



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10860.903564/2011-91
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.877 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de fevereiro de 2022
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. REQUISITO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. INADMISSIBILIDADE.

A demonstração do dissenso jurisprudencial é condição *sine qua non* para admissão do recurso especial. Para tanto, essencial que as decisões comparadas tenham identidade entre si. Se não há similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, impossível reconhecer divergência na interpretação da legislação tributária.

IPI. INSUMOS INUTILIZADOS OU DETERIORADOS. CRÉDITOS. ESTORNO.

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

IPI. DESTAQUE. FALTAS HAVIDAS NOS ESTOQUES.

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

INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZFM. DIREITO À ISENÇÃO - CREDITAMENTO

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, tão somente quanto ao creditamento da Zona Franca de Manaus e quebras de estoque, vencida a conselheira Érika Costa Camargos Autran, que

conheceu integralmente do recurso. No mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o direito ao creditamento da mercadoria oriunda da ZFM. Vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento integral.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte (fls. 1688/1721), em face do Acórdão 3401-003.875 (fls. 1211/1243), de 25/07/2017, assim ementado:

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: 01/10/2007 a 31/12/2007

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

A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa imediatamente anterior, para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não

bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições isentas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, mesmo que oriundas da Zona Franca de Manaus, não garantem crédito de IPI, por ausência de previsão legal específica.

...

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

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

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

Inicialmente, ao recurso especial do contribuinte foi negado seguimento (fls. 1412/1422). Agravado este despacho denegatório, o despacho de fls. 1503/1507 determinou o retorno dos autos para sua complementação. O novo despacho do Presidente da 4ª Câmara (fls. 1510/1513) ratificou o despacho anterior, desta forma mantendo a negativa de seguimento do apelo especial do contribuinte.

De sua feita, o novo despacho em agravo (fls. 1521/1542), acolheu parcialmente o mesmo, dando seguimento às matérias **"impossibilidade de retificação ex officio da homologação expressa em Despacho Decisório anterior"**, **"legitimidade do creditamento de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM"**, e **"necessidade de consideração das quebras razoáveis existentes em processo produtivo"**.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (fls. 1550/1563), pugna, preliminarmente, pelo não conhecimento do recurso do contribuinte em relação às matérias "impossibilidade de retificação ex officio da homologação expressa em Despacho Decisório anterior", por falta de semelhança fática, e "legitimidade do creditamento de IPI sobre as aquisições de insumos oriundos da ZFM" por falta de divergência jurisprudencial, sob a alegação de que neste caso o paragonado apenas seguiu corrente jurisprudencial dominante à época, corrente que entende já superada por ocasião da decisão recorrida. Caso conhecido o apelo especial, postula no mérito que o mesmo seja improvido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Inicialmente, cabe assentar que 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.

I - CONHECIMENTO

IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO EX OFFÍCIO DA HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA EM DESPACHO DECISÓRIO ANTERIOR

Entendo, como o despacho vestibular do então Presidente da 4ª Câmara desta 3ª Seção, Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, o qual adoto, em grande medida, como razão de decidir.

A decisão recorrida, quanto à possibilidade de retificação do Despacho Decisório, entendeu que 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, desde que observado o prazo de 05 (cinco) anos previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 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.

O Acórdão indicado como paradigma nº 1401-001.487 foi assim ementado:

Assunto: Contribuição Social sobre o Litro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2006

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO PUBLICADA. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. NULIDADE DO SEGUNDO DESPACHO.

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.

O paragonado entendeu que 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.

Cotejando os arestos confrontados, identifico que não há entre eles a similitude fática para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Enquanto a decisão recorrida deu especial relevo ao fato de que, na hipótese dos autos, não havia 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, a decisão indicada como paradigma, ao contrário, defrontou-se com situação em que o Despacho Decisório já havia sido publicado. E em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência. Neste sentido, reporto-me ao Acórdão n.º CSRF/01-0.956, de 27/11/89:

“Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1o vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.”

Portanto, em relação a esta matéria não conheço do recurso por ausência de similitude fática.

II - MÉRITO

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

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

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

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

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

Já no código CN06 foram registrados valores relativos à diferença entre a quantidade real de insumo existente no estoque e a quantidade escriturada. Nessa hipótese, a

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

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

No plano normativo, o RIPI/2002 prescreve:

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

I - quanto ao momento:

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

“Art. 448. Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e

empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigir-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)”.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Assim, não precisou a fiscalização buscar elementos e realizar cálculos para obtenção de produção, pois já tinha disponível os valores de divergência entre os insumos efetivamente utilizados na produção e insumos que não o foram, seja por quebra/perda seja por outras razões.

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

Termo de 28/06/2010:

“a) a Fiscalizada, no momento, não pode informar acerca da existência de laudo ou estudo que ampare o não estorno de IPI em razão dos valores registrados no código supra citado; b) através dos controles fiscais/contábeis da Empresa não é possível determinar se os

valores registrados sob o código em tela são oriundos de quebra, perda, devolução par ao estoque por defeito do insumo, substituição de insumos na linha, etc; Termo de 28/03/2011:

“a) não existe documentação comprobatória que esclareça os motivos dos valores que compõem o código em tela – se quebra/perda ou rejeição pelo controle de qualidade de insumo importado; ambos os casos estão agrupados indistintamente sob o código CN02”; Apenas após iniciado o contencioso é que a Recorrente trouxe maiores explicações, ao expor que o percentual de quebras no 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.

Mesmo após a carência probatória decidida em primeiro grau, **ela não trouxe provas adicionais para acompanhar as suas alegações**, sejam documentos contábeis que demonstrassem os valores expostos como registrados na rubrica CN01, seja um estudo mais aprofundado, ou mesmo, **por sua iniciativa**, um laudo emitido por profissional com conhecimento especializado na indústria em questão que pudesse cancelar e confirmar a alegada realidade dessa indústria.

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

Nesse cenário, entendo que não merece reparos a decisão, que consignou que a empresa, cujo procedimento fiscal foi instaurado em função de seu pedido de ressarcimento, não se desincumbiu do ônus probatório quanto ao percentual de quebras/perdas em sua indústria, deixando de atender ao disposto no artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, deve ser mantido o lançamento referente ao estorno do IPI registrado na entrada de tais insumos (CN02), pois, ainda que não se exija a anulação do crédito de insumo que não foi devolvido, há que se anular o crédito de insumo inutilizado ou deteriorado, quando ausente a comprovação de que está inserido em percentual aceitável de quebra/perda.

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

Sustenta a empresa que não sendo devolvidos tais produtos, não haveria que se falar em estorno de crédito. Esclareça-se, porém, que embora o procedimento ordinário, referido pela autoridade fiscal em seu relatório, fosse a devolução dos produtos (insumos) com estorno do

IPI, conforme prescreve o art. 193, VI, do RIPI/2002, a não devolução de tais produtos defeituosos ao vendedor não afasta a imposição normativa de que seja anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo aos insumos inutilizados ou deteriorados.

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

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 também em relação a tais itens.

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

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

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

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

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

O julgado da Suprema Corte recebeu a seguinte ementa:

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

Portanto, não me alongo ante a sedimentação jurisprudencial do STF em sede de repercussão geral, e, por conseguinte, até mesmo por força regimental vinculante, para assentar que resta claro que descabe falar em creditamento de IPI na entrada de insumos em operações

isentas cuja alíquota seja ZERO. Nesse sentido temos vários julgados. Cito, como exemplo o aresto 9303-004.902, de 23/03/2017, de relatoria da i. Conselheira Vanessa Marini Cecconello.

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

Sobre tais créditos, afirmou o Fisco em seu relato:

Créditos indevidos - aquisição de insumos da Zona Franca de Manaus

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

"Aquisição de insumos da Zona Franca de Manaus

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

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

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

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

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

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

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

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

8. Para finalizar, destaco, afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) “nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo”, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo.

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

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

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

...

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

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

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

DISPOSITIVO

Em face do exposto, conheço parcialmente do recurso do contribuinte, e dou-lhe parcial provimento para reconhecer o direito ao creditamento de mercadoria adquirida da ZFM,

na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero, nos termos do decidido no RE 592.891 e da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire