



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10280.006226/2002-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-007.981 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de dezembro de 2019
Recorrente ETN EMPRESA TÉCNICA NACIONAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1997

Ementa:

CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. PRAZO. CINCO ANOS.

Nos termos do art. 1º do Decreto nº 20.910/32, o direito de aproveitamento dos créditos do IPI fica sujeito ao prazo de cinco anos, a contar da data de aquisição do insumo.

IPI. RESSARCIMENTO. PRESCRIÇÃO. O prazo para pleitear o ressarcimento de crédito presumido do IPI decorrente da aquisição de insumos tributados prescreve em cinco anos contados do primeiro dia do trimestre-calendário seguinte ao da aquisição do direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícios Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI referente aos 04 (quatro) trimestres de 1997 (fl. 01), no valor de R\$ 237.422,50.

Em cumprimento aos Mandados de Procedimento Fiscal — MPF nº 02.1.01.00- 2007-00323-6 (fl. 24) e nº 02.1.01.00-2007-00784-3 (fl. 29), foram efetuadas fiscalizações junto ao interessado, a fim de apurar o direito creditório do mesmo.

A ação fiscal foi concluída em 08/01/2008, propondo, a autoridade fiscal, o indeferimento do pedido de ressarcimento de fl. 01, por não atendimento às intimações

emitidas, conforme exposto no Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 31 a 33. Ainda, destacou não ter direito o contribuinte a crédito relativo aos 1º, 2º e 3º trimestres de 1997, "*tendo em vista que foram abrangidos pelo instituto da decadência*".

O Serviço de Orientação e Análise Tributária (Seort) da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém (DRF/BEL), indeferiu o pedido de ressarcimento, conforme parecer de fls. 56/60 e despacho decisório de fl. 61. Transcrevo a seguir, excertos dos documentos citados:

Parecer n.º 0320 (fls. 58/60)

O contribuinte foi intimado, através da solicitação de fl. 25, a apresentar os DCP relativos aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestre de 1997. No entanto, deixou de atender a referida intimação, conforme declarado no item III do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 31 a 33).

Deste modo, o crédito pleiteado foi totalmente indeferido pela fiscalização, por falta de apresentação dos DCP, documento imprescindível para que o contribuinte faça jus ao benefício fiscal do crédito presumido do IPI.

Logo, não há crédito reconhecido para o interessado no processo em análise.

O termo inicial de contagem do prazo para solicitação do crédito presumido de IPI apurado a partir de janeiro de 1997 é a data do encerramento do trimestre-calendário. Desta forma, o direito de o contribuinte pleitear o ressarcimento esgota-se após o prazo de cinco anos contados do encerramento do trimestre em que o crédito foi apurado.

Considerando o crédito supostamente apurado nos 1º, 2º, 3º trimestres de 1997, verifica-se que o prazo final para formalização do pedido de ressarcimento seria ao término dos 1º, 2º e 3º trimestres de 2002, respectivamente. O processo foi protocolado em 30/12/2002, portanto a destempo.

Diante do exposto, (...), proponho o indeferimento total do pedido ressarcimento de crédito presumido de IPI de fl. 01, referente aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestre de 1997, tendo em vista a não apresentação dos DCP relativos aos períodos, e, ainda, no caso dos 1º, 2º, 3º trimestres de 1997, por intempestividade.

Despacho Decisório (fl. 61)

*...decido **INDEFERIR** o pedido de Ressarcimento de IPI (fl. 01), referente aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestre de 1997, tendo em vista a não apresentação dos DCP relativos aos períodos, e, ainda, no caso dos 1º, 2º, 3º trimestres de 1997, por intempestividade.(fl.61)*

Irresignado com a decisão da qual tomou ciência em 04.07.2008 (fl. 62-verso), o contribuinte interpôs manifestação de inconformidade em 05.08.2008 (fls. 64/73) alegando, em síntese, que:

- a) apresentou todos os documentos que estavam em seu poder, bem como, o requerimento foi postado em 27.12.1997, conforme comprovado nos autos;
- b) por ocasião do requerimento de restituição o contribuinte fez juntar os Demonstrativos do Crédito Presumido — DCP, referentes aos créditos pleiteados.
- c) a ilustre fiscalização entendeu por bem indeferir o pleito, alegando que o contribuinte não havia apresentado documentos essenciais ao deslinde da questão, precisamente notas fiscais de exportação, bem como, foi alegada a decadência do pedido de solicitação;
- d) o DCP foi juntado quando do requerimento próprio pleito, não havendo necessidade de nova juntada;
- e) foi inovado no julgamento de 1ª instância, haja vista que quando a Fiscalização negou o pedido fundamentou no fato de não apresentação de notas fiscais;

- f) o pedido jamais poderia ter sido indeferido por ausência do DCP já que este garante o pedido e foi com base nesse documento que a própria fiscalização solicitou os documentos fiscais reportados no julgamento;
- g) a fiscalização manteve-se inerte não foi à empresa para analisar os documentos que instruíram o DCP em claro cerceamento de defesa;
- h) negou o II. Julgador de 1ª instância ao postulante o direito a produção de uma prova que a seu julgamento seria e é essencial para convencer os nobres julgadores Eg Tribunal, albergando em uma visão egoísta e ilegal do processo;
- i) é claro o cerceamento de defesa! deve o julgamento ser declarado nulo;
- j) no caso, dos fatos geradores que se fundamenta a solicitação referem-se ao ano de 1997, tendo o pedido de restituição sido feito em dezembro de 2002;
- k) contando-se o tempo verifica-se que o pedido de restituição decairia somente no ano de 2003, ou seja, quando passados mais de cinco anos;
- l) o Decreto 20.910/1932 somente poderá ser aplicado à dívida passiva já constituída, ou seja, até o momento do pedido não havia dívida nenhuma;
- m) somente após a apuração pela SRF é que haverá a dívida, a partir da constituição dessa dívida é que o contribuinte tem o prazo de 5 anos para realizar a cobrança;
- n) ou seja, somente após a constituição da dívida ou de sua existência comprovada é que passa a contar o termo de prescrição, antes disso dívida não há.

Por fim, pugnou pelo reconhecimento do direito ao ressarcimento.

A 3ª Turma da DRJ em Belém (PA) julgou a manifestação improcedente, nos termos do Acórdão n.º 01-12.544, de 18 de novembro de 2008, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1997

Ementa:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE FISCALIZATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

Incabível se falar em cerceamento do direito de defesa, antes de iniciado o prazo para a impugnação do Despacho Decisório que indeferiu o pedido, haja vista que, no decurso da ação fiscal, inexistiu litígio ou contraditório, por força do artigo 14 do Decreto n.º 70.235/1972.

RESSARCIMENTO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Para que o pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI possa ser analisado é imprescindível que o contribuinte apresente, em meio eletrônico (DCTF ou DCP), o demonstrativo contendo as informações previstas pela legislação.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO IPI. PRESCRIÇÃO.

O termo inicial do prazo prescricional no caso de ressarcimento de crédito presumido IPI, a partir de janeiro/1997, é a data de encerramento do período de apuração do trimestre correspondente.

Solicitação Indeferida

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual alega que:

- a) Houve cerceamento ao seu direito de defesa em virtude da ausência de realização de diligência para comprovação do alegado;

- b) Os fatos geradores que se fundamenta a solicitação referem-se ao ano de 1997, tendo o pedido de restituição sido feito em dezembro de 2002. Contando-se o tempo verifica-se que o pedido de restituição decairia somente no ano de 2003, ou seja, quando passados mais de cinco anos. É o que determina o Código Tributário Nacional em seu artigo 168, I. Portanto, não há dúvidas de que há dois modos do contribuinte reaver o IPI pago indevidamente em função de suas saídas não serem tributadas pelo imposto. Uma é através do ressarcimento direto e em dinheiro, sobre o qual a Fazenda alega não poder fazer a devolução posto que ocorreu a prescrição e outra que é a utilização do crédito do IPI devidamente escriturado e sobre a qual não poderá haver ocorrência de decadência, e, por conseguinte de prescrição posto que o contribuinte poderá desse valor se utilizar para qualquer fim previsto em lei. Isso quer dizer que os créditos devidamente escriturados podem ser apropriados a qualquer tempo e utilizados também a qualquer tempo, essa é a resposta dada pela própria SRF, inclusive citando a IN SRF- 210/2002 em seu artigo 38. (o artigo fala sobre os juros compensatórios);
- c) Quanto aos créditos referentes ao 4º trimestre de 1997 não ocorreu prescrição alguma e deve a Fazenda verificar os documentos do contribuinte para efetivar a sua restituição. Em relação aos créditos do 1º, 2º e 3º trimestre de 1997 estes poderão ser utilizados para compensação de qualquer outro tributo federal, posto que em relação a eles por estarem devidamente registrados e escriturados não há que se falar em decadência, mesmo porque a própria Fazenda se omitiu durante os últimos cinco anos ao se negar pronunciamento acerca do pedido;
- d) Por outro lado, há que se deixar claro o termo *a quo* para requerer o pedido de ressarcimento não está definido na Portaria 38/1997, mesmo porque não poderia fazê-lo, e, muito menos na Lei 9.363/1996. Por isso, outra questão se coloca se o termo de contagem da prescrição não está definido na lei que instituiu o ressarcimento, há a necessidade de se recorrer à analogia, posto que somente após encerrado um exercício é que o contribuinte poderá ter a certeza de que o crédito escriturado não poderá ser utilizado;
- e) Não se pode ter como termo *a quo* logo o primeiro dia seguinte ao encerramento do trimestre para efeito de contagem do prazo de prescrição, pois no caso do requerente, só poderia se apropriar quando obteve a possibilidade de equiparação de comercial exportadora, com a promulgação da Lei 9.432, de 8 de janeiro de 1997, efetivando essa situação com a obtenção do **REB** — registro Especial Brasileiro, o que se comprova por meio do Certificado de Pré-Registro no 00064, referente embarcação Casco "ETN-344", com Licença de Construção no BCB — 00011/99. Portanto, somente após a verificação de que a empresa se enquadrava como comercial exportadora é que se poderia aplicar a situação de que haveria a impossibilidade de recuperação do crédito de IPI na conta corrente escritural. Ainda nessa linha de raciocínio um prazo razoável para essa determinação de contagem do termo *a quo* da contagem do prazo prescricional é o disposto no artigo 168 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos contados da data em que o crédito tributário estaria extinto, exatamente a tese dos cinco anos mais cinco. Isso porque o Decreto n.º 20.910/1932 somente poderá ser

aplicado a dívida passiva já constituída, ou seja, até o momento do pedido não havia dívida nenhuma

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Preliminar de Nulidade

Ao analisar a preliminar posta no recurso voluntário verifico que a recorrente reproduziu todas as razões apresentadas na manifestação de inconformidade.

Entendo que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, de forma que utilizo sua *ratio decidendi* sobre a questão como se minha fosse, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, e do art. 57, § 3º do RICARF, *in verbis*:

Cerceamento ao Direito de Defesa

9. Verifica-se que a contribuinte arguiu que: a fiscalização manteve-se inerte não foi à empresa para analisar os documentos que instruíram o DCP em claro cerceamento de defesa, e que negou o Il. Julgador de 1ª instância ao postulante o direito à produção de uma prova que a seu julgamento seria e é essencial para convencer os nobres julgadores Eg Tribunal, albergando em uma visão egoísta e ilegal do processo.

10. Compulsando os autos, chega-se a conclusão que o ilustre representante do sujeito passivo equivocou-se ao considerar como decisão de 1ª instância o termo de encerramento da ação fiscal, fls. 32/33, pois em tal termo foi apenas proposto o indeferimento do pedido de ressarcimento do crédito presumido, pelo fato da contribuinte deixar de atender as intimações solicitadas em 09/04/2007 no que se refere ao primeiro item (DCP's) e deixar de prestar os esclarecimentos solicitados em 16/10/2007.

11. Esclareça-se que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, antes de iniciado o prazo para a impugnação do despacho decisório que indeferiu o pedido, haja vista que no decurso da verificação fiscal não existe litígio ou contraditório. Para comprovar tal assertiva é suficiente a transcrição do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

"Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento."

12. Quanto ao direito a impugnação assim estabelece o art. 48 da IN SRF nº 600/2005, *verbis*:

Art. 48. *É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição ou de ressarcimento ou, ainda, da data da ciência do despacho que não-homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do direito creditório ou a não-homologação da compensação.*

§ 1º *Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.*

§ 2º *A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam o caput e o § 1º obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*

13. A verificação fiscal é a fase na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194, 195 e 197 a 200, todos do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias.

14. É a partir do indeferimento do pedido que o contribuinte, em discordando do indeferimento, poderá opor resistência à pretensão, respaldado pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa. Assim, o devido processo legal pelo qual pugna a interessada, como resulta notório dos autos, encontra-se higidamente preservado.

15. A prova cabal de que o contribuinte usou dessas prerrogativas constitucionais é a formalização da impugnação que ora se conhece e analisa, interposta na forma determinada pelo artigo 16 e incisos, do Decreto n.º 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal no âmbito da União.

Forte nestes argumentos, afastado a preliminar de nulidade evocada pela recorrente.

Mérito

O mérito está dividido em dois capítulos. Um referente à estrita observância da Portaria MF n.º 38/1997 para fins de fruição do benefício do crédito presumido do IPI. E o outro referente à prescrição do pedido do mencionado benefício.

Excepcionalmente inverte a ordem natural do procedimento a ser observado quando proferimos uma decisão. Primeiro tratarei da questão da Portaria MF n.º 38/1997, pois sua observância ditará regra para análise da prescrição.

Observância da Portaria MF n.º 38/1997.

O crédito presumido é uma forma de desoneração fiscal. São créditos que não estão relacionados com a operação direta do contribuinte. É uma ficção jurídica utilizada pelo legislador, cujo intuito é ressarcir o contribuinte do ônus arcado em operações anteriores.

O crédito presumido como ressarcimento do PIS e da Cofins foi regulamentado pela Lei n.º 9.363/96. Tal benefício tinha como objetivo o fomento das atividades industriais relacionadas às exportações.

Trata-se de um crédito correspondente ao ressarcimento das ditas contribuições incidentes na aquisição, no mercado interno, dos principais insumos do contribuinte do IPI, a saber: matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Observe que os insumos tinham que ser utilizados no processo industrial das empresas relacionadas às atividades de exportação. Foi, então, estabelecido um percentual (que resulta da relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta) a incidir sobre os custos com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no produto exportado, para a obtenção da base de cálculo do benefício. O crédito fiscal resultará da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo acima descrita.

O artigo 6º da Lei n.º 9.363/96 promoveu a deslegalização das matérias referentes aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

Entendo necessárias algumas linhas sobre esse fenômeno.

A “deslegalização” foi desenvolvida pela doutrina italiana e consiste na possibilidade de o Legislativo rebaixar hierarquicamente determinada matéria para que ela possa

vir a ser tratada por ato infralegal. É, portanto, um instituto que visa a dar uma releitura ao princípio da legalidade, trazendo maior flexibilidade à atuação legiferante, com a alteração do conteúdo normativo, sem necessidade de se percorrer o demorado processo legislativo ordinário.

Nesse contexto, o Congresso Nacional estabeleceria os princípios gerais e diretrizes sobre determinada matéria que não esteja sob reserva absoluta de lei, porém já disposta em lei formal; e, nessa mesma lei deslegalizadora (superveniente), atribuiria competência delimitada ao Executivo para editar decretos regulamentares, o qual acabaria por ab-rogar a lei formal que estava vigente.

De acordo, com Canotilho, a deslegalização ocorre quando *“uma lei, sem entrar na regulamentação da matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, permitindo que essa matéria possa vir a ser modificada por atos infralegais.”*

Resta saber se tal fenômeno é aceito no nosso ordenamento.

Moreira Neto aduz que é possível colher exemplos de deslegalização na própria CF/88, acerca das matérias previstas no art. 48. Na medida em que o dispositivo autoriza o Congresso Nacional a dispor acerca daquelas matérias, o mesmo está autorizado a legislar, não legislar ou até deslegalizar.

Diogo Figueiredo Moreira Neto afirma que o Poder Legislativo pode transferir mediante lei (poder de disposição) certas matérias que lhe são constitucionalmente deferidas (sem cláusula de exclusividade) a certos órgãos e sob certos pressupostos um específico espaço decisório (regulatório).

Já Alexandre dos Santos Aragão afirma que essa teoria não consiste em uma “transferência de poderes legislativos, mas apenas na adoção, pelo próprio legislador, de uma política legislativa pela qual transfere a uma outra sede normativa a regulação de determinada matéria”; decorrendo, pois, do princípio da essencialidade da legislação.

No mesmo sentido, questiona o autor: *se este tem poder para revogar uma lei anterior, porque não o teria simplesmente para rebaixar o seu grau hierárquico? Por que teria de, direta e imediatamente revogá-la, deixando um vazio normativo até que fosse expedido o atos infralegais, ao invés de, ao degradar a sua hierarquia, deixar a revogação para um momento posterior, ao critério da Administração Pública, que tem maiores condições de acompanhar e avaliar a cambiante e complexa realidade econômica e social?*

Nesse contexto, é importante mencionar que a deslegalização não consiste em uma delegação de poderes e nem confere poder aos atos infralegais para revogar leis. Ademais, a lei deslegalizadora estabelece parâmetros e princípios (standards) a serem seguidos pelo atos infralegais; que está vinculado aos princípios constitucionais (expressos e implícitos). Por isso que, para Rafael Carvalho Rezende de Oliveira, ao invés de se falar em delegação de poderes, seria mais adequado falar em atribuição de competência pelo legislador ao administrador.

Aragão também defende que *“o legislador, no uso de sua liberdade para dispor sobre determinada matéria, atribui um largo campo de atuação normativa à Administração, que permanece, em todo caso, subordinada às leis formais”*. Desta forma, os atos infralegais estariam subordinados à lei, podendo ser revogados por estas, e não podendo revogá-las.

Após essa breve digressão, retornando aos autos, temos que o art. 6º da Lei nº 9.363/96 assim dispõe:

Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para

apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

Portanto, um ato infralegal poderia definir regras sobre os requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, sobre a definição de receita de exportação e os documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador. Foi exatamente o que ocorreu com a edição da Portaria MF n.º 38/1997, que disciplinou as matérias referentes ao cálculo e à utilização do crédito presumido instituído pela Lei n.º 9363/1996.

Reproduzo apenas trechos da Portaria que são pertinentes à lide posta nestes autos.

O art. 3º da Portaria MF n.º 38/1997 dispôs sobre a apuração do crédito presumido:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

I - apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;

II - apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;

III - aplicar a relação percentual, referida no inciso anterior, sobre o valor apurado de conformidade com o inciso I;

IV - multiplicar o valor apurado de conformidade com o inciso anterior por 5,37% (cinco inteiros e trinta e sete centésimos por cento), cujo resultado corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração;

V - diminuir, do valor apurado de conformidade com o inciso anterior, o resultado da soma dos seguintes valores de créditos presumidos, relativos ao ano-calendário:

a) utilizados para compensação com o IPI devido;

b) ressarcidos;

c) com pedidos de ressarcimento já entregues à Receita Federal.

§ 2º O crédito presumido, relativo ao mês, será o valor resultante da operação a que se refere o inciso V do parágrafo anterior.

§ 3º No último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, deverá ser excluído da base de cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos.

§ 4º O valor de que trata o parágrafo anterior, excluído no final de um ano, será acrescido à base de cálculo do crédito presumido correspondente ao primeiro trimestre em que houver exportação para o exterior.

§ 5º A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período.

§ 6º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá manter sistema de controle permanente de estoques, no qual a avaliação dos bens será efetuada

pelo método da média ponderada móvel ou pelo método denominado PEPS, no qual se considera que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque.

§ 7º No caso de pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção, em cada mês, será apurada somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se, do total, a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas na produção e as transferências.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, a avaliação das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção, durante o mês, será efetuada pelo método PEPS.

§ 9º A empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador poderá apurar o crédito presumido de forma centralizada, na matriz.

§ 10. A opção pela apuração centralizada de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á até o final do ano-calendário em que exercida.

§ 11. No caso de apuração descentralizada, o estabelecimento produtor exportador que não efetuar a compra de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem poderá calcular o crédito presumido sobre o valor desses insumos, utilizados na produção das mercadorias exportadas, que houverem sido recebidos por transferência de outro estabelecimento da mesma empresa.

§ 12. Na hipótese do parágrafo anterior, a transferência deverá ser efetuada pelo exato custo de aquisição constante do documento fiscal, emitido pelo fornecedor, na venda para o estabelecimento que houver efetuado a compra.

§ 13. O estabelecimento que transferir para outro, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem deverá excluir o valor desses insumos no cálculo de seu próprio crédito presumido.

§ 14. A empresa deverá manter em boa guarda as memórias de cálculo dos créditos presumidos e, se não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, as respectivas relações de quantidades e valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens em estoque no final de cada período de apuração.

§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

§ 16. Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI.

Já a utilização do crédito presumido foi disciplinada pelo art. 4º:

Art. 4º O crédito presumido será utilizado pelo estabelecimento produtor exportador para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno, relativo a períodos de apuração subsequentes ao mês a que se referir o crédito.

§ 1º Na hipótese da apuração centralizada, o crédito presumido, apurado pelo estabelecimento matriz, que não for por ele utilizado, poderá ser transferido para

qualquer outro estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o IPI devido nas operações de mercado interno.

§ 2º A transferência de crédito presumido de que trata o parágrafo anterior será efetuada através de nota fiscal, emitida pelo estabelecimento matriz, exclusivamente para essa finalidade.

§ 3º No caso de impossibilidade de utilização do crédito presumido na forma do caput ou do § 1º, o contribuinte poderá solicitar, à Secretaria da Receita Federal, o seu ressarcimento em moeda corrente.

§ 4º O pedido de ressarcimento será apresentado por trimestre-calendário, em formulário próprio, estabelecido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º O ressarcimento em moeda corrente, na hipótese de apuração centralizada, será efetuado ao estabelecimento matriz.

§ 6º Constitui requisito para a fruição do crédito presumido a inexistência de débito relacionado com tributos ou contribuições federais de responsabilidade da empresa.

As obrigações acessórias obrigatórias para fruição do benefício foram previstas nos arts. 6º e 7º:

Art. 6º A empresa produtora e exportadora beneficiada com o crédito presumido deverá apresentar ao órgão da Secretaria da Receita Federal de seu domicílio fiscal, até o último dia útil dos meses de abril, julho, outubro e janeiro, demonstrativo referente à fruição do benefício nos trimestres encerrados, respectivamente, nos meses de março, junho, setembro e dezembro, imediatamente anteriores, em que deverá constar:

I - relação das notas fiscais relativas às exportações diretas, com a indicação do destinatário e país de seu domicílio, do valor, da data do embarque e do respectivo número do despacho de exportação, correspondentes a cada nota fiscal;

II - relação das notas fiscais relativas às vendas a empresa comercial exportadora, com indicação do nome da destinatária e de seu número de inscrição no CGC-MF, do valor da nota fiscal e da data de sua emissão;

III - a receita operacional bruta, acumulada desde o início do ano até o final do trimestre em que houver apurado crédito presumido;

IV - a receita bruta de exportação, acumulada desde o início do ano até o final do trimestre em que houver apurado crédito presumido;

V - o valor, acumulado desde o início do ano até o final do trimestre em que houver apurado crédito presumido, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem adquiridos;

VI - relação das notas fiscais de transferências de créditos da matriz para outros estabelecimentos, com indicação da data de emissão e do valor do crédito transferido.

Parágrafo único. A empresa que apurar o crédito presumido de forma descentralizada deverá apresentar um demonstrativo para cada estabelecimento que houver efetuado exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Art. 7º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de empresa industrial, com o fim específico de exportação, deverá apresentar ao órgão da Secretaria da Receita Federal de seu domicílio fiscal, até o último dia útil dos meses de abril, julho, outubro e janeiro, demonstrativo correspondente às exportações efetuadas nos trimestres encerrados, respectivamente, nos meses de março, junho, setembro e dezembro, em que deverá constar:

I - o nome do destinatário e o país de seu domicílio;

II - o nome da empresa produtora vendedora e o número de sua inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda - CGC;

III - o número, a data de emissão e o valor da nota fiscal de venda emitida pela empresa produtora vendedora;

IV - a data do embarque e o número do despacho, correspondentes à cada nota fiscal referida no inciso anterior.

Essas são as regras que devem ser observadas pela recorrente para fruição do Crédito Presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Mérito

A recorrente discorda de dois pontos quanto à prescrição. O primeiro diz respeito à legislação aplicável, a recorrente busca aplicar o CTN e afastar o Decreto nº 20.910/32. A segunda questão é sobre o termo *a quo* para contagem do prazo.

Ao meu entender, aos créditos escriturais do IPI não se aplicam as regras sobre decadência contidas no CTN. O diploma legal que regulamenta o direito que o contribuinte tem para pleitear o ressarcimento de créditos escriturais do IPI é o Decreto nº 20.910/32.

O CTN disciplina o direito à restituição, que não confunde com o direito ao ressarcimento de créditos escriturais, senão vejamos:

No caso da repetição de indébito, a devolução das importâncias se assenta na preexistência de um pagamento indevido, cuja devolução é reclamada com base no princípio geral de direito que veda o locupletamento sem causa.

Já no caso de ressarcimento de créditos incentivados, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo era devido, mas a devolução das quantias se assenta única e exclusivamente na renúncia unilateral de valores que foram licitamente recebidos pelo sujeito ativo do tributo.

Portanto, a restituição é a repetição de um indébito, decorrente de pagamento indevido ou a maior que o devido. Já o ressarcimento não está vinculado a qualquer pagamento indevido, mas decorre de concessão legal.

Como se vê, nos dois casos ocorrem devoluções de quantias ao contribuinte, mas estas devoluções ocorrem por razões distintas. A finalidade do ressarcimento é produzir uma situação de vantagem para determinados contribuintes que atendam a certos requisitos fixados em lei, para incrementar as respectivas atividades; enquanto que a finalidade da repetição do indébito é prestigiar o princípio que veda o enriquecimento sem causa.

Nesta linha, fica evidente existir duas figuras que não se confundem: restituição por pagamento indevido ou a maior do que o devido (repetição de indébito); e ressarcimento, previsto em lei concessiva.

Assim, não se pode pretender aplicar as mesmas regras da repetição de indébito ao ressarcimento de crédito incentivado.

O Superior Tribunal de Justiça ratifica o entendimento de que a prescrição dos créditos escriturais observa a regra contida no Decreto nº 20.910/32, como se vê no julgado abaixo:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - IPI - CRÉDITOS ESCRITURAIS - PRESCRIÇÃO - POSICIONAMENTO DA CORTE DE ORIGEM NO SENTIDO DE QUE INCIDE OS TERMOS DO DECRETO 20.910/32 (QUINQUÊNAL) - PRETENDIDA REFORMA - ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 108, I E IV, DO CTN - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO - APONTADA AFRONTA AOS ARTIGOS 150 E 160, AMBOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

- Inviável o exame da pretensa afronta ao artigo 108, incisos I e V, do Código Tributário Nacional, por ausente o prequestionamento.

- Acerca do tema, a Corte Regional Federal assentou que "o aproveitamento do crédito do IPI em virtude da regra constitucional da não-cumulatividade obedece, para fins prescricionais, o Decreto n. 20.910, de 1932" (fl. 455). Posicionamento em sintonia com precedentes desta Corte Superior, no sentido de que se trata de "prescrição regulada pelo Decreto n.º 20.910/32, por não se tratar de repetição de indébito, nem de pura compensação tributária de valores líquidos e certos. Caso, apenas, de aproveitamento do crédito para definir saldos devedores ou credores em períodos certos fixados pela lei" (REsp n. 395.052/SC, Relator Min. José Delgado, DJU 02.09.2002). Na mesma linha: ADREsp 430.498-RS, Rel. Min. Luiz Fux, in DJ de 17/3/2003 e (REsp 499.619-SC, deste Relator, DJ 8.9.2003).

(STJ, 2ª Turma, RESP 443294/RS; RECURSO ESPECIAL 2002/0077544-7, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, julgado em 27/07/2004, DJU de 09/08/2004, p. 210, unanimidade).

Pelas assertivas feitas, voto no sentido de determinar a aplicação do art. 1º do Decreto n.º 20.910/32 para fins de definição de contagem da prescrição do direito de o contribuinte pleitear o ressarcimento do IPI.

O art. 1º Decreto n.º 20.910/32 estabelece:

Art. 1º. As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Uma vez identificada a legislação que rege a prescrição do crédito escritural de IPI, passa-se a análise do termo *a quo* para contagem.

O art. 4º da Portaria MN n.º 38/1997

Art. 4º O crédito presumido será utilizado pelo estabelecimento produtor exportador para compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno, relativo a períodos de apuração subsequentes ao mês a que se referir o crédito.

(...)

§ 4º O pedido de ressarcimento será apresentado por trimestre-calendário, em formulário próprio, estabelecido pela Secretaria da Receita Federal.

Pela sistemática prevista, o crédito será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido a exportação ou a venda para comercial exportadora com fim específico de exportação. Neste momento nasce o direito ao crédito. Contudo, o sujeito passivo só poderá requisitar o ressarcimento no trimestre-calendário seguinte ao da aquisição do direito.

Portanto, ao meu sentir, a prescrição deverá ter como marco inicial o primeiro dia do trimestre-calendário seguinte ao da aquisição do direito ao crédito.

No caso em análise, o pedido de ressarcimento de crédito presumido IPI, relativo aos 1º, 2º e 3º trimestres de 1997, apresentado em 30/12/2002, encontra-se fulminado pela prescrição. Remanesce o direito ao crédito relativo ao 4º trimestre de 1997.

Ocorre que ao analisar os autos fica evidente que a recorrente não provou que adimpliu com as obrigações acessórias previstas na Portaria MF n.º 38/1997, em especial com a apresentação do Demonstrativo de Crédito Presumido – DCP e das notas fiscais de exportação relativas ao mesmo período, em papel e meio magnético.

Chamo a atenção para a importância das notas fiscais de exportação, pois nos termos da Portaria MF nº 38/1997, não bastaria provar a utilização dos insumos na industrialização dos bens para fruição do direito ao crédito presumido. É de fundamental importância provar que os bens produzidos foram exportados, pois bens comercializados no mercado interno não darão direito ao perseguido crédito.

Quanto aos Demonstrativos do Crédito Presumido – DCP, o art. 6º da Portaria MF nº 38/1997 exigia, quando da formalização do pedido de ressarcimento, a prévia apresentação de DCP para a fruição do benefício:

"Art. 6º A empresa produtora e exportadora beneficiada com o crédito presumido deverá apresentar ao órgão da Secretaria da Receita Federal de seu domicílio fiscal, até o último dia útil dos meses de abril, julho, outubro e janeiro, demonstrativo referente fruição do benefício nos trimestres encerrados, respectivamente, nos meses de março, junho, setembro e dezembro, imediatamente anteriores, em que deverá constar:"

A recorrente foi intimada para instruir o processo com as provas necessárias para averiguação de seu direito e não as providenciou.

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

O conceito de prova retirado dos ensinamentos de Moacir Amaral Santos:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desse fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Para Carnelutti:

As provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

Dinamarco define o objeto da prova:

....conjunto das alegações controvertidas das partes em relação a fatos relevantes para todos os julgamentos a serem feitos no processo. Fazem parte dela as alegações relativas a esses fatos e não os fatos em si mesmos. Sabido que o vocábulo prova vem do adjetivo latino probus, que significa bom, correto, verdadeiro, segue-se que provar é demonstrar que uma alegação é boa, correta e portanto condizente com a verdade. O fato existe ou inexistente, aconteceu ou não aconteceu, sendo portanto insuscetível dessas adjetivações ou qualificações. Não há fatos bons, corretos e verdadeiros nem maus, incorretos mendazes. As alegações, sim, é que podem ser verdadeiras ou mentirosas - e daí a pertinência de prová-las, ou seja, demonstrar que são boas e verdadeiras.

Já a finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

Dinamarco afirma:

Todo o direito opera em torno de certezas, probabilidades e riscos, sendo que as próprias certezas não passam de probabilidades muito qualificadas e jamais são absolutas porque o espírito humano não é capaz de captar com fidelidade e segurança todos os aspectos das realidades que o circulam.

O risco de errar ao presumir dimensiona-se na razão inversa à do grau de probabilidade de que a relação entre a ocorrência de um fato e a de outro se mantenha sempre. Quanto maior a probabilidade, menor o risco; menor a probabilidade, maior o risco a assumir.

Para entender melhor o instituto “probabilidade” mencionado professor Dinamarco, aduzo importante distinção feita por Calamandrei entre verossimilhança e probabilidade:

É verossimil algo que se assemelha a uma realidade já conhecida, que tem a aparência de ser verdadeiro. A verossimilhança indica o grau de capacidade representativa de uma descrição acerca da realidade. A verossimilhança não tem nenhuma relação com a veracidade da asserção, não surge como resultante do esforço probatório, mas sim com referência à ordem normal das coisas.

A probabilidade está relacionada à existência de elementos que justifiquem a crença na veracidade da asserção. A definição do provável vincula-se ao seu grau de fundamentação, de credibilidade e aceitabilidade, com base nos elementos de prova disponíveis em um contexto dado., resulta da consideração dos elementos postos à disposição do julgador para a formação de um juízo sobre a veracidade da asserção.

Desse modo, a certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

Quanto ao exame da prova, defende Dinamarco:

(...) o exame da prova é atividade intelectual consistente em buscar, nos elementos probatórios resultantes da instrução processual, pontos que permitam tirar conclusões sobre os fatos de interesse para o julgamento.

Já Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um historiador:

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

No mesmo sentido, o professor Moacir Amaral Santos afirma que:

(...) a prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

Assim sendo, a verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar probabilidade às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Regressando aos autos, como já mencionado, o recorrente não apresentou indícios mínimos de seu direito, de sorte que me sinto na obrigação de julgar com os dados constantes nos autos. No caso, nenhuma prova.

Neste contexto, a falta de apresentação do Demonstrativo de Crédito Presumido – DCP e das notas fiscais de exportação relativas ao período pleiteado, trouxe grandes prejuízos à instrução processual, pois impossibilitou a caracterização do direito ao crédito presumido previsto na Lei n.º 9.363/96.

Ex posistis, afasto a preliminar de nulidade e nego provimento ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho