazo de adesão ao programa especial de pagamento e parcelamento de dívidas tributárias federais, de que trata a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Os valores objetos da desistência foram discriminados na petição que apresentou (e-fls. 5397/5426 e 5480/5510) e excluídos deste processo (e-fls. 5515/5517).

Desta forma, foram os autos encaminhados para julgamento da impugnação. Incluído o processo na pauta da sessão de julgamento de 24/06/2015, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Ribeirão Preto/SP exarou o seguinte acórdão:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar PROCEDENTE EM PARTE a Impugnação, exonerando o IPI lançado no valor de R\$ 1.091.083,95, bem como os juros moratórios (R\$ 818.312,96) e a multa de ofício (R\$ 488.248,10) imputados sobre o valor do imposto, relativo às saídas de refrigeradores nos meses de novembro/2009 e dezembro/2009, mantendo os demais lançamentos da autuação no montante de R\$ 76.053.085,84.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Com relação à parte do lançamento mantida, intime-se para pagamento do crédito no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de

dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, o qual deverá ser encaminhado juntamente com o recurso de ofício.

A decisão considerou a impugnação procedente em parte e o crédito tributário mantido em parte, sendo ementada nos seguintes termos (e-fls 5521/5539):

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

DESTAQUE. FALTAS HAVIDAS NOS ESTOQUES - CN06.

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.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDAS DE PRODUTOS PARA FEIRAS/EXPOSIÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO.

É devido o imposto nas saídas de produtos não caracterizadas inequivocamente como destinadas diretamente a exposição em feiras de amostras.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO ANTES DO PRAZO DE CINCO ANOS.

É devido o imposto na saída a qualquer título, como empréstimo ou comodato, de produto importado e incorporado ao ativo permanente, antes do prazo de cinco anos contado a partir da incorporação ao ativo permanente da empresa.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDAS DE “MAQUETES PROMOCIONAIS” COM UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO DO IPI.

É devido o imposto nas saídas de produtos com fins promocionais a título gratuito, sendo indevida qualquer redução e/ou a inobservância dos valores mínimos tributáveis.

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.

INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IPI, POR INOBSERVÂNCIA DA ALÍQUOTA, NA SAÍDA DE REFRIGERADORES.

Saídas de refrigeradores à partir de 1º de novembro de 2.009, com alíquota reduzida de 5%, para produtos com eficiência energética classe "A", não observada pela fiscalização, lançamentos indevidos, deverão ser excluídos da autuação.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IPI, COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA, SUSPENSÃO INDEVIDA, NA SAÍDA DE COMPRESSORES E PARTES DE AR CONDICIONADO.

É devido o imposto nas saídas de produtos não caracterizadas inequivocamente como destinadas a substituições em virtude de garantia.

É devido o imposto nas saídas de produtos com insuficiência de lançamento, quando verificado erros de classificação fiscal e/ou alíquota.

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.

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 à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO - CN02.

Devem ser anulados mediante estornos na escrita fiscal, os créditos do IPI, cujos insumos foram baixados do estoque sem terem sido utilizados no processo produtivo.

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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

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.

PEDIDO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006

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.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada resolveu apelar ao CARF, interpondo recurso voluntário (e-fls. 5557/5622). Alegou que os principais fundamentos e provas trazidos pela impugnação não foram apreciados, requerendo a nulidade do acórdão exarado pela DRJ. No mérito, em essência, repisou os argumentos e fundamentos expostos na impugnação.

Acatando as razões da recorrente, o CARF entendeu por bem anular a decisão da DRJ e, por meio do Acórdão nº 3201002.193, datado de 18/05/2016, assim dispôs (e-fls. 6167/6180):

Assunto: Imposto Sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009 DECISÃO CITRA PETITA. NULIDADE.

É inválida a decisão que deixa de enfrentar e decidir causa de pedir ou alegação suscitada pela defesa, e que seja indispensável a sua solução, por ofensa ao aspecto substancial da garantia do contraditório, ao duplo grau de jurisdição e à exigência de motivação das decisões.

No voto, expôs as conclusões (e-fls. 6179/6180):

Diante de todo o exposto, se faz necessária a análise dos pontos trazidos em impugnação, em especial os itens:

- III.2 de fls. 7 a 9 da impugnação que traz alegações sobre a insubsistência do A.I. e cerceamento de defesa diante da iliquidez do lançamento;

- fls. 4 e seguintes da impugnação que tratam das alegações de falta de comprovação dos fatos através de provas no lançamento e impossibilidade de presunção;
- IV.1.1.2 de fls. 16 e seguintes que tratam dos esclarecimentos sobre os ajustes realizados no controle interno, correção de part numbers, contagem cíclica e demais pontos do tópico;
- Analisar as alegações de que a fiscalização deveria ter realizado o cruzamento do resultado da subtração dos ajustes positivos pelos negativos do código CN06 com a análise e consideração dos controles internos do contribuinte, a exemplo o Doc. 13 juntado ao Recurso Voluntário que demonstra o controle interno do estoque, em confronto com o funcionamento da linha de produção para entender onde os saldos são gerados e de que forma alimentam o controle interno.
- Analisar as alegações de que a fiscalização deveria ter procedido o confronto das informações com os livros, notas fiscais, valores das entradas e saídas, consumo efetivo, contagem física, giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi elaborados e finais, avaliando quantos e quais componentes são necessários para a fabricação de cada mercadoria e somente a partir dessas análises concluir quantas mercadorias efetivamente saíram do estabelecimento sem notas fiscais;

Fls. 6.764

- Analisar as alegações de que a fiscalização deveria ter realizado o cruzamento do resultado da subtração dos ajustes positivos pelos negativos do código CN02 com a análise e consideração dos controles internos do contribuinte, com a análise realizada no tópico anterior e com a devida consideração individualizada de itens para que se obtenha o resultado de quais itens não ensejaram crédito nas entradas. Para assim chegar à conclusão se efetivamente houve uma quebra e qual o valor efetivo dessa quebra. Porque em uma das hipóteses, a quebra levantada não chega a 1% do valor da produção;
- Analisar as alegações do contribuinte de fls. 53 e seguintes sobre a necessidade de confrontar os créditos de devolução e retorno de mercadorias em planilhas, como o pagamento do IPI na venda e com o Controle Interno Alternativo ao Livro Modelo 3 e demais variáveis já apresentadas;
- Considerar alegações de fls. 69 e seguintes da impugnação sobre a ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa e impossibilidade de aplicação de multa diante da regra de apuração do IPI e saldo credor. De acordo com decreto do IPI, este tem de ser apurado no confronto entre débito e crédito, assim, o lançamento não pode ignorar o saldo credor do IPI e livros fiscais;

De volta a DRJ/Ribeirão Preto/SP, o processo foi distribuído à 8ª Turma de Julgamento. A fim de dar prosseguimento ao quanto decidido pelo CARF, o processo foi baixado em diligência, cujo despacho (e-fls. 6195/6197) explicitou o que segue:

(...)

Diante disso, para que não se alegue de preterição do direito de defesa, entendo que o processo deve retornar ao órgão de origem em diligência para as seguintes verificações:

- Tratando-se de produtos (insumos) intercambiáveis, apresentar quais razões para não realizar as compensações mediante a subtração por parte da fiscalização dos valores positivos com os valores negativos, do código CN06;
- Não se verificou nenhum outro indício de que as diferenças de estoque apuradas sob códigos CN06 e CN02, pudessem ensejar a necessidade de uma Auditoria da Produção?
- Quais as razões que não viabilizaram controle interno denominado “Stock History”, utilizado para efetuar os levantamentos dos códigos CN02 e CN06, não foi aceito para substituir o Livro Modelo 3.

Em decorrência da diligência, foram produzidas as seguintes informações pela unidade competente (e-fls. 6223/6224):

Inicialmente, cumpre destacar que o auditor-fiscal que lavrou o auto de infração em questão encontra-se aposentado.

No que diz respeito ao item 1, após análise dos autos, sobretudo do auto de infração (fls. 02/21), do relatório fiscal (fls. 22/76) e dos anexos 37 e 39 (fls. 2.247/3.794 e 3.799/4.686), inferimos que não há motivo para não considerar os ajustes negativos atinentes ao código CN06.

Quanto ao item 2, somente o auditor-fiscal que lavrou o auto de infração em apreço é quem poderia responder tal indagação.

Já quanto ao item 3, constatamos que as razões que levaram o auditor-fiscal atuante a não aceitar o controle interno denominado Stock History para substituir o Livro Modelo 3 constam no aludido relatório fiscal (fls. 22/76). Dentre as razões, cabe assinalar que o controle interno foi apresentado na língua inglesa e a impossibilidade, conforme afirmado pela própria interessada, de se identificar à qual nota fiscal de devolução de produtos se refere o crédito de IPI aproveitado por ela.

Cientificada da Informação Fiscal, a interessada manifestou-se a respeito apresentando contrarrazões (e-fls. 6230/6245). Em apertada síntese, argumentou:

01- Quesito 1

Apesar de o título da autuação (Produto saído do estabelecimento industrial ou equiparado sem emissão de nota fiscal – saída de produtos sem lançamento de IPI – falta de emissão de nota fiscal – apurada em auditoria de estoque) fazer referência à auditoria de estoque, na realidade, tal não foi realizada.

Partindo-se da alegada verificação de falta de matérias-primas em estoque, a Fiscalização presumiu a ocorrência de outro fato, não comprovado, consubstanciado na saída de produto do estabelecimento sem a emissão de nota fiscal.

A presunção veiculada pelo art. 123, I, alínea “o”, RIPI/2002, carece de amparo legal. Ainda que não o fosse, o dispositivo regulamentar sequer é aplicável no caso concreto pois relaciona-se à falta de produtos em estoques, e não de matérias-primas.

E mais, nem mesmo em tese os lançamentos no código CN06 poderiam ser considerados como “faltas de estoque”.

O CARF reconheceu que os lançamentos no código CN06 não poderiam ser considerados como faltas de estoque global, apta a ensejar a presunção de venda sem nota fiscal por diversos motivos, mormente por refletirem ajustes de movimentações internas e não externas, grande parte até mesmo anulada pelos ajustes negativos, e pelo fato de que a acusação de venda sem nota deve ser precedida de auditoria de estoque, o que não ocorreu.

02- Quesito 2

No que se refere aos ajustes sob o código CN02, a autuação fiscal desconsiderou as quebras e perdas no processo produtivo. Não foi efetuada auditoria de estoques. Foram analisados, única e exclusivamente, os lançamentos internos no sistema, não se tendo apurado, de fato, a falta de estoque. Sequer foram vistos elementos representativos das entradas e saídas de produtos do estabelecimento, como notas fiscais de entrada e saída e livros fiscais.

Tampouco se pode admitir exigência de estorno de crédito sem sequer ter verificado, nos livros e documentos fiscais, se tais créditos existiam e foram apropriados.

Em resposta à segunda questão, a autoridade fiscal afirmou que o auditor responsável pela lavratura do auto de infração está aposentado, sendo que apenas ele poderia responder à pergunta.

Conforme sustentado durante o processo administrativo, o auto de infração é nulo por ilíquido, pouco claro e muitas vezes incompreensível, prejudicando o seu entendimento e

Fls. 6.766

os cálculos efetuados. O fato de não ser possível responder à indagação sem recorrer à pessoa do Auditor-Fiscal aposentado elimina qualquer dúvida sobre a completa nulidade do lançamento.

03- Quesito 3

Dentre as razões que levaram o auditor-fiscal autuante a não aceitar o controle interno, denominado Stock History, para substituir o Livro Modelo 3, consta que o controle interno foi apresentado na língua inglesa e a impossibilidade de se identificar a respectiva nota fiscal de devolução.

Conforme demonstrado pela série de jogos de documentos acostados aos autos e pelo laudo técnico preparado pela KPMG, o controle alternativo não apenas permite a “perfeita apuração do estoque permanente”, nos termos do disposto no art. 388 do RIPI/2002, como atende aos requisitos listados pelos artigos 383 e 384, RIPI/2002, que regulamentavam o Livro Modelo 3, no que se refere à “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 mercadorias) e devoluções de vendas de mercadorias”.

Destaca que os controles alternativos utilizados já foram submetidos à análise da DRJ e do CARF.

Assim, devidamente instruídos, foram os autos encaminhados a esta DRJ para continuidade do feito.

É o relatório do essencial.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade. O Acórdão n.º 14-78.740 - 8ª Turma da DRJ/RPO, e-fls. 6743/6811, está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

FALTA DE LANÇAMENTO. FALTAS DE MERCADORIAS HAVIDAS NOS ESTOQUES. BAIXA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

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.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDAS DE PRODUTOS PARA FEIRAS/EXPOSIÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SUSPENSÃO.

É devido o imposto nas saídas de produtos não caracterizadas inequivocamente como destinadas diretamente a exposição em feiras de amostras.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ANTES DO PRAZO DE CINCO ANOS.

É devido o imposto na saída a qualquer título, como empréstimo ou comodato, de produto importado e incorporado ao ativo permanente, antes do prazo de cinco anos contado a partir da incorporação ao ativo permanente da empresa.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO. COMPRESSORES CLASSIFICADOS NO CÓDIGO NCM 8414.30. SUSPENSÃO INDEVIDA.

É devido o imposto nas saídas de produtos não caracterizadas inequivocamente como destinadas a substituições em virtude de garantia. É devido o imposto nas saídas de produtos com insuficiência de lançamento, quando verificado erros de classificação fiscal e/ou alíquota.

ALÍQUOTA APLICÁVEL. REFRIGERADORES CLASSIFICADOS NO CÓDIGO NCM 8418.2. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 01/11/2009 A 31/12/2009.

O IPI devido nas saídas de produtos classificados no código 8418.2, a partir de 1º de novembro de 2.009, depende de seu Índice de Eficiência Energética. Para produtos com eficiência categoria classe “A”, aplica-se a alíquota reduzida de 5%, nos termos do Decreto nº 6.996, de 30 de outubro de 2009.

CRÉDITO. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IPI.

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 à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior.

CRÉDITOS. INSUMOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. ESTORNO.

Devem ser anulados mediante estornos na escrita fiscal, os créditos do IPI, cujos insumos foram baixados do estoque sem terem sido utilizados no processo produtivo.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÕES OU RETORNOS DE MERCADORIAS.

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.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO NA NOTA FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO LANÇADO.

A sanção pela falta de lançamento do imposto na nota fiscal ou pela falta de recolhimento do imposto lançado é a aplicação da multa de ofício, calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou o valor do imposto que deixou de ser recolhido. É correta a imposição da multa ainda que a falta de lançamento tenha sido parcial ou que haja saldo credor na escrita fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. ILIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo, nos autos, atos, termos e decisões lavrados por autoridade incompetente, bem como não se verificando preterição ao direito de defesa, eventuais erros na apuração do imposto, que encontra-se devidamente demonstrada e fundamentada, devem submeter-se à análise de mérito e dos fatos, não comportando hipótese de nulidade.

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Como as disposições normativas em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, impõe-se ao agente da Administração Pública aplicá-las.

PROVA DE FATOS.

É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se como não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DO PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial começa a fluir a partir do fato gerador. Porém, na ausência do pagamento antecipado, não se fazem presentes os pressupostos do lançamento por homologação. Além disso, a presença das circunstâncias de prática de crime contra a ordem tributária desloca o termo inicial do prazo decadencial, dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para o primeiro dia do exercício seguinte ao do que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECISÕES DO STF EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS ERGA OMNES. DECRETO Nº 2.346, DE 1997.

As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos inter partes e não vincula os atos da Administração Tributária. Uma decisão emanada do Supremo Tribunal Federal somente alcançaria terceiros não participantes da lide se observadas as condições descritas pelo Decreto nº 2.346, de 1997.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

1. Razões para Anular o V. Acórdão Recorrido

A Recorrente afirma que o trabalho fiscal que amparou o auto de infração está eivado de nulidade e pede a anulação da autuação. Nesse sentido alega que o auto de infra não é autoexplicativo.

30. Ademais, em resposta à diligência, ficou claro que o auto de infração não é autoexplicativo, não trouxe os elementos necessários à sua compreensão. Tanto é assim que se fez necessário recorrer ao auditor fiscal para compreendê-lo. O auditor está aposentado o recurso a ele não foi impossível. (e-fl. 6831)

Ademais, a Recorrente alega que a decisão de primeira instância deixou de se manifestar quanto a documentos e provas juntados em sede de impugnação. Sustenta que os julgadores permaneceram omissos ao não apreciar as provas e os fundamentos trazidos pela Recorrente em sua impugnação. Na sequência apresenta tabela contendo os itens arguidos e a suposta análise. Junta jurisprudência administrativa que trata do cerceamento quando da falta de apreciação de argumento relevante.

2. Razões para Reformar o V. Acórdão Recorrido

2.1 Cerceamento do Direito de Defesa e Iliquidez do Crédito Tributário Constituído no Auto De Infração

A Recorrente alega que houve o cerceamento do direito de defesa e a iliquidez do crédito tributário constituído no auto de infração. Cita o art. 142 do CTN para sustentar que faltou legitimidade ao lançamento, uma vez que não ocorreu a demonstração de forma cristalina da matéria tributável.

49. Nesse sentido, para que um determinado lançamento possa ser considerado legítimo, é fundamental, à luz das premissas fixadas acima, que a conduta praticada pelo sujeito passivo esteja inequívoca e peremptoriamente descrita na lei como apta a ensejar a

aplicação dessa penalidade, cabendo à autoridade fiscal demonstrar de forma cristalina a matéria tributável. E não foi o que ocorreu no caso em tela. (e-fl. 6835)

2.2 Decadência

A Recorrente tomou ciência do auto de infração em 23/10/2014, sendo que a fiscalização analisou operações compreendidas no período entre 10/2008 e 12/2009. Nesse sentido argumenta que houve a decadência parcial dos créditos lançados.

Segundo a Recorrente, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o é o caso do IPI, deve-se aplicar a regra do § 4º, art. 150 do CTN, especialmente tendo em conta que, mesmo nos meses em que houve saldo credor, houve débitos do IPI e pagamento desses débitos mediante a utilização de créditos do imposto.

Nessa linha, afirma que ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 10/2009. Sustenta que mesmo considerando a contagem do prazo nos moldes do art. 173 do CTN, o prazo decadencial haveria alcançado os valores autuados referentes ao 4º trimestre de 2008.

82. Ou seja: ainda que se adotasse a contagem do prazo decadencial admitida pela r. decisão recorrida, os valores autuados referentes aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2008 não poderiam ter sido objeto de discussão em auto de infração cuja intimação só foi recebida em 23/01/2014!

83. Os valores relacionados aos créditos de IPI referentes ao 4º trimestre de 2008 glosados quando da recomposição da escrita fiscal devem ser reintroduzidos, da forma como existentes em seus registros originais¹⁷, posto que legítimos e fora do alcance da D. Fiscalização para questionamento, em razão do advento da decadência¹⁸. (e-fl. 6840)

Ainda sobre a decadência, alega que a compensação equivale ao pagamento, conforme manifestação do STJ. Pede que seja declarada a decadência em relação a todos os períodos objeto de autuação anteriormente a 22/10/2009.

2.3 Correções de Estoque

A Recorrente alega que não cometeu qualquer irregularidade em relação ao estoque. Explica que movimenta um grande volume de componentes e que além do controle contábil e fiscal, adotava um sistema interno denominado MySystem (“M Sys”),

94. Além do controle contábil e fiscal, a Recorrente adotava um sistema interno de controle de lançamento e contabilização de produção e controle de estoques denominado Msystem (“M Sys”).

95. A movimentação interna de insumos (partes e componentes) importados ou adquiridos no mercado interno era realizada de forma padronizada, porém individualizada para todas as divisões, quando cada divisão obedece aos ajustes classificados conforme sua codificação, denominados “contas CNs”. (e-fl. 6842)

Cita em especial o código CN02 (“Claim issue by workmanship”) que representa a saída de materiais em almoxarifado para reposição dos materiais rejeitados no processo de produção e o código CN06 (“Material Inventory Adjust”) que representa as saídas e/ou entradas de materiais dos estoques dos almoxarifados provenientes de ajustes de movimentação dos itens durante o processo de recebimento e alimentação das linhas de produção.

Nessa linha, defende que os ajustes realizados não acarretaram lançamento de crédito a maior do que o devido e que as perdas ocorridas são inerentes ao processo e admitidas pela lei.

101. No entanto, os ajustes realizados nos controles da Recorrente, no âmbito do M Sys, não acarretaram lançamento de crédito a maior do que o devido, posto se tratarem de meros ajustes realizados no âmbito do processo produtivo para controle interno da empresa. As perdas ocorridas, por sua vez, são inerentes ao processo e admitidas pela lei. (e-fl. 6843)

Alega que o código CN06 representa os ajustes escriturais internos de materiais.

Sustenta que a fiscalização deixou de comprovar a efetiva falta de estoque de forma a justificar a premissa de lançamento com base no art. 123, I do RIPI.

114. A premissa do art. 123, I do RIPI é que seja constatada a falta de estoque. Se o contribuinte a constata, aplica a consequência. O fisco, para fazê-lo, deveria necessariamente demonstrar a falta de estoque e isso não ocorreu no presente caso. (e-fl. 6845)

Continua por concluir que a fiscalização deixou de realizar a devida auditoria de estoque capaz de justificar a aplicação do art. 123, I, “o” do RIPI/02. A Recorrente também discorre sobre a inaplicabilidade do art. 123, I, “o” do RIPI/02 para a falta de matérias primas, alegando que seria aplicável tão somente para produtos.

Exemplifica o procedimento relacionado as ordens de produção “shop orders” ou “work orders” para a fabricação de telefone celular. No exemplo discorre sobre a substituição de componentes “replace list”.

146. Nesse exemplo, ao analisar os componentes necessários com base na Ordem de Produção 9NEAE129, o almoxarifado identificou que não possuía o componente Rechargeable Battery, Lithium Ion, part number SBPL0097501, em estoque e decidiu encaminhar para a etapa de embalagem um componente semelhante, conforme replace list, e enviou o produto Rechargeable Battery, Lithium Ion, part number SBPL0097701. (e-fl. 6851)

Afirma que em situações de inconsistência relativamente a baixa de part number errado, o ajuste seria posteriormente efetuado na conta CN06. Conclui que não haveria saída ou falta efetiva de produtos em estoque passíveis de tributação pelo IPI. Menciona outros ajustes na conta CN06.

A Recorrente argumenta que o auto de infração ignorou os livros fiscais e a contabilidade, pautando-se exclusivamente pelos ajustes realizados em seu controle interno. Acrescenta que a partir de julho de 2009, a Recorrente adquiriu insumos sem o pagamento de IPI.

187. Tivessem sido analisados os fatos reais, ter-se-ia identificado que, a partir de julho de 2009, a Recorrente passou a adquirir insumos sem o pagamento do IPI e, portanto, sem registrar créditos decorrentes de tais insumos.

188. A Lei nº 11.908, de 03 de março de 2009, deu nova redação ao art. 29 da Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002 para que fosse prevista a suspensão do IPI na aquisição interna e importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem quando adquiridos por empresas fabricantes de bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991 (“Lei de Informática”). (e-fl. 6857)

Dá a entender que houve erro na glosa de créditos de IPI.

No tocante as perdas/quebras, alega que as mesmas devem ser admitidas tendo em vista que tratem-se de perdas ínfimas, absolutamente normais em um processo produtivo como o da Recorrente. Cita o art. 449 do RIPI/2002 para afirmar que no caso de a fiscalização apurar diferenças nos estoques, justificadas como perdas/quebras, tais diferenças devem ser submetidas ao órgão técnico competente para que se pronuncie acerca da aceitabilidade.

Apresenta tabela onde afirma que os valores em questão correspondem, conjuntamente CN02 e CN06, a aproximadamente 1,32% do total de insumos utilizados no período autuado.

211. É certo que o valor absoluto de aproximadamente R\$ 8.909.230,06 correspondente a 30.838.444,09 de unidades do CN02 pode ter parecido demasiadamente elevado aos olhos da D. Fiscalização, mas esse valor não pode ser considerado individualmente. Muito pelo contrário, deve ser visto levando-se em consideração o universo total dos insumos adquiridos pela Recorrente durante o período autuado, que corresponde a mais de 5 bilhões de unidades. O acima exposto já é suficiente para que se reconheça a impropriedade do auto de infração na situação em tela. (e-fl. 6861)

Sustenta que devem ser aceitas as quebras razoáveis no processo produtivo. Nessa linha cita jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes onde aceita-se o percentual de quebras e perdas de 2% no processo de industrialização.

Argumenta ainda que os valores lançados sob o código CN02 e CN06 são agregados ao custo de produção das mercadorias, quando compõe seu preço.

2.4 Saídas com Suspensão Supostamente Indevida

A Recorrente defende que utilizou de forma correta a suspensão do IPI prevista no art. 42, II, do RIPI/02 quando do envio de mercadorias para feiras / exposições. Demonstra que obteve julgamento favorável em caso idêntico quando do julgamento do processo administrativo nº 10860.721922/2011-49.

Sobre o assunto alega que a fiscalização entendeu de forma equivocada que o disposto do art. 42, II, do RIPI/02 teria sido descumprido, apenas porque no campo “destinatários” das Notas Fiscais emitidas pela Recorrente foram indicados estabelecimentos da própria Recorrente, como regra, e no campo de “informações complementares” foram indicados os dados da feira ou exposição a que se destinou os bens. Tal procedimento de preenchimento das Notas Fiscais estaria de acordo com o correto cumprimento das regras fiscais.

256. Como pode ser observado pela análise do Relatório Fiscal, entendeu-se que o disposto do art. 42, II, do RIPI/02 teria sido descumprido, pois no campo “destinatários” das Notas Fiscais emitidas pela Recorrente foram indicados estabelecimentos da própria Recorrente, como regra, e no campo de “informações complementares” foram indicados os dados da feira ou exposição a que se destinou os bens.

257. No entanto, o que é descrito no Relatório Fiscal como irregularidade, nada mais é do que o correto cumprimento das regras aplicáveis ao preenchimento das Notas Fiscais em operações de remessa para feira e exposição. (e-fl. 6870)

Apresenta documentação do ICMS e de consultoria que orienta a emissão da Nota Fiscal com o nome da própria remetente para os casos de feira e exposição.

A Recorrente discorre sobre a saída em comodato de equipamentos registrados em seu ativo permanente para que estabelecimentos industriais terceiros fabricassem produtos sob encomenda. Sobre o assunto, alega que a ausência de contrato formal entre a Recorrente e as empresas terceiras não poderia, por si só, ser adotada como fundamento para descumprimento da suspensão prevista no art. 42, inciso XII, do RIPI/02.

2.5 Saída de Compressores

A Recorrente alega que a exigência da alíquota de 5% do IPI por classificar as mercadorias na NCM incorreta seria indevida por pois a fiscalização não indicou o dispositivo legal que conteria referida exigência.

307. Desta feita, está sendo exigido da Recorrente o valor do IPI correspondente à aplicação da alíquota de 5%, que estava em vigor para os produtos classificados nas NCM 8414.30.11 e 8414.30.91 que seriam, segundo a acusação fiscal, as NCM corretas a serem aplicadas. (e-fl. 6879)

Sobre esse ponto, alega que os compressores foram enviados a empresas prestadoras de serviços técnicos autorizados que realizam consertos e reparos de bens que estão sob garantia do fabricante.

2.6 Saída de Refrigeradores

A Recorrente alega que quando da saída de refrigeradores aplicou de forma correta o art. 2º do Decreto n.º 6.996/2009 que incluiu a NC (84-3) no Capítulo 84 da TIPI, que prevê a manutenção da alíquota reduzida de IPI de 5% para os produtos que apresentem eficiência energética nível “A”.

A autuação foi mantida para todas as saídas de refrigeradores classificados sob o modelo “ADEGA DE VINHO”, sob o argumento de que a Recorrente não teria comprovado a aplicabilidade do Decreto n.º 6.996/2009 quanto a tais mercadorias.

2.7 Direito ao Creditamento de IPI na Aquisição de Produtos Isentos da ZFM

A Recorrente faz uso de diversos insumos, muitos dos quais são provenientes de indústrias localizadas na ZFM e beneficiárias do incentivo de isenção do IPI previsto no Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica. Parte dos créditos quando da aquisição desses insumos é questionada em razão da falta de destaque do IPI nas notas fiscais relativas à aquisição desses insumos.

Menciona o princípio da não-cumulatividade com direito constitucionalmente garantido. Afirma que o direito ao crédito do IPI não está condicionado à incidência, muito menos ao efetivo pagamento do IPI nas operações anteriores.

343. Não se pode sustentar, portanto, que apenas nas hipóteses em que o IPI efetivamente incidisse e fosse recolhido na operação imediatamente anterior àquela sujeita à tributação, poderia o contribuinte valer-se dos créditos do imposto. (e-fl.6885)

Junta jurisprudência do STF e trecho do voto do Ministro Relator Nelson Jobim, no Recurso Extraordinário n.º 212.484-2. Também faz menção a discussão no Recurso Extraordinário n.º 592.891. Acredita que as esferas administrativas e judiciais devem aguardar a decisão final do STF. Na hipótese de manutenção da autuação fiscal, pede o cancelamento da multa de ofício.

Argumenta que até 24/03/2015 prevalecia no CARF o entendimento acerca da possibilidade de apropriação de crédito do imposto na aquisição de insumos isentos. Cita trecho do acórdão n.º 9303-003.293.

Desse modo, se entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/02-01.212, de 11/11/2002, no sentido de que os contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2010 e art. 486, II do RIPI 2002, in verbis: (...) (e-fl. 6891)

Embasa seu pedido na hipótese de dispensa de penalidade nos termos do art. 486 do RIPI/02.

Art. 486. Não serão aplicadas penalidades:

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea a);

Em vista do disposto, pede a anulação da multa de ofício para o período de apuração que esteja compreendido entre 11/2002 e 03/2015.

2.8 Controle Equivalente ao Registro de Controle da Produção

A Recorrente explica que foram contestados créditos relativos à devolução e retorno de mercadorias que, segundo o Relatório Fiscal, não seriam legítimos em razão da alegada inexistência de Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou seu equivalente que atenda aos requisitos legais.

Sobre esse ponto, com base no art. 163, § 1º, RIPI/02, argumenta que registrou todas as entradas referentes a devoluções e retornos objeto de questionamento em seu Livro Registro de Entradas. Isso pode ser comprovado por meio da análise dos arquivos magnéticos entregues pela Recorrente à D. Fiscalização, conforme disposto na IN 86/01 que refletem as operações registradas em seus livros fiscais.

Alega que seus controles, apesar de possuírem alguns termos em língua inglesa, atendem aos requisitos impostos pelo RIPI/02.

383. Pela análise dos controles utilizados pela Recorrente, é possível notar que as informações mais relevantes apresentadas pelos controles de estoque se referem a números, e não a textos, sendo as palavras utilizadas em língua inglesa muito pontuais e repetitivas, exigindo do analista um esforço bastante reduzido para a sua compreensão. (e-fl. 6893)

Cita jurisprudência do CARF onde consta que as informações em língua estrangeira não constituem infração pelo não atendimento da forma de apresentação dos registros e respectivos arquivos.

Explica e exemplifica a utilização de controle alternativo para a apuração do estoque permanente em substituição ao Livro Modelo 3.

2.9 Multa em Caso de Existência de Saldo Credor

A Recorrente alega a impossibilidade de aplicação de multa de ofício em caso de existência de saldo credor de IPI. Sobre esse ponto, pede o cancelamento da multa, sob o argumento de que apenas o IPI não lançado ou não recolhido pode ser objeto de imposição da multa de 75% prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/1964.

Defende que durante o ano de 2008 e durante vários meses do ano de 2009 mesmo após as imposições do auto de infração havia saldo credor e, portanto, a multa de ofício seria indevida.

2.10 Juros Selic

A Recorrente sustenta que é ilegal a incidência de juros Selic sobre a multa lançada de ofício. Cita jurisprudência do CARF e pede a reforma da decisão recorrida.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Fl. 29 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10860.721195/2014-62

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, Relator.

Recurso Voluntário

O Recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A seguir passo a análise do Recurso Voluntário.

Das Hipóteses de Nulidade e do Retorno a Julgamento

Os autos retornam a julgamento tendo em vista que o CARF, em sessão realizada no dia 18/05/2016, anulou a decisão proferida pela primeira instância.

Acórdão no 3201-002.193 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Assunto: Imposto Sobre Produtos Industrializados IPI

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

DECISÃO CITRA PETITA. NULIDADE.

É inválida a decisão que deixa de enfrentar e decidir causa de pedir ou alegação suscitada pela defesa, e que seja indispensável a sua solução, por ofensa ao aspecto substancial da garantia do contraditório, ao duplo grau de jurisdição e à exigência de motivação das decisões.

O Acórdão n.º 3201-002.193 que anulou a decisão de primeira instância concluiu pela necessidade de análise dos itens a seguir descritos:

1. III.2 de fls. 7 a 9 da impugnação que traz alegações sobre a insubsistência do AI e cerceamento de defesa diante da iliquidez do lançamento;
2. fls. 4 e seguintes da impugnação que tratam das alegações de falta de comprovação dos fatos através de provas no lançamento e impossibilidade de presunção;
3. IV.1.1.2 de fls. 16 e seguintes que tratam dos esclarecimentos sobre os ajustes realizados no controle interno, correção de part numbers, contagem cíclica e demais pontos do tópico;
4. Analisar as alegações de que a fiscalização deveria ter realizado o cruzamento do resultado da subtração dos ajustes positivos pelos negativos do código CN06 com análise e consideração dos controles internos do contribuinte, a exemplo o Doc. 13 juntado ao Recurso que demonstra o controle interno do estoque, em confronto com o funcionamento da linha de produção para entender onde os saldos são gerados e de que forma alimentam o controle interno.
5. Analisar as alegações de que a fiscalização deveria ter procedido o confronto das informações com os livros, notas fiscais, valores das entradas e saídas, consumo efetivo, contagem física, giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a formula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi elaborados e finais, avaliando quantos e quais componentes são necessários para a fabricação de cada mercadoria e somente a partir dessas análises concluir quantas mercadorias efetivamente saíram do estabelecimento sem notas fiscais;
6. Analisar as alegações de que a fiscalização deveria ter realizado o cruzamento do resultado da subtração dos ajustes positivos pelos negativos do código CN02 com a análise e consideração dos controles internos do contribuinte, com a análise, realizada no tópico anterior e com a devida consideração individualizada de itens para que se obtenha o resultado de quais itens não ensejaram crédito nas entradas. Para assim chegar à conclusão se efetivamente houve uma quebra e qual o valor efetivo dessa quebra. Porque em uma das hipóteses a quebra levantada não chega a 1% do valor da produção;

7. Analisar as alegações do contribuinte de fls. 53 e seguintes sobre a necessidade de confrontar os créditos de devolução e retorno de mercadorias em planilhas como o pagamento do IPI na venda e com o Controle Interno Alternativo ao Livro Modelo 3 e demais variáveis já apresentadas;

8. Analisar as alegações de fls. 69 e seguintes da impugnação sobre a ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa e impossibilidade de aplicação de multa diante da regra de apuração do IPI e saldo credor. De acordo com decreto do IPI, este tem de ser apurado no confronto entre débito e crédito, assim, o lançamento não pode ignorado saldo credor do IPI e livros fiscais; (e-fls 6168 a 6180)

Em vista do exposto, a DRJ, após baixa em diligência, realizou em 20/03/2018 um novo julgamento. A decisão no novo julgamento constante do Acórdão 14-78.740 - 8ª Turma da DRJ/RPO levou em consideração as dúvidas formuladas pelo CARF, as respostas da diligência e as contrarrazões da Recorrente (e-fls. 6743/6810).

Diante de todo o trabalho realizado de diligência e do novo julgamento, entendo que não assiste razão a Recorrente quando continua a pedir a anulação da autuação. Os elementos juntados aos autos são suficientes para a análise da lide e julgamento.

De forma sintética, a nulidade pressupõe a falta de clareza por vício material conforme o art. 142 do CTN, cerceamento do direito de defesa ou a falta de competência. No presente caso, o lançamento contém todos os motivos fáticos e legais, teve ampla participação da Recorrente, bem como foi realizado por autoridade competente.

As hipóteses de nulidade no âmbito do contencioso administrativo-tributário federal estão regulamentadas nos artigos 59 a 61 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972 que trata do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

CAPÍTULO III

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Observo que a falta de resposta a um dos quesitos da diligência, em função da aposentadoria do auditor, é razão insuficiente para caracterizar alguma das hipóteses de nulidade.

No tocante ao cerceamento do direito de defesa, as alegações foram apreciadas no novo julgamento da DRJ.

Assim, por não vislumbrar hipótese de nulidade do lançamento, nego provimento a preliminar de nulidade.

Da Decadência

A contagem do prazo decadencial prevista no art. 150 do CTN aplica-se exclusivamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, conforme já pacificado no âmbito no Superior Tribunal de Justiça (STJ), nas hipóteses em que há efetivo pagamento do tributo devido. Sobre o assunto existe decisão do STJ Resp 973.733/SC, no regime dos recursos repetitivos.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 SC (2007/01769940)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL INSS

REPR. POR: PROCURADORIA GERAL FEDERAL

PROCURADOR: MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S)

RECORRIDO: ESTADO DE SANTA CATARINA

PROCURADOR: CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL

REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, **ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e

Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

A decisão do STJ é vinculante para este CARF, consoante art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

A questão principal reside se houve ou não o adimplemento do critério de pagamento antecipado. Nesse sentido, cabe observar que no caso do IPI há previsão na legislação para considerar a sistemática dos débitos e créditos como hipótese de pagamento antecipado de forma a aplicar a regra excepcional insculpida no art. 150 do Código Tributário Nacional.

Decreto 4.544/02.

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. (grifos acrescidos)

Assim, no caso concreto, constato que houve o pagamento antecipado por meio de compensações integral entre débitos e créditos, caso que atende ao requisito para que a contagem do prazo decadencial tenha início no fato gerador conforme regra disposta no art. 150 do CTN.

Desse modo, levando-se em consideração os fatos geradores anteriormente a data da ciência do Auto de Infração ocorrida em 23/10/2014, concluo que cabe razão a Recorrente devendo-se no presente auto de infração aplicar a decadência parcial aos créditos tributários de IPI anteriores a 23/10/2009.

Em vista do exposto, entendo que assiste razão a Recorrente no tocante a preliminar de decadência parcial para os créditos tributários de IPI anteriores a 23/10/2009.

Estoque – CN02 e CN06

Da leitura dos autos verifica-se que restou incontroverso a existência de divergências numéricas nos controles dos códigos CN02 e CN06.

Quanto ao código CN02 faltam parâmetros técnicos para determinar se o percentual de quebra/perda é adequado ao ramo eletroeletrônico da Recorrente. Quanto ao código CN06 relativo a falta de mercadorias em estoque, o procedimento correto levaria a anulação de créditos.

Em breve síntese, falta transparência para o controle da Recorrente das mercadorias objeto de quebra/perda e falta dos códigos CN02 e CN06.

O CARF possui jurisprudência quanto a necessidade de escrituração de perdas e ajustes de estoque:

CARF - Acórdão nº 201-77422 do Processo 10860.001297/2001-43

Data: 28/01/2004

AUDITORIA DE ESTOQUE. A escrituração de perdas, ou de qualquer outro ajuste de estoque, deve estar justificada e respaldada em documentação idônea e eficaz, sob pena de tais operações virem a ser consideradas como saídas sem emissão de nota fiscal.

A tese de que tais mercadorias objeto de perda/quebra e falta foram tributadas pelo IPI quando da saída do produto final é de fato de difícil apuração e sujeita a diferentes interpretações. Não entro nesse mérito.

A única certeza aqui é que as mercadorias objeto de perda/quebra e falta não foram utilizados de fato no processo produtivo do produto final. O produto final é composto por outras mercadorias idênticas ou similares as de perda/quebra e falta, mas absolutamente não aquelas.

Diante do exposto, forçoso concluir que a Recorrente carece de razão cabendo negar provimento nesse ponto ao Recurso Voluntário.

Saídas com Suspensão – Feiras e Exposições

No tocante as saídas com suspensão para feiras e exposições, acato os argumentos da Recorrente quanto ao julgamento de recurso idêntico por este CARF em sessão de 25/07/2017.

Acórdão nº 3401003.873 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2006

IPI. OPERAÇÕES DE REMESSA COM SUSPENSÃO DE PRODUTOS PARA EXPOSIÇÃO EM FEIRAS DE AMOSTRAS E PROMOÇÕES SEMELHANTES. ARTIGO 11 DO DECRETOLAI Nº 400/1968. ARTIGO 42 DO RIPI/2002. PARECER NORMATIVO Nº 242/1972. PARECER NORMATIVO CST Nº 78/1973. DISTINÇÃO ENTRE REMESSA PARA EXPOSIÇÃO E REMESSA PARA DEMONSTRAÇÃO. DESTINO DA REMESSA.

O industrial poderá remeter, com suspensão de IPI, produtos diretamente a exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes, não podendo ser afastada a aplicação da suspensão do IPI (i) na hipótese de o destinatário não se dedicar exclusivamente ou for recinto especializado na atividade de exposição e (ii) quando o remetente indicar ele próprio como destinatário.

Para fins do IPI, as operações de remessa para exposição e remessa para demonstração têm tratamento distinto, sendo importante a verificação do estabelecimento destinatário do produto. Enquanto a remessa para exposição tem suspensão do IPI, a remessa para demonstração em estabelecimento comprador é normalmente tributada. Não há vedação à realização de demonstração do produto no local da exposição, nas feiras de amostra ou promoção semelhante, hipótese em que a remessa continuará a fruir da suspensão.

O Acórdão nº 3401003.873 e os argumentos quanto ao preenchimento das Notas Fiscais para fruição da suspensão do IPI prevista no art. 42, II, do RIPI/02 quando do envio de mercadorias para feiras / exposições, fazem prova a seu favor.

Isto posto, dou provimento nesse ponto ao Recurso Voluntário.

Das Saídas em Comodato

Quanto a saída em comodato de equipamentos registrados no ativo permanente da Recorrente para que estabelecimentos industriais terceiros fabricassem produtos sob encomenda, entendo que a Recorrente tem em parte razão.

O comodato é uma espécie contratual prevista no Código Civil, art. 579, dotada de previsão legal individualizada e de características, elementos e requisitos objetivos e subjetivos próprios que lhe confere absoluta distinção, com produção de efeitos e implicações jurídicas. A simples alegação da Recorrente haver realizado empréstimos gratuitos em comodato para justificar a saída de bens importados é insuficiente.

Nesse sentido, cabe mencionar que a jurisprudência CARF possui diversos exemplos dispondo que “a alegação desacompanhada das respectivas provas não se presta como motivo para revisão do lançamento fiscal.”

Por outro lado, a Recorrente defende que caso se considere os supostos empréstimos em comodato como sendo na verdade saída definitiva, então teria assegurado o direito aos créditos de IPI no valor correspondente ao imposto recolhido quando da importação desses bens do ativo permanente.

Nesse ponto em particular, entendo que assiste razão a Recorrente, devendo-se considerar tais créditos.

Isto posto, entendo que houve a saída definitiva dos bens importados, incorporado ao ativo permanente, sem o indispensável destaque do imposto na nota fiscal de saída, antes do prazo de cinco anos da incorporação no ativo permanente (RIPI/2002, art. 37, III), sendo que tais saídas fazem jus aos créditos quando da importação desses bens.

Da Saída de Compressores – Garantia

A Recorrente alega deu saída em compressores para substituição em garantia, o que nos termos do art. 42, XIII, do RIPI/02 daria direito a suspensão do pagamento de IPI.

Assim como o juízo a quo entendo que a simples apresentação de notas fiscais tendo como destinatários prestadores de serviços técnicos autorizados é insuficiente para a comprovação do exercício da garantia. A suspensão do IPI estaria condicionada à plena comprovação da gratuidade da substituição das peças defeituosas e, cumulativamente, contrato de garantia dada pelo fornecedor.

Além disso, a cobrança do IPI envolve suposto erro de classificação fiscal, ou seja, as mercadorias foram classificadas de forma incorreta na NCM. A Recorrente em suas alegações não apresenta argumentos contrários ao entendimento da fiscalização para a reclassificação das mercadorias.

Diante do exposto, neste caso concreto, verifico que a fiscalização não lançou a multa por erro de classificação, nem tão pouco realizou a cobrança do IPI que seria devido quando da importação dos compressores.

Em conclusão, entendo que é improcedente a argumentação da Recorrente que não junta provas quanto ao exercício de fato da garantia.

Isto posto, nego provimento.

Da Saída de Refrigeradores e Adegas de Vinho

No que concerne às saídas de refrigeradores, deve ser mantido o entendimento do juízo a quo que exonerou os lançamentos com base na utilização por parte da Recorrente do Decreto nº 6.996, de 30/10/2009.

O juízo a quo manteve, todavia, a autuação para a cobrança da diferença do IPI para as mercadorias denominadas “adega de vinho” (e-fl. 6787). A Recorrente defende que houve alteração do critério jurídico, pois o juízo a quo utiliza como base legal o Decreto nº 6996/2009.

De fato, entendo que assiste razão a Recorrente pois a decisão a quo inova ao alterar o enquadramento legal e a interpretação dos fatos adotados pela fiscalização. Compulsando-se os autos não há sinais de que a fiscalização tratou da questão das “adeagas de vinho”.

Nesse sentido, da mesma forma que na decisão do juízo a quo que foi anulada, voto por exonerar os valores lançados a título da saída de refrigeradores.

Cabe razão à atuada, visto que a autuação considerou apenas a vigência da redução anteriormente aplicada, de 17 de abril de 2009 a 30 de outubro de 2009, prevista no Decreto nº 6.825/2009 e revogado pelo Decreto nº 6.890/2009, não fazendo nenhuma menção ao Decreto invocado pela Impugnante. Restando apenas a questão da eficiência energética, exigida pelo citado Decreto, como condição necessária para fazer jus à redução, porém não havendo prova em contrário acatamos as apresentadas pela impugnante. (e-fl.

Fica claro, todavia, que a fiscalização poderá decidir lançar a diferença do IPI das adegas de vinho em novo auto de infração.

Isto posto, dou provimento ao recurso voluntário para exonerar todos os refrigeradores dos anexos 17 e 20 do Relatório Fiscal (e-fls. 2041/2051) aí incluídos as adegas de vinho.

Direito ao Creditamento de IPI na Aquisição de Produtos Isentos da ZFM

A Recorrente faz uso de diversos insumos, muitos dos quais são provenientes de indústrias localizadas na ZFM e beneficiárias do incentivo de isenção do IPI previsto no Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica. Parte dos créditos quando da aquisição desses insumos é questionada em razão da falta de destaque do IPI nas notas fiscais relativas à aquisição desses insumos.

Sobre o assunto este CARF por meio de julgados da CSRF tem entendido que inexistem previsão legal para o aproveitamento de créditos fictos de IPI.

CARF CSRF Acórdão 9303-006.688

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Inexistem amparos, constitucional e legal, para se calcular e aproveitar créditos fictos de IPI sobre os custos incorridos com insumos adquiridos, com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

Tendo em vista os julgados deste CARF, cito trecho da decisão a quo que fundamenta o entendimento para negar o pedido.

Do exposto, extrai-se que, à luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de insumos em que foi pago o imposto, em que há destaque do tributo na nota fiscal. Quando tais operações foram, por qualquer motivo, desoneradas do imposto, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto. (e-fl. 6795)

Assim, nega-se provimento ao recurso voluntário, para manter a autuação, inclusive multa de ofício, em relação aos créditos fictos.

Controle Equivalente ao Registro de Controle da Produção

A Recorrente explica que foram contestados créditos relativos à devolução e retorno de mercadorias. Sustenta que seus controles, apesar de possuírem alguns termos em língua inglesa, atendem aos requisitos impostos pelo RIPI/02.

A questão foi exaustivamente examinada pelo juízo a quo, sendo que o ponto principal é realmente de atendimento aos requisitos impostos pelo RIPI/02 e não ao idioma. Nessa linha adoto a análise e conclusões do juízo a quo para negar provimento ao recurso voluntário. Cito trechos do voto do juízo a quo:

Não bastasse isso, mesmo quando afastados os óbices normativos e a perplexidade diante da manutenção e exibição à Administração Tributária Brasileira, pela contribuinte, de registros que não se encontram grafados em vernáculo, verifica-se que o “Stock History” (que faz as vezes de sistema de controle de estoque do sujeito passivo) não exhibe (e-fls. 5259, 5288, 5320, 5349, 5378, 5389), 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.

Igualmente se vê em relação às folhas avulsas (fichas) cujos exemplares foram juntados nos anexos da impugnação (e-fls. 5251, 5280, 5309, 5341, 5370), 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, não podendo ser reputadas, à evidência, como “sistema de controle” do fluxo de envio e retorno de mercadorias.

A menção ao Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, que não vedaria a apresentação de informações em língua estrangeira, é totalmente fora do contexto, visto que o indigitado normativo cuida apenas de especificar a forma de apresentação (layout) de arquivos digitais quando objeto de intimação por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e não da elaboração e escrituração dos livros contábeis e fiscais.

(...)

A fim de atestar que possui controle alternativo permanente e efetivo, que possibilita a aferição quantitativa dos seus estoques em tempo real, a impugnante fez juntar “Termo de Constatação” (e-fls. 5218/5233), elaborado por KPMG Auditores Independentes, no qual, em suas conclusões finais (e-fls. 5232/5233), consta:

A partir das análises dos documentos e controles acima listados, relacionados ao controle alternativo de estoques utilizados pela LG Eletronics, especialmente no que se refere aos controles de devolução de produtos acabados, é possível afirmar que no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, a Sociedade possuía controle quantitativo de produtos que lhe permitia a apuração permanente do estoque eficiente e ao tempo de cada operação, contendo, inclusive, os requisitos previstos nos artigos 383 e 384 do RIPI/2002.

Entretanto, merece reparos a conclusão final do relatório acima. O pretenso controle alternativo não possui os seguintes registros, nos termos do art. 384, RIPI/2002:

- Escrituração das notas fiscais recebidas (art. 169, II, b, e art. 172, RIPI/2002). O relatório da KPMG atesta o registro somente em outros livros (ver item “primeiro requisito”, fl. 11 do Termo).
- Indicação do produto. O relatório da KPMG atesta o registro somente no Kardex (ver item “primeira informação”, fl. 12 do Termo).
- Código da TIPI e alíquota do imposto. O relatório da KPMG atesta o registro somente em outros livros (ver item “terceira informação”, fl. 12 do Termo).
- Indicação do registro (número e folha) nos livros Registro de Entradas/Registro de Saídas. O relatório da KPMG atesta apenas que a LG possui referidos livros fiscais (ver item “quinta informação”, fls. 12/13 do Termo).
- Entradas - quantidade do produto industrializado no estabelecimento. O relatório da KPMG atesta o registro somente no Kardex (ver item “sexta informação”, fl. 13 do Termo).
- Entradas - base de cálculo do imposto. O relatório da KPMG atesta o registro somente no livro Registro de Entrada (ver item “nona informação”, fls. 13/14 do Termo).
- Entradas - valor do IPI creditado. O relatório da KPMG atesta o registro somente no livro Registro de Entrada (ver item “décima informação”, fl. 14 do Termo).
- Saídas. O relatório da KPMG atesta o registro somente no Kardex (ver item “décima primeira informação”, fl. 14 do Termo).
- Saídas - base de cálculo do imposto. O relatório da KPMG atesta o registro somente no livro Registro de Saída (ver item “décima terceira informação”, fls. 14/15 do Termo).
- Saídas - valor do IPI devido. O relatório da KPMG atesta o registro somente no livro Registro de Saída (ver item “décima quarta informação”, fl. 15 do Termo).
- Outros - estoques. O relatório da KPMG atesta o registro somente no Kardex (ver item “décima quinta informação”, fl. 15 do Termo).
- Totalização. O relatório da KPMG atesta o registro somente no Kardex (ver item “décima sexta informação”, fl. 15 do Termo).

Não cumpridas as exigências dispostas no Regulamento, não se pode ter por atendidos os requisitos que habilitam o aproveitamento dos créditos questionados.

Não se olvide que, segundo a própria autuada, não lhe é possível gerar uma consulta que traga o número da nota fiscal de devolução nem o IPI que nela estaria escriturado.

De resto, a interessada não faz prova, pelos registros contábeis e demais elementos de sua escrita, do ressarcimento do valor dos produtos devolvidos, mediante crédito ou restituição do mesmo, ou substituição do produto (art. 169, II, c, RIPI/2002).

Assim, a questão do controle vai muito além da discussão do idioma, sendo que o ponto principal é realmente de cumprimento das exigências do RIPI. O sistema pode ser em qualquer idioma, desde que cumpra com os requisitos de controle da legislação nacional.

Isto posto, nego provimento.

Multa 75%

No tocante a alegação da Recorrente de que não é aplicável a multa de 75% em caso de existência de saldo credor de IPI, cabe esclarecer que existe farta jurisprudência administrativa corroborando a multa. Cito como exemplo algumas de julgamentos recentes:

CARF - Acórdão nº 3402-004.140 do Processo 10830.000823/2008-81

Data: 23/05/2017

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO. Correta a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída (imposto não lançado), mesmo havendo créditos para abater parcela desse imposto.

CARF - Acórdão nº 3402-005.022 do Processo 11080.723725/2010-23

Data: 22/03/2018

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO. Correta a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída (imposto não lançado), mesmo havendo créditos para abater parcela desse imposto. Embargos acolhidos para sanar a omissão e negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a multa aplicada.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto para manter a multa de lançamento de ofício de 75% a que se refere o inciso I do art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.430/96, independentemente da existência de saldos devedores a recolher.

Diante do exposto, nega-se provimento neste ponto ao recurso voluntário.

Taxa SELIC sobre Multa de Ofício

Finalmente, no tocante a alegação de nulidade da incidência da taxa Selic sobre o valor da multa de ofício, cabe esclarecer que o assunto foi pacificado neste CARF devendo-se aplicar a Súmula CARF nº 108.

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.

Diante do exposto, nega-se provimento neste ponto ao Recurso Voluntário.

Recurso de Ofício

Com relação ao Recurso de Ofício, adoto o entendimento da primeira instância para exonerar parte do crédito tributário, das infrações 001 – Falta de Mercadorias no Estoque (CN06) e 004 – Créditos de Insumos Não Utilizados (CN02).

Nesse sentido, reproduzo o voto proferido como razão de decidir:

Infração 001 – Falta de Mercadorias no Estoque (CN06)

Com efeito, parece incontroversa a materialidade do controle CN06. Sua finalidade e os lançamentos nele efetuados foram admitidos pelo Fisco. Sob este prisma, as justificativas apresentadas na impugnação, no tópico IV.1.1.2 (Esclarecimentos sobre os ajustes realizados), itens “a) Correção de part number”, “b) Contagem Cíclica”, “c) Placas de Circuito Impresso” e “d) Outros”, proporcionam coerência no sentido de aceitar os ajustes negativos, apurando-se o saldo de mercadorias desaparecidas.

Depõe a favor da interessada a informação fiscal em resposta à diligência solicitada (e-fl. 6223):

No que diz respeito ao item 1, após análise dos autos, sobretudo do auto de infração (fls. 02/21), do relatório fiscal (fls. 22/76) e dos anexos 37 e 39 (fls. 2.247/3.794 e 3.799/4.686), inferimos que não há motivo para não considerar os ajustes negativos atinentes ao código CN06.

Em sendo assim, é possível incluir os ajustes negativos no cômputo do “desaparecimento” de mercadorias do estoque, o que resulta que os saldos dados pelas quantidades de mercadorias desaparecidas subtraídas das aparecidas é que representam as quantidades de mercadorias cujos destinos a empresa não logrou êxito em explicar. (e-fl. 6781 e 6782)

Infração 004 – Créditos de Insumos Não Utilizados (CN02)

Mas se CN02 representa a saída de materiais em almoxarifado para a reposição dos materiais rejeitados no processo de produção, os valores negativos devem representar o fluxo inverso. Da mesma forma que nos ajustes em CN06, onde admitiu-se incluir os ajustes negativos no cômputo do saldo de mercadorias “desaparecidas” do estoque, os saldos líquidos na conta CN02 é que representam as quantidades de perdas. (e-fl. 6793)

Diante do exposto, nego provimento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por, **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício, e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, conforme a seguir:

- a) negar provimento a preliminar de nulidade;
- b) dar provimento a preliminar de decadência parcial para os créditos tributários de IPI anteriores a 23/10/2009;
- c) dar provimento para anular a autuação no tocante a saída com suspensão para feiras/exposições;
- d) dar provimento parcial sob o entendimento de que houve a saída definitiva dos bens importados, incorporado ao ativo permanente, sem o indispensável destaque do imposto na nota fiscal de saída, antes do prazo de cinco anos da incorporação no ativo permanente (RIPI/2002, art. 37, III), sendo que tais saídas fazem jus aos créditos quando da importação desses bens;
- e) negar provimento para manter a autuação referente a saída de compressores;
- f) dar provimento para exonerar todos os refrigeradores dos anexos 17 e 20 do Relatório Fiscal (e-fls. 2041/2051) aí incluídos as adegas de vinho;
- g) negar provimento para manter a autuação, inclusive multa de ofício, em relação aos créditos fictos;
- h) negar provimento para manter a glosa aos créditos relativos à devolução e retorno de mercadorias;
- i) negar provimento ao creditamento de IPI na aquisição de produtos isentos da ZFM;
- j) negar provimento para manter a multa de ofício de 75%;
- k) negar provimento para manter a taxa Selic sobre a multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Redator designado.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno deste Conselho, apresenta-se este voto.

A autoridade de origem presumiu a saída de mercadoria sem nota fiscal, isto porque não houve a devida auditoria da produção, na forma de fiscalização exigida nos moldes do Art. 142 do CTN, Art. 448 do RIPI/02 e Art. 522 do RIPI/10.

É importante registrar que esta matéria, relacionada principalmente ao código interno CN06, no qual foi lançado o IPI por “saída de mercadoria sem nota fiscal”, não se confunde com a quebra, perda, retorno ou devolução de mercadorias, mas sim trata de um controle interno / conta que contabiliza movimentações internas de componentes nas diversas etapas das linhas de produção.

O código CN06, por ser um dos controles de movimentação interna de componentes na empresa, unicamente com base neste controle, não é possível concluir que houve saída de mercadoria sem nota fiscal.

Mas a fiscalização utilizou unicamente esse controle interno do contribuinte para atuar, com base no controle de componentes e não os demais controles que podem fornecer informações mais precisas sobre as saídas de mercadorias.

Esse é um fato confirmado pela segunda decisão de primeira instância. Após a anulação de sua primeira versão, por este Conselho, a DRJ confirmou que a fiscalização utilizou os componentes como referência para saídas de mercadorias sem notas fiscais e que, de forma equivocada, deixou de observar os ajustes positivos e negativos dos componentes.

A fiscalização realmente utilizou os lançamentos de baixa de componentes como se fossem lançamentos de saída de mercadorias do estoque e não considerou as entradas de componentes como retorno desses mesmos lançamentos, os ajustes negativos.

Não se pretende afirmar que o controle interno de componentes é imprestável para a aferição a respeito da saída de mercadorias, o que se pretende é ressaltar que a fiscalização deveria ter utilizado o saldo da movimentação de componentes no lançamento e, em um segundo momento, confrontado com demais provas, que são normalmente produzidas neste tipo de lançamento.

Assim, sem considerar os livros fiscais, sem examinar as entradas e saídas e as notas fiscais correspondentes e, portanto, sem realizar o procedimento mais usual e mais adequado nos casos de lançamento de IPI sobre saídas de mercadorias, que seria a auditoria da produção com a devida aferição da possível falta de estoque global externo, a fiscalização presumiu a falta de estoque de mercadorias (ou a baixa de mercadoria do estoque) e arbitrou o lançamento sob a alegação de saída de mercadorias sem nota fiscal.

Com base em documentos, escrita fiscal e contabilidade e também por meio de uma auditoria *in loco*, a fiscalização deveria ter ao menos analisado o consumo efetivo, a contagem física, o giro de estoque e a capacidade industrial, de forma a remontar a estrutura geral da produção do contribuinte, considerando as diversas etapas de industrialização dos semi-elaborados e finais, avaliando quantos e quais componentes são necessários para a fabricação de cada mercadoria e somente a partir dessas análises concluir quantas mercadorias efetivamente saíram do estabelecimento sem notas fiscais.

Por fim, é igualmente importante registrar que, em razão do Art. 62 do RICARF, devem ser reconhecidos os créditos aproveitados sobre os dispêndios com as aquisições dos insumos isentos oriundos da ZFM, nos termos das definitivas decisões do STF sobre os Recursos Extraordinários (RE) 592891 (com repercussão geral reconhecida) e 596614, nos mesmos moldes e fundamentos da declaração de voto do Conselheiro Leonardo Toledo de Andrade, apresentada a seguir.

Diante de todo o exposto, vota-se para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para cancelar as cobranças sob a premissa “mercadorias saídas sem NF”.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Em que pese o elevado conhecimento da matéria em julgamento e o bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator, ousou divergir em parte do posicionamento adotado.

Conforme consignado pelo ilustre Conselheiro relator, a Recorrente faz uso de diversos insumos, muitos dos quais são provenientes de indústrias localizadas na ZFM e beneficiárias do incentivo de isenção do IPI previsto no Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, além de legislação específica. Parte dos créditos quando da aquisição desses insumos é questionada em razão da falta de destaque do IPI nas notas fiscais relativas à aquisição desses insumos.

O art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 possui o seguinte texto:

"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."

O mérito desta questão já foi objeto de apreciação por parte do Poder Judiciário.

Do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, tem-se o seguinte precedente:

"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS - COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO - PRECEDENTES JUDICIAIS. 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE ISENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO. (TRF-2ª Região - Apelação nº 9602060506; Relator para Acórdão Des. Ney Fonseca; julgado em 28/04/1998)

Importante, aqui se referir a julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme ementa a seguir consignada:

Fl. 42 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10860.721195/2014-62

"DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.

Não cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não-incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS (CR/88, ART-153, PAR-3, INC-1 E ART-155, PAR-2, INC-1 e INC-2)." (TRF4, AMS 95.04.37384-4, PRIMEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 07/08/1996)

Tal processo foi submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal - STF, através do RE n.º 212.484-2/RS.

Tal decisão apresenta a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido." (RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27-11-1998 PP-00022 EMENT VOL-01933-04 PP-00725 RTJ VOL-00167-02 PP-00698)

Sirvo-me da bem fundamentada análise realizada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, encartada no processo n.º 11070.722571/2014-03:

"Mostra-se importante o exame da discussão travada pelos Ministros do STF no citado processo, haja vista que a autuação guerreada pelo contribuinte nestes autos somente foi levada a cabo pois a Autoridade Fiscal entendeu que "o mencionado RE 212.484 analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na zona Franca de Manaus", como se observa no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Pois bem. O Ilmo Relator Ilmar Galvão, relator do RE n. 212.484, dissentiu do entendimento esposado no acórdão recorrido pela União Federal, entendendo que o texto constitucional (artigo 153, §3º, inciso II), ao estabelecer que o IPI será não cumulativo, "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", somente diz respeito aos valores efetivamente "cobrados" para dar direito ao crédito. No seu sentir, as isenções do IPI não visam beneficiar o consumidor final, mas sim o industrial abarcado pela lei, sendo efetivamente a isenção do IPI uma forma de diferir o pagamento do tributo na cadeia produtiva. Desta feita, julga que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI discutido nos autos.

De outro lado, vem em defesa do contribuinte o Ministro Nelson Jobim, trazendo uma narrativa sobre a regulação da concorrência do mercado de refrigerantes e sucos feitos através de legislação do IPI. Diverge, assim, da posição do Relator, analisando especificamente o caso da produção de refrigerantes. Abaixo, colaciono o trecho mais expressivo do seu voto acerca das especificidades do caso concreto:

Fl. 43 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
 Processo nº 10860.721195/2014-62

Agora, examino o caso concreto.

Trata-se de produção de Coca-Cola.

O que se passa com a sua produção no Brasil?

Vejam os.

Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá, gozam de isenção de IPI.

(...)

A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches, o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.

Ao final do julgamento pelo Pretório Excelso, ao acórdão foi atribuída a seguinte ementa:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.00095524, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há decisão judicial que lhe dá esse direito, transitada em julgado na data 10/12/1998, ou seja, anteriormente ao período glosado e cobrado neste auto de infração. Lembre-se que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467 do Código de Processo Civil). Assim, o item II do auto de infração, o qual se embasa justamente no argumento de falta de previsão legal para a utilização do crédito de IPI relativo aos insumos advindos de fornecedor da Zona Franca de Manaus com o benefício previsto no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, deve ser cancelado."

Importante transcrever excerto do voto do Juiz Convocado Roberto Jeuken proferido no processo nº 1999.61.00.014490-0 (julgado em 02/08/2006 - TRF 3ª Região):

"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

Fl. 44 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10860.721195/2014-62

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.

Assim, no dizer do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no RE. 212.484, seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra.

Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da não-cumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual seja a redução das desigualdades regionais, versada no inciso 111 do art. 3º, de nossa lei fundamental."

Entendo que o direito ao crédito relativo a produtos isentos nada mais é do que a correta aplicação do princípio da não-cumulatividade, com a consequente desoneração tributária do consumidor final.

A adoção de entendimento contrário, com a devida vênia, implica, na prática, transformar a isenção em espécie de diferimento, com a consequente frustração do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Sobre a não-cumulatividade leciona Geraldo Ataliba:

"A 'compensação' é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do IPI; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível à União pelo contribuinte desse imposto federal. O próprio Texto Constitucional que outorgou à União o poder de exigir o IPI, deu ao contribuinte o direito de abatimento (v. Cléber Giardino, RDT 29/110). Daí anotar Xavier de Albuquerque: "... a técnica jurídico-tributária ferrou o imposto com a marca da não-cumulatividade, que se erige, em nosso Direito, à dignidade constitucional" (DTR 59, p.57)." (*Questões, Revista de Direito Tributário* 64, pág 168).

É de se consignar decisão monocrática prolatada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Cezar Peluso, no RE n.º 504.423:

"1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu indevida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente, em parte, o recurso. Esta Corte, a partir do julgamento do RE n.º 212.484 (Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 05.03.1998), reconheceu a existência do direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, como se lhe pode ver da respectiva ementa: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

A Corte estendeu esse entendimento para o caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, no julgamento do RE n.º 350446 (Rel.

Fl. 45 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10860.721195/2014-62

Min. NELSON JOBIM, DJ de 06.06.2003): "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido." (No mesmo sentido: RE n.º 293511-AGR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.2003) Mas, no que toca à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos REs n.º 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e n.º 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, reviu tal entendimento, decidindo ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1º-A, do CPC, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para, concedendo, em parte, a ordem, considerar devida apenas a compensação de créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos. Custas em proporção. Publique-se. Int.. Brasília, 05 de setembro de 2007. Ministro CEZAR PELUSO Relator" (RE 504423, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 05/09/2007, publicado em DJe-115 DIVULG 02-10-2007 PUBLIC 03-10-2007 DJ 03/10/2007 PP-00069)

Deve ser considerado, também, que por ocasião do julgamento do RE n.º 566.819, em sede de embargos declaratórios, a Suprema Corte de modo expresso consignou que a decisão proferida nos autos não versava sobre situação jurídica regida quer pela Lei n.º 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus, *verbis*:

"IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA.

No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei n.º 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber." (RE 566819 ED, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 15-10-2013 PUBLIC 16-10-2013)

Do voto condutor consta:

"É estreme de dúvidas que o Tribunal ressalvou o exame de controvérsia apanhada quer pela regência da Lei n.º 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

Provejo os embargos declaratórios para prestar esses esclarecimentos.

Lembro, como fez o Estado do Amazonas, que a matéria ligada à Zona Franca de Manaus está para ser julgada, em virtude da admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP, então sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje aos cuidados da Ministra Rosa Weber."

Voto vencido proferido pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran no processo n.º 16045.720010/2015-73 (acórdão n.º 9303-008.368, sessão de 21/03/2019) explana bem a questão:

"Quanto ao aproveitamento dos créditos de aquisições de insumos isentos da ZFM, entendo que a mesma é peculiar em relação à sistemática habitual da não cumulatividade, tendo natureza de incentivo regional (benefício fiscal), isto é, norma tributária com função indutora.

Isso foi expressamente reconhecido em obter dictum do julgamento do RE n.º 566.819/RS. A tomada de créditos decorre da finalidade de incentivar a redução de desigualdades regionais, e não diretamente da sistemática da não cumulatividade

Fl. 46 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10860.721195/2014-62

interpretar essa isenção como qualquer outra é esvaziar a possibilidade dessa técnica de desagramento ser manejada pela União para indução econômica.

É essa a interpretação que nos parece mais consentânea para o teor do art.9º e incisos do Decreto n.º 288/67.

Recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – o que exponho que meu entendimento com o voto confortante manifestado pela ilustre Conselheira Vanessa Cecconello no acórdão n.º 9303-004.205.

Eis seu voto:

[...]

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar "no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos" (art. 1º do DL nº 288/67).

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

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.

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o DecretoLei nº 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional nº 83/2013 referido prazo estendeuse por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pautase na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, in verbis:

1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do DecretoLei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do DecretoLei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário.

Dentro de uma visão focal, o regime especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:

Fl. 47 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10860.721195/2014-62

1ª SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

2ª SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

3ª SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

4ª SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

(Cartilha de Incentivos Fiscais Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em: http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf. Acesso em 05 de agosto de 2016).

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67; no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente trouxe também como predicados do IPI a regra da não incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital. Demonstra-se ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.4842/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI creditase do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

[...]Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

[...]SR. MINISTRO NELSON JOBIM Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

Fl. 48 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10860.721195/2014-62

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior.

Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...]A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM:

"havendo isenção na importação de matéria prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto..."

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

[...]O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.

O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional? Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuo a leitura da Emenda:

"... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".

Deuse a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência não 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.

Ora, isenta-se de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexistente a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

Fl. 49 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10860.721195/2014-62

[...]... por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário n.º 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludiu, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário. Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.

[...]

A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, no recurso extraordinário n.º 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.

No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário da União, mantendo decisão favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, está-se diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.

Cumprе observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

[...]”

Prosegue em seu voto a Conselheira indicando precedentes do CARF sobre o tema:

"Em consonância com a jurisprudência do STF sobre a matéria, também o CARF já reconheceu a legitimidade de registro de créditos nessa hipótese, como visto acima:

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fizerem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º. 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF– RE n.º. 212.4842, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI creditase do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão CSRF/0201.212. Processo n.º. 10640.000666/9575. Recurso RD/2030.379 (203098.534). Recorrente: Companhia Mineira de Refrescos. Recorrida: Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Interessada: Fazenda Nacional. Matéria: IPI. Data da sessão: 11 de novembro de 2002. Data da publicação: 11 de novembro de 2002);

Fl. 50 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10860.721195/2014-62

IPI I) CRÉDITO DO IMPOSTO Insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI: é de se reconhecer o direito ao crédito do imposto nas referidas operações, atendidas as demais prescrições estabelecidas para o seu exercício, em submissão à decisão do STF nesse sentido no recurso extraordinário n.º 212.4842, tendo em vista as disposições do Decreto n.º 2.346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa; II) ENCARGO DA TRD Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III) RETROATIVIDADE BENIGNA A multa de ofício, prevista no inc. II do art. 364 do RIPI182, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei n.º 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo Administrativo n.º 10875.000380/9671, Acórdão n.º 20211.328, 2ª Câmara, Sessão de 07/07/1999).

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º 2.346, de 10.10.97."

Não se pode omitir que a questão, está submetida perante o Supremo Tribunal Federal - STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE n.º 592.891, o qual foi recentemente julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.

No julgamento firmou-se a seguinte tese:

"O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019."

A Ata de Julgamento n.º 13 foi publicada no DJE n.º 98, divulgado em 10/05/2019.

"Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III (1), da Constituição Federal (CF), combinada com o comando do art. 40 (2) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Com base nessa orientação, o Plenário, em julgamento conjunto e por maioria, ao apreciar o Tema 322 da repercussão geral, negou provimento a recursos extraordinários interpostos em face de acórdãos de tribunal regional federal que reconheceram o direito ao aproveitamento de créditos de IPI quando oriundos da zona franca da cidade de Manaus, sob o regime de isenção.

Nos recursos extraordinários, a União sustentou que os insumos adquiridos sob regime de isenção não geram crédito para o contribuinte, ainda que oriundos da ZFM, considerada a inexistência de previsão legal expressa nesse sentido, além da ausência de imposto efetivamente cobrado.

O Plenário afirmou que, como regra geral, no caso de tributo não cumulativo, quando a operação anterior é isenta, não existe direito de crédito em favor do adquirente. No entanto, com relação à Zona Franca de Manaus, é devido o aproveitamento de créditos de IPI, porquanto há na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II (3)] que legitima o tratamento diferenciado. A regra da não cumulatividade cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Fl. 51 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10860.721195/2014-62

À luz de uma hermenêutica constitucional de índole sistemática, essa exceção se justifica pela conjugação de diversos dispositivos constitucionais que, interpretados no seu conjunto como um sistema e somados com a legislação infraconstitucional admitem tal exceção. Há um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vista a estabelecer uma importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo.

A interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido à ZFM, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais, por se tratar de uma alternativa econômica dentro de um estado distante, de difícil acesso. Sem algum tipo de incentivo, essa região não teria nenhuma condição de ser competitiva no plano nacional.

A exegese dos benefícios fiscais direcionados para a zona franca deve ser ampla, o mais abrangente possível, para neutralizar as desigualdades existentes e dar máxima efetividade aos incentivos fiscais, como forma de potencializar o desenvolvimento da região. O art. 40 do ADCT não beneficiou a região como uma mera formalidade, mas sim representou um programa que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com seus incentivos fiscais (ADI 2348).

A despeito da ressignificação constitucional da Zona Franca de Manaus no curso de décadas da história republicana, a sua relevância persiste, conforme se depreende das Emendas Constitucionais (EC) 42/2003 e 83/2014. A opção do legislador constituinte em assegurar-lhe um regime jurídico diferenciado até o ano de 2073, perpassando gerações, reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, que vai além do desenvolvimento regional, como centro industrial, comercial e agropecuário, que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do País.

Cumprir assim à zona franca, por um lado, seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, de colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro pela ocupação física diária de sua geografia, cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. (...)"

Em processos envolvendo a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, tive a oportunidade de externar minha posição de que um órgão administrativo de julgamento não aplicar o decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal - STF quando até mesmo o Superior Tribunal de Justiça - STJ já não mais aplica o seu entendimento em sentido diverso é verdadeira afronta ao julgado pela mais Alta Corte do país.

Fl. 52 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10860.721195/2014-62

Muito embora no caso em apreço, em razão da contemporaneidade do decidido pelo STF, não se tenha notícia de decisões em sintonia com o deliberado pela Corte Suprema, entendo que é de se aplicar o entendimento lá firmado.

Sobre a aplicação do decidido, consigno:

"DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. LEGITIMIDADE. POLO PASSIVO. ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPERCUSSÃO GERAL. INSURGÊNCIA VEICULADA CONTRA A APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO IMEDIATA DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. **1. A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma.** Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento." (ARE 930647 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 08-04-2016 PUBLIC 11-04-2016) (nosso destaque)

Sobre a inteira e imediata aplicação do decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, o Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes: RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.

3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido." (AgInt no AREsp 282.685/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2018, DJe 27/02/2018) (nosso destaque)

Do voto, destaco:

"3. No mais, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a existência de precedente sob o regime de repercussão geral firmado pelo Plenário daquela Corte autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma (RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.)"

Ainda:

"AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. REPERCUSSÃO GERAL INEXISTENTE. TEMA 660/STF.

1. A Fazenda Pública manejou recurso extraordinário suscitando que "o acórdão que rejeitou os embargos violou os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal)".

2. E neste contexto, limitando-se o extraordinário a suscitar afronta aos referidos incisos e princípios, legítima a incidência à espécie do entendimento do STF firmado no Tema 660, que expressamente consigna que os princípios do devido processo

Fl. 53 do Acórdão n.º 3201-005.375 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10860.721195/2014-62

legal, do contraditório e da ampla defesa não apresentam repercussão geral. ARE 748.371 RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 6/6/2013, publicado em 1º/8/2013.

3. "A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma" (RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 21/8/2017, processo eletrônico DJe-210, divulgado em 15/9/2017, publicado em 18/9/2017.).

4. Já tendo o STF consignado, no Tema 69/STF, que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", não subsiste a alegada prematuridade em razão de eventual possibilidade de modulação de efeitos.

Agravo interno improvido." (*AgInt no RE nos EDcl no REsp 1214431/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, CORTE ESPECIAL, julgado em 15/08/2018, DJe 22/08/2018*) (*nosso destaque*)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário para reconhecer o 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no Recurso Extraordinário n.º 592.891.

Assim, considerando todos os argumentos expostos, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto na matéria objeto da presente Declaração de Voto.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.