



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

Processo nº 10860.903564/2011-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.875 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria IPI - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - CRÉDITOS DE AQUISIÇÕES
ISENTAS DA ZFM
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. ANULAÇÃO.
POSSIBILIDADE. PRAZO REVISIONAL. OBSERVÂNCIA.

O despacho decisório eletrônico, como espécie de ato administrativo vinculado, deve ser revisado e anulado quando constatados vícios de legalidade que o invalidem, mormente aqueles decorrentes de prestação de informações inverídicas ou equivocadas em declarações obrigatórias - base dos procedimentos automáticos -, desde que observado o prazo de 05 (cinco) anos previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, não representando qualquer vilipêndio a direito adquirido do sujeito passivo, porque dos atos nulos não irradiam quaisquer efeitos, como sedimentado na Súmula STF nº 473. Fundamentos adotados pelo Colegiado, por voto qualidade, para acompanhar apenas a conclusão do Relator, aqui reproduzidos por força do disposto no artigo 63, parágrafo 8º, do Regimento Interno do CARF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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

Pela própria natureza do sistema de controle alternativo de estoque de que trata do artigo 388 do Regulamento do IPI de 2002, as informações mais importantes a serem lidas e examinadas pelo auditor fiscal são relativas a números (código da TIPI, alíquota do imposto, quantidade etc) ou palavras cujo idioma é indiferente (identificação do produto, especificação da unidade como quilograma, litro, etc), sendo certo que as palavras em língua

estrangeira devem aparecer intitulado quadros e colunas, de forma repetitiva, o que, em princípio, não se traduz em dificuldade de compreensão e de fiscalizar os dados nela contidos.

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

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E EMBALAGENS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa imediatamente anterior, para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições isentas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, mesmo que oriundas da Zona Franca de Manaus, não garantem crédito de IPI, por ausência de previsão legal específica.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para (a1) reconhecer não ter havido homologação tácita, no caso, tendo os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Fenelon Moscoso de Almeida, e Rosaldo Trevisan votado pelas conclusões, por entender possível a revisão, dentro do prazo normativamente estabelecido, do despacho decisório eletrônico, devendo o relator agregar a seu voto e à ementa do acórdão as conclusões do colegiado, na forma do artigo 63 do RICARF; (a2) manter as glosas relativas aos códigos CN02 e CN06 de relatórios internos de movimentação dos estoques da recorrente e (b) por maioria de votos, para (b1) manter as glosas, no que se refere a créditos decorrentes de aquisições da Zona Franca de Manaus, vencido o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (b2) afastar as glosas de créditos por Devolução ou Retorno de produtos, em razão do sistema de controle alternativo ao Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque adotado pela recorrente, vencidos o Conselheiros Robson José Bayerl e Fenelon Moscoso de Almeida. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Robson José Bayerl.

ROSALDO TREVISAN (PRESIDENTE) - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Redator designado.

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

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre de Pedido de Ressarcimento de Saldo Credor do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") relativo ao 2º Trimestre do ano de 2007, no valor R\$ 13.231.166,87.

Conforme despacho decisório de fls. 679 e seguintes, foi anulado o ato decisório anterior, resultante tratamento eletrônico no âmbito do Sistema de Controle de Créditos e Compensações, com fundamento na Lei nº 9.784/1999, e deferido parcialmente o pedido do contribuinte, para reconhecer direito creditório no valor de R\$ 8.672.921,52 e glosar o valor de R\$ 4.558.245,35, em decorrência dos itens descritos no relatório fiscal concernente ao Auto de Infração, que deu origem ao processo administrativo nº 10860.721166/2012-39.

A seguir, coloco as infrações que constam no relatório fiscal do Auto de Infração (processo administrativo nº 10860.721166/2012-39) e que tem relação com o período de apuração do qual se originou o saldo credor de IPI que foi objeto de pedido de ressarcimento no presente processo:

- (i) nos períodos de apuração entre 30/04/2007 a 31/12/2007, *"a fiscalizada não emitiu nota fiscal, com destaque de IPI, quando apurou falta de mercadorias em seu estoque"*;
- (ii) nos períodos de apuração entre 30/04/2007 a 31/12/2007, o contribuinte teria escriturado créditos que seriam indevidos/ilegítimos, de duas naturezas diferentes: *"créditos de IPI hipotético advindos de aquisições de mercadorias isentas oriundas da Zona Franca de Manaus"* e *"créditos de IPI relativos a insumos que não tiveram uso produtivo - ajustes registrados sob o código CN02"*; e

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

Após ter sido cientificada dessa decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente, em 26/03/2014, pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto ("DRJ"), em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. SALDO CREDOR RESSARCÍVEL.

A reconstituição da escrita fiscal no âmbito de exigência fiscal, mantida integralmente em instância inicial de julgamento administrativo, influi na apuração do saldo credor passível de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

ATO ADMINISTRATIVO. ANULAÇÃO.

Um ato decisório exarado ao arrepio de ditames legais quanto a direito creditório é passível de anulação, com a prolação de novo ato decisório antes do transcurso do prazo decadencial e o conseqüente saneamento da ilegalidade.

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".

O contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado dessa decisão em 12/05/2014, conforme documento de fls. 865, apresentando tempestivo Recurso Voluntário, em 09/06/2014 (fls. 868), no qual requer a reforma ou a nulidade da decisão recorrida, pelas seguintes alegações: **(i)** impossibilidade de retificação do ato decisório anterior que havia homologado todas as declarações de compensação da Recorrente; **(ii)** haveria decadência do direito do Fisco de reclamar alegadas irregularidades referentes a fatos geradores ocorridos no segundo trimestre de 2007, tendo em vista que a Recorrente foi cientificada da lavratura do Auto de Infração que deu origem ao processo administrativo nº 10860.721166/2012-39 no dia 04/07/2012 e foi cientificada do despacho decisório que não reconheceu o crédito por ela pleiteado no dia 16/07/2012; **(iii)** a Recorrente alega que possuiria sistema permanente de controle de estoques alternativo ao Registro de Controle da Produção e Estoque apto a demonstrar de forma quantitativa a movimentação de estoques; nesse tópico, ainda pede que seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida, pois ao apreciar a matéria, justifica o manutenção do indeferimento do pedido por motivos adicionais e estranhos ao que teria sido apontado no despacho decisório; **(iv)** não haveria restrições ao crédito de IPI decorrente de

aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus; (v) seria regular o procedimento de contabilização em relação aos insumos nos códigos CN02 e CN06;

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

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

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

Da anulação do despacho decisório e da alegada decadência

A Recorrente defende a impossibilidade de retificação do ato decisório anterior que havia homologado todas as declarações de compensação da Recorrente e que haveria decadência do direito do Fisco de reclamar alegadas irregularidades referentes a fatos geradores ocorridos no segundo trimestre de 2007, tendo em vista que a Recorrente foi cientificada do despacho decisório apenas no dia 16/07/2012 e do Auto de Infração relacionado no dia 04/07/2012.

Quanto à primeira alegação, a Administração Pública poderá desfazer seus atos por revogação, por uma reavaliação de conveniência e oportunidade do ato, ou por anulação/invalidação, quando detectar alguma ilegalidade. Já o Poder Judiciário só poderá extinguir o ato administrativo quando constatar alguma ilegalidade.

O ato decisório que trata de um pedido de ressarcimento com uma declaração de compensação é um dos tipos de ato administrativo, descrito na doutrina de Themístocles Brandão Cavalcanti, conforme a seguir:

"[Decisões administrativas] são atos de autoridades administrativas sobre matéria sujeita à sua apreciação, geralmente matéria controvertida em processo administrativo.

É o mesmo que despacho. Por esse meio, em questões administrativas e em quaisquer papéis, se concede ou nega um pedido.

É a forma de manifestação da vontade do Estado, mas sobre matéria específica, sujeito ao seu conhecimento.

É precedida geralmente da apuração de fatos e circunstâncias que orientem o pronunciamento da autoridade e delas pode caber recurso hierárquico para instância administrativa superior.

Devem as decisões administrativas ser motivadas e fundadas em lei e para a sua eficácia e execução publicadas ou notificadas aos interessados".¹ (grifos nossos)

Pelas próprias características do ato decisório, não é um ato motivado por questões de conveniência e oportunidade, devendo a Administração Pública aceitar ou rejeitar o direito de crédito, à luz do ordenamento jurídico. Logo, o despacho decisório que retificou o ato decisório anterior, na realidade, promoveu a sua anulação, o que teria sido feito com fundamento no disposto na primeira parte do Súmula STF nº 473 e artigo 53, da Lei nº 9.784/1999, que determinam: *"A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos"*.

Essa hipótese, de anulação de um ato administrativo dito vinculado, como expõe Diego de Figueiredo Moreira Neto, ocorre *"quando inexistem os elementos essenciais dos atos administrativos - competência, finalidade, forma, motivo e objeto - como quando não se apresentam conforme as prescrições paradigmáticas definidas pela ordem jurídica"*². Portanto, a ilegalidade que se busca corrigir diz respeito aos elementos do ato administrativo, como eventual inexistência de determinado elemento ou a sua desconformidade com a Lei.

Por esse motivo, impede-se ressaltar que, muito embora a Administração tenha o dever de invalidar os atos praticados de forma contrária ao ordenamento jurídico, é vedada a ela a invalidade de atos, no curso do processo administrativo, por mera mudança de orientação ou entendimento jurídico a respeito de determinada matéria, tendo em conta o disposto no artigo 2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784/1999: *"Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação"*.

Nesse sentido, é a doutrina de Alexandre Santos de Aragão, que afirma: *"A simples mudança na interpretação jurídica eventualmente adotada pela Administração Pública não pode levar à invalidação de atos administrativos já praticados. Note-se, entretanto, que estamos tratando, aqui, de simples mudanças de orientação a partir de pontos de vista plausíveis, mas diferentes, tão comuns no Direito, mas não de mudanças de interpretação que signifiquem, na verdade, correções de ilegalidades"*³.

No caso ora em análise, a decisão recorrida parece afastar a hipótese de aplicação retroativa de nova interpretação, expondo a forma como tal ato decisório é exarado, sem que exista intervenção humana, o que levou o pedido a ser efetivamente examinado em momento posterior, conforme abaixo:

"O tratamento de PER/DCOMP, no âmbito do SCC, é eletrônico e automático e segue alguns parâmetros. Foi exarada decisão, em 25/08/2011, com o reconhecimento do direito creditório e a homologação das compensações declaradas.

¹ Teoria dos Atos Administrativos. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 1973. p. 137.

² Curso de Direito Administrativo. Parte Introdutória, Parte Geral e Parte Especial. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2009. 15ª Edição. p. 224.

³ Curso de Direito Administrativo. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2012. p. 166.

Em ação fiscal encetada posteriormente, conforme o relatório fiscal constante do processo em apenso, foi constatado que parte dos créditos reconhecidos é indevida, segundo as provas dos autos em apenso.

Assim, foi proferido o Despacho Decisório de 12/04/2012, com a anulação do ato decisório anterior (a alusão a revogação é imprópria)".

Esse tipo de procedimento já foi objeto de análise no âmbito da Receita Federal e foi por ela validado, ao expor entendimento no sentido de ser possível a retificação de despacho decisório, mesmo que em prejuízo do contribuinte, salvaguardando apenas o direito do contribuinte de se opor a tal revisão, mediante o manejo dos recursos cabíveis. É o que prevê o Parecer Normativo Cosit nº 8/2014:

"57. Este posicionamento, todavia, não deve ser aplicado para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que, mais do que simplesmente afastar a possibilidade de alterar ato primeiro já emitido, tenha implicado prejuízo ao contribuinte. Aí, em atenção ao princípio constitucional do devido processo legal e seus corolários – do contraditório e da ampla defesa –, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

58. O prejuízo aqui tratado abarca, inclusive, a inovação ou alteração dos fundamentos que embasaram a decisão anterior, devolvendo-se ao sujeito passivo, com a ciência da decisão revisora, o prazo para interpor manifestação de inconformidade no concernente à matéria modificada".

Sobre o tema, há que se observar que o despacho decisório que trata da homologação de crédito tributário é lavrado, nos dias de hoje, a partir de um trabalho substancialmente eletrônico, com pouca ou nenhuma intervenção humana, tendo em vista que *"atendendo ao princípio da eficiência, as PERDCOMPs são processadas eletronicamente visando atender ao contribuinte agilmente e, para atingir tal fim, a busca da certeza e liquidez do crédito se dá, num primeiro momento, pelo cruzamento das informações prestadas pelo próprio interessado à SRF, ou seja, confrontando-se o direito creditório pedido com os dados fornecidos pelo interessado na PERDCOMP"*, como exposto no Acórdão n. 14-53.004, da Segunda Turma da DRJ/RPO.

É dizer. A análise que no passado era feita exclusivamente por ação humana, nos dias de hoje, é realizada com o auxílio de computadores e sistemas que permitem uma maior eficiência e produtividade nas tarefas da Administração Fiscal.

Tal fato leva os contribuintes a questionarem a validade de tais despachos decisórios, argumentando que são nulos, por violação ao direito de defesa, já tendo esse Colegiado a oportunidade de reconhecer a validade de tais despachos decisórios eletrônicos, pois, apesar de sucintos e objetivos, eles se revestem de todos os elementos prescritos na Lei para um ato decisório ou decisão administrativa, sendo devidamente fundamentados e expondo a base legal que ampara o seu exame e conclusão. (Acórdão n. 3401-003.340, de 25.01.2017; decisão unânime)

Assim, do mesmo modo que ao despacho decisório eletrônico é reconhecido o *status* de uma decisão administrativa que bem examina o direito de crédito do contribuinte e denega fundamentadamente uma não homologação, não havendo que se falar em sua nulidade, entendendo que não cabe à Receita diminuir o exame e conclusão performados por atos dessa natureza em situação oposta, quando homologam uma declaração de compensação, para justificar uma posterior revisão.

Então, dúvidas não podem existir que, de fato, a declaração de compensação apresentada pelo contribuinte foi examinada à luz da legislação aplicável e das informações que a Receita entendeu como necessárias e suficientes para emitir uma decisão, no caso, pela homologação da compensação.

Além disso, uma decisão que reconhece o direito de crédito e homologa a declaração de compensação realizada, extingue o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso II, do CTN, e artigo 74, parágrafo 2, da Lei nº 9.430/1996, devendo essa decisão ser considerada perfeita e acabada, introduzida no ordenamento jurídico e apta a produzir efeitos no ordenamento jurídico, a partir de sua publicação ou ciência da parte interessada.

Sobre a vigência do ato administrativo, a exteriorização do ato administrativo pela sua publicação ou notificação ao interessado decorre da prevalência da teoria da publicidade frente à teoria da assinatura, como explica Odete Medauar:

"De acordo com a primeira, os atos administrativos entram em vigor na data de assinatura. Para a segunda, o início de vigência depende da publicidade do ato, no sentido de divulgação - publicação, notificação, intimação, ciência - e não da assinatura, geralmente anterior. Na realidade, antes da divulgação o texto aparece como simples projeto, pronto para entrar em vigor se o agente assim o decidir, pois em princípio não é obrigado a ordenar a publicação de ato já assinado, podendo mesmo sustá-la, no caso de mudança de circunstâncias ou de nova apreciação do assunto.

A teoria da publicidade revela-se mais adequada à características do ato administrativo, de modo geral. Para provocar repercussão no mundo jurídico a decisão da Administração deve ser exteriorizada mediante os meios de publicidade. A publicidade do ato, ponto relevante da forma, tem por finalidade introduzi-lo na ordem jurídica. A entrada em vigor, a partir da qual podem decorrer direitos, obrigações, faculdades, subordina-se a condições de publicidade posteriores à assinatura, como, por exemplo: a inserção no jornal oficial, afixação em local de fácil acesso, notificação pessoal, ciência no próprio expediente".⁴

Com isso, com a publicação ou intimação do contribuinte de um ato decisório que expressamente homologa uma compensação declarada pelo contribuinte, reconhecendo a extinção do crédito tributário e a inexistência de relação jurídica entre contribuinte e Fazenda em relação ao crédito tributário compensado, há um esgotamento dos efeitos jurídicos produzidos pelo ato decisório, que se revela um ato consumado, assim como é uma desapropriação já paga pelo Poder Público e que se encerrou por completo, ambos não passíveis de revisão.

Isso porque a extinção do crédito tributário e a inexistência de relação jurídica não mais dependem de qualquer condição resolutória ou de uma revisão de ofício

⁴ Direito Administrativo Moderno. 8ª Edição. Editora Revista do Tribunais. São Paulo. 2004. p. 165.

mediante recurso voluntário, como ocorre em decisões administrativas em processos que decorrem de lançamento.

Dessa maneira, entendo incabível uma nova avaliação da Administração para, a partir de um novo entendimento ou nova leitura da legislação de regência sobre o direito de crédito aplicado aos fatos que lhe foram colocados, dentro de um mesmo processo administrativo, fazer ressurgir um crédito tributário já extinto pela compensação.

Nesse sentido, já decidiu a Primeira Seção de Julgamento do CARF, em acórdão que possui a seguinte ementa: *"Uma vez publicado um Despacho Decisório que homologa totalmente a compensação, extinguindo, portanto, o crédito tributário por inteiro, não é possível voltar atrás para publicar um novo Despacho Decisório que homologa apenas parte da compensação e extingue, então, apenas parcialmente o crédito tributário. Havendo publicação de homologação de compensação, extinto está o crédito e preclusa qualquer nova tentativa de examiná-lo, salvo no caso de nulidade do primeiro Despacho Decisório. É, portanto, nulo o segundo Despacho Decisório".* (Acórdão n. 1401-001.487; Data da sessão: 19/01/2016; Relator: Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; Voto Vencedor: Marcos de Aguiar Villas Boas)

No Poder Judiciário, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por decisão unânime, afastou a possibilidade de revisão de decisão que homologa declaração de compensação, o que só poderia ser realizado pela Receita Federal em hipóteses de erro de fato, falsidade e omissão, como ocorre em hipóteses de fraude, pois, em tais casos, penso eu, já não se estaria diante de uma mera mudança de entendimento, mas de uma ilegalidade que afeta os próprios elementos do ato administrativo. A seguir, a ementa do acórdão, de relatoria do Desembargador Paulo Roberto de Oliveira Lima:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA PELO FISCO. REVISÃO DE LANÇAMENTO EX OFFICIO. ERRO DE FATO. ÔNUS DA PROVA. IMPROVIMENTO DO APELO E DO REEXAME.

1. Caso em que a empresa requerera e obtivera, em 2.10.2008, compensação de débitos tributários com créditos que possuía, originários do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, direito reconhecido pelo Despacho Decisório nº 460/2008. Não obstante, findou surpreendida, já em 16.4.2013, por novo Despacho Decisório (nº 49/2013), que anulou, de ofício, a decisão anterior, afastando a compensação e formalizando a inscrição em dívida ativa do crédito anteriormente extinto.

2. Não pode o Fisco, depois de homologada a compensação promovida pelo contribuinte, vir a promover revisão ex officio do ato, anulando-o, se não comprovado o alegado erro de fato.

3. Sabe-se que a homologação expressa do pedido de compensação equivale ao lançamento; logo, em consonância com o art. 149 do CTN, sua revisão somente é autorizada se presente na declaração do contribuinte, v.g., erro de fato, falsidade e omissão. Contudo, no caso, a Fazenda Nacional não se desincumbiu de comprovar nos autos qualquer equívoco nos dados informados pela demandante, capaz de alterar/anular o Despacho Decisório que homologara a compensação.

4. Apelação e remessa oficial improvidas". (Processo: 08031184720134058300, Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, Segunda Turma, Julgamento: 03/03/2015)

Na hipótese que trata esse processo, contudo, não há notícia de publicação do despacho decisório e/ou de sua ciência ao contribuinte, de modo que o ato administrativo não chegou a ingressar no ordenamento jurídico e estabelecer uma relação jurídica entre as partes, motivo pelo qual rejeito a preliminar suscitada.

Quanto à segunda alegação, no sentido de que teria ocorrido decadência, em razão do transcurso de prazo superior a 5 (cinco) anos entre os fatos geradores ocorridos no segundo trimestre de 2007 e ciência da Recorrente tanto no Auto de Infração que deu origem ao processo administrativo nº 10860.721166/2012-39, dia 04/07/2012, quanto do despacho decisório que não reconheceu o crédito por ela pleiteado, dia 16/07/2012, na realidade, em se tratando de um pedido de ressarcimento cumulado com declarações de compensação, o prazo que deve ser considerado é prazo para a homologação dos créditos alegados com os débitos declarados na compensação, em outras palavras, se operou a homologação tácita das compensações declaradas ou não.

A ciência da Recorrente ocorrida no processo administrativo de que decorre o Auto de Infração relacionada ao pedido de ressarcimento ora em julgamento diz respeito à decadência dos créditos tributários que lá foram lançados e não aos créditos detidos pela Recorrente e apresentados para compensação perante a Fazenda Pública.

Assim, importa examinar o disposto no artigo 74, parágrafo 5º, da Lei nº 9.430/1996, segundo o qual: *"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (...) § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação"* (grifos nossos)

Portanto, em compensações declaradas, o termo inicial da contagem do prazo quinquenal da homologação tácita é a data de transmissão ou apresentação da declaração de compensação e não a data de referência do saldo credor de IPI.

Como exposto na decisão recorrida, *"o primeiro PER/DCOMP com compensação declarada (nº 26317.67271.310707.1.3.01-8079) fora transmitido em 31/07/2007"*.

Assim, a Receita Federal teria até o dia 31/07/2012 para cientificar a Recorrente da não homologação das declarações de compensação o que, de fato, ocorreu, pois a Recorrente foi cientificada da última decisão no dia 16/07/2012, não havendo que se falar em reconhecimento homologação tácita das compensações declaradas.

Por força do artigo 63, parágrafo 8º, do Regimento Interno do CARF⁵, cabe externar e reproduzir neste Voto os fundamentos pelos quais o Colegiado, por voto de

⁵ Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos. (...)§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

qualidade, acolheu apenas as conclusões expostas pela Relatoria. É que, segundo os que acompanharam o Relator apenas as conclusões, *"o despacho decisório eletrônico, como espécie de ato administrativo vinculado, deve ser revisado e anulado quando constatados vícios de legalidade que o invalidem, mormente aqueles decorrentes de prestação de informações inverídicas ou equivocadas em declarações obrigatórias – base dos procedimentos automáticos –, desde que observado o prazo de 05 (cinco) anos previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, não representando qualquer vilipêndio a direito adquirido do sujeito passivo, porque dos atos nulos não irradiam quaisquer efeitos, como sedimentado na Súmula STF nº 473"*.

Por fim, com base no dispositivo regimental em referência, a ementa do julgado, no que se refere a essa matéria, espelhará os fundamentos daqueles que acompanharam apenas as conclusões da Relatoria.

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

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

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

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

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

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

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

II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado,

poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída; e

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

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

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

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

Diante dos termos da decisão recorrida, a Recorrente pede que seja reconhecida a sua nulidade, pois ao apreciar a matéria, mantém o lançamento apresentando motivos adicionais e estranhos ao que teria sido apontado no Auto de Infração. Além disso, a Recorrente defende que possuiria sistema permanente de controle de estoques alternativo ao Registro de Controle da Produção e Estoque apto a demonstrar de forma quantitativa a movimentação de estoques.

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

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

Quanto ao pedido de nulidade, há que se concordar com a Recorrente quando alega que a decisão recorrida acaba mantendo a autuação por outros fundamentos que não os expostos para fundamentar o lançamento. Se acusação do lançamento é que o controle

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

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

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

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2005

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

Os arquivos digitais e sistemas das pessoas jurídicas que utilizam sistema de processamento eletrônico de dados devem observar, quanto à forma, as disposições contidas no ADE COFIS nº 15/2001. O fato de as informações estarem em língua estrangeira não constitui infração pelo não atendimento da forma de apresentação dos registros e respectivos arquivos.

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

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

Na sessão de julgamento do dia 14/10/2014, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara afastou a glosa de créditos em razão de o sistema utilizar a língua inglesa, pelas

seguintes razões, expostas no voto do Conselheiro Relator Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto:

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

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

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

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

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

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

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

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

Ante o exposto, considerando que a glosa do direito de crédito tem como fundamento exclusivo a adoção da língua inglesa e que não restou demonstrado pela Fiscalização que tal particularidade impede que o sistema *“permita perfeita apuração do estoque permanente”*, proponho ao Colegiado superar esse óbice e determinar que a autoridade

fiscal verifique a regularidade dos créditos pleiteados pela Recorrente pelo exame dos dados contidos no sistema da Recorrente.

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

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

Impende esclarecer que não há qualquer questionamento quanto à isenção fruída pelos fornecedores da Recorrente, tendo a Fiscalização se voltado apenas contra o direito de crédito de IPI escriturado pela Recorrente. Também, apesar de a Recorrente mencionar, em seu Recurso Voluntário, o artigo 237 do Regulamento do IPI, em nenhum momento a Recorrente afirma, muito menos, apresenta notas fiscais e outros documentos comprobatórios, no sentido de que as aquisições se deram com amparo no artigo 6º, parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975, dispositivo que prevê o direito de crédito em operações específicas.

Desse modo, a discussão se cinge à análise do direito de crédito em aquisições de insumos isentos da Zona Franca de Manaus, considerando a isenção na saída do fornecedor como válida e diferente da isenção prevista no artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

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

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

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

"Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência implicará crédito - e estou modificando a ordem das expressões - "não implicará" - é a regra - "crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da

legislação". O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não. O IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM"⁶.

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

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

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

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

Essa jurisprudência foi reafirmada no ano de 2015, em processo de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em que foi reconhecida a repercussão geral do tema, em decisão que possui a ementa a seguir: "*Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência*". (RE 398365 RG, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 27/08/2015)

Com base nesse entendimento do STF, a Fazenda Nacional defende a impossibilidade de os contribuintes escriturarem crédito de IPI em decorrência de aquisições

⁶ RE 212.484-2. Data de Julgamento: 05/03/98.

isentas de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Segundo a Fazenda, tal como decidido pelo STF, o princípio constitucional da não cumulatividade não albergaria o direito de crédito em aquisições isentas, sendo necessário para o surgimento do direito de crédito que a operação anterior esteja sujeita ao efetivo pagamento do IPI.

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

Além disso, os defensores dessa corrente, muitas vezes, apontam o artigo 150, parágrafo 6^a, da Constituição da República⁷, como um fundamento adicional para não se reconhecer o direito de crédito em tais situações, pois esse dispositivo constitucional exigiria lei específica para a concessão do direito de crédito.

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

Ementa:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

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

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

Trecho do Voto Vencedor:

"Como a sistemática da não-cumulatividade não dá direito à apropriação de crédito de IPI em entradas de insumos não tributados por tal imposto, este creditamento só poderá ser admitido quando autorizado por lei específica, pois a Constituição Federal proíbe expressamente a concessão de crédito

⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

presumido ou ficto, sem lei que autorize, conforme dispõe o §6º do art. 150 da CF, situação que se harmoniza com a opção do constituinte pelo sistema de crédito para efetivação do princípio da não-cumulatividade. (...) Desta forma, para que haja o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos desonerados, a título de crédito presumido, faz-se necessário lei específica nesse sentido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

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

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

Na realidade, trata-se de uma isenção de incentivo regional que tem matriz na própria Constituição, não se sujeitando, portanto, ao requisito de estar prevista em lei específica, tal como determina o artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição da República. É da própria Constituição que essa isenção emana, com o objetivo de efetivar os objetivos fundamentais da República, listados no artigo 3º, da Constituição⁸.

Além disso, o regime jurídico aplicável à Zona Franca de Manaus foi expressamente recepcionado pela Constituição de 1988, que no artigo 40 do ADCT afirma: "*Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus*".

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

"Para preservar o projeto desenvolvimentista concebido sob a vigência da ordem de 1967 para a região setentrional do país, o poder constituinte originário tornou expressa a manutenção, por tempo determinado, da disciplina jurídica existente, afirmando a finalidade de apoio ou fomento para

⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

a criação de um centro industrial, comercial e agropecuário na região da Zona Franca de Manaus.

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

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

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

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

Para ilustrar, peço vênica para tomar emprestado o exemplo singelo, porém, interessante, levantado pelo Ministro Luís Roberto Barroso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, que será novamente mencionado adiante. A situação hipotética colocada é a seguinte: uma indústria em São Paulo, capital, tem a opção de comprar ordinariamente um determinado insumo que custa sem o IPI \$100. De um fornecedor localizado em Santo André, SP, incide IPI no valor de \$20, o que resulta em um custo total de R\$120, com a possibilidade de crédito de \$20. Portanto, um custo efetivo de \$100. Já o fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus está beneficiado pela isenção, portanto, \$0 (zero) a título de IPI.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante”. (grifos nossos)

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

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

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

utilizar. E o único modo de a isenção ser plena, na sistemática própria do IPI, é que venha acompanhada do respectivo direito de crédito.

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

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

Todavia, o julgamento foi interrompido com um pedido de vistas do Ministro Teori Zavascki, que expôs que seu entendimento até o início do julgamento era pelo não reconhecimento do direito de crédito, mas que, diante dos debates, havia pensado ser mais prudente pedir vistas para aprofundar seus estudos sobre a matéria. A grande preocupação que o Ministro Teori Zavascki externou dizia respeito ao fundamento para amparar o direito de crédito, já que o direito de crédito no caso não possuía assento no princípio da não-cumulatividade, artigo 153, parágrafo 3º, inciso II, da Constituição da República, sendo certo que o artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, prevê apenas a isenção e não a isenção acompanhada pelo direito de crédito.

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

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

extraía da legislação à época e que foi considerada por aqueles que se instalaram na região setentrional, também levaria a essa conclusão.

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

Pelo exposto, entendo que o Recorrente tem direito de crédito de IPI sobre as aquisições de insumos isentas oriundas da Zona Franca de Manaus, motivo pelo qual o pedido de ressarcimento formulado merece ser deferido, homologando-se as compensações correspondentes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Desta forma, é de concluir-se que se o insumo passa pelo processo fabril e nele se perde, sob a forma de aparas, resíduos, evaporação, etc., ou se

inutiliza inteiramente, em decorrência de deficiências inerentes ao processo, tais como falhas do equipamento, rompimento de embalagens e semelhantes, ocorre a hipótese de o insumo ter sido "consumido" no processo de industrialização.

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

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

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

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

Termo de 28/06/2010:

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

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

Termo de 28/03/2011:

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

Apenas após iniciado o contencioso é que a Recorrente trouxe maiores explicações, ao expor que o percentual de quebras no processo produtivo da Recorrente girava

em torno de 0,50% (meio por cento) dos insumos adquiridos, apresentando para tanto apenas uma planilha, acostada como Doc. 05 da Impugnação e do Recurso Voluntário, em que compara os valores registrados nas rubricas em discussão, CN02 e CN06, com os valores registrados na rubrica CN01 ("Consumido na Produção"), e que este valor seria razoável para aquela indústria.

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

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

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

No que se refere ao código CN06, como exposto, em razão da existência de diferença entre as quantidades reais e escrituradas de estoque, deve-se reconhecer que a aquisição não se enquadra na hipótese do artigo 164, inciso I, do Regulamento do IPI de 2002, nem mesmo em insumos que "*forem consumidos no processo de industrialização*", por estarem registrados em conta diversa à conta destinada às quebras/perdas de insumos e, ainda que estivessem em conta específica para registro desses valores, não poderia se admitir a manutenção do crédito, em razão da ausência de demonstração da normalidade e razoabilidade do percentual de quebra/perda encontrado.

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

Conclusão

Pelo exposto, proponho ao Colegiado conhecer e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para superados os motivos da glosa dos créditos, determinar que a fiscal verifique a regularidade dos créditos pleiteados pela Recorrente pelo exame dos dados contidos no sistema da Recorrente, quantificando-os e homologando-se as compensações correspondentes.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

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

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

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

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

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

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

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

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

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

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

*“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o **pago relativamente aos produtos nele entrados**.*

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

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

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

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

§ 2º [\(Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 1988\)](#)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Robson José Bayerl