



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

Processo nº 13306.000015/2002-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-002.379 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2015
Matéria Pedido de Ressarcimento - Crédito Presumido do IPI
Recorrente PAQUETÁ CALÇADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO.
DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

A comprovação do fato constitutivo do direito cabe a quem o alega. A pessoa jurídica deve guardar e colocar a disposição da Fiscalização Federal, dentro do prazo legal, todos os documentos e livros fiscais e contábeis que testemunham a ocorrência dos fatos constitutivos do seu direito, assim como prestar as informações que lhe são requisitadas, sob pena de restar prejudicado seu pedido.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. COMPLEMENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES.
INTRUÇÃO PROBATÓRIA. DESNECESSIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de diligência ou de perícia quando ficar demonstrado que o contribuinte já poderia e deveria, desde o primeiro momento, ter instruído o processo com os documentos requisitados pela Fiscalização Federal.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 15/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Luis Feistauer de Oliveira, Andréa Medrado Darzé, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

Relatório

O Processo trata de Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido do IPI correspondente ao primeiro trimestre do ano de 2002, no valor de R\$ 647.425,56, ao qual foram vinculados diversos Pedidos de Compensação.

Por força desses requerimentos e de requerimentos veiculados em outros processos, a Fiscalização Federal iniciou procedimento de auditoria para verificação da procedência do crédito apurado pela Recorrente com base em seus assentos contábeis e fiscais.

Conforme relata a Fiscalização Federal no Termo de Verificação Fiscal - folhas 63 e seguintes, a empresa foi intimada por três vezes, em 30.04.2007, em 29.05.2007 e em 05.06.2007, a apresentar os elementos solicitados para o reconhecimento do processo industrial a que teriam sido submetidos os insumos considerados nos Pedidos de Ressarcimento.

À folha 71 (502 do e-Proc), encontra-se o Termo de Início de Ação Fiscal¹, no qual constam a lista de informações que, no entender da Fiscalização, poderiam comprovar o direito ao Crédito Presumido requerido no Pedido de Ressarcimento correspondente a este e aos outros seis períodos de apuração. Com base no disposto nas Instruções Normativas SRF 86/99 e 86/01, a empresa foi intimada a apresentar, para cada um de seus estabelecimentos produtores e exportadores ou de forma centralizada, os seguintes documentos esclarecimentos, abaixo descritos simplificadamente.

- a) planilhas com as notas fiscais de entrada dos insumos utilizados na fabricação de produtos destinados ao exterior, adquiridos com e sem a incidência das Contribuições;
- b) planilhas com as notas fiscais de entrada dos insumos utilizados na fabricação de produtos não acabados ou acabados mas não vendidos no último trimestre do ano, ou no último trimestre em que houver realizado exportações;
- c) planilha das notas fiscais de saída dos produtos que, na condição de produtor exportador, compõe a Receita Bruta de Exportação;
- d) planilha das notas fiscais de saída dos produtos que compõe a Receita Operacional Bruta;
- e) planilha das notas fiscais de saída de transferência de Crédito Presumido da matriz para estabelecimento industrial ou equiparado da mesma pessoa jurídica;
- f) planilhas com o cálculo, de forma centralizada para toda a empresa, do custo dos insumos, adquiridos de contribuintes e não contribuintes das Contribuições, utilizados na produção dos produtos exportados e do valor da ROB, da RE e da transferência de créditos;
- g) Livros Contábeis: Diário e Livro Razão Auxiliar;

¹ Às folhas 92 (521 do e-Proc) e 97 (526 do e-Proc) os Termos de Intimação nos quais os pedidos foram reiterados

- h) Demonstrativo de Crédito Presumido - DCP;
- i) Registros das Comerciais Exportadoras adquirentes das mercadorias produzidas pela empresa e vendidas com o fim específico de exportação;
- j) Para cada estabelecimento da empresa, os Livros Fiscais Registro de Entradas, Registro de Saídas, Controle da Produção e Estoque, Impressão de Documentos Fiscais, Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, Inventário, Apuração do IPI;
- k) as notas fiscais de entrada e saída,
- l) descrição de todo o processo produtivo,
- m) se realiza ou realizou operações industriais por encomenda como encomendante, especificando os dados desses,
- n) relação dos produtos de fabricação dos estabelecimento, com correspondente classificação fiscal, alíquota etc,
- o) relação de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados, indicando mercado de aquisição, alíquotas, associando-os a cada produto industrializados com correspondentes quantidades aplicadas e percentuais de perda;
- p) declaração de opção pelo Regime Alternativo da Lei 10.276/01;
- q) outras informações.

Encontra-se à folha 102 do Processo resposta da empresa às intimações.

No Termo de Verificação Fiscal supra citado, inúmeras irregularidades e omissões são relatadas pela Fiscalização Federal na resposta oferecida pela requerente às intimações feitas.

Já de início, os Auditores-Fiscais responsáveis pelo procedimento consignam no Termo que *"o Interessado não vem sendo capaz de apresentar os documentos hábeis comprobatórios do processo industrial a que teriam sido submetidos os insumos considerados nos Pedidos de Ressarcimento"*. Fazem menção às sucessivas intimações e respostas apresentadas e, após relatarem problemas na instrução probatória relacionada às operações desenvolvidas ao longo do ano de 2001, mencionam informação prestada pela Recorrente de que, para o ano de 2002, o Crédito passou a ser apurado com base na Lei 10.276/2001, de forma centralizada, por sistema de custo integrado, com apuração baseada em Mapa de Custos.

Ao descrever o funcionamento do Sistema adotado a partir do ano de 2002, que é o que interessa para a presente lide, a empresa teria esclarecido que, no Mapa de Custos elaborado a partir no novo sistema de apuração, eram compilados diversos custos, dentre os quais, inclui os **serviços de produção terceirizada**. Segundo o Fisco, essa informação confirmaria a declaração verbal do Sr. Claudinei Casagrande, Procurador da empresa, e os próprios dados registrados nas planilhas apresentadas para o estabelecimento matriz - F25, CNPJ 01.098.983/0001-03 e para o estabelecimento F40 CNPJ 01.098.983/0005-37², mas, contudo, estaria em desacordo com um dos mais importantes esclarecimentos prestados ao

² A Fiscalização esclarece que "as planilhas eferentes ao ano de 2002, em seu cabeçalho, em relatório, papel, apresentam o CNPJ da matriz, mas verificamos, pela denominação utilizada nas planilhas eletrônicas, em CD, que, na verdade, trazem informações do estabelecimento filial F40".

longo do processo inquisitivo de instrução do processo, quando a Recorrente afirmou textualmente que "(...) *não realizou produção por encomenda nos períodos em questão*".

Quando alertada sobre essas inconsistências, a Recorrente teria apresentado pedido de retificação das planilhas, especificamente quanto aos CFOP 131/231 e 113/213. Em relação ao CFOP 113/213, explicou que "*houve erro na interpretação do requerimento, pois a empresa entende que não executa produção completa por encomenda, mas tão somente de alguns serviços feitos em atelier de costura e curtumes terceirizados, sendo correto afirmar que o principal é relativo a acabamento em couros semi acabados, que são remetidos aos curtumes para acabamento conforme necessidade*". Esse fato, segundo o Fisco, a despeito de outras conclusões a que se pode chegar, confirma que a requerente entende que "*não executa 'produção completa por encomenda' não realizaria industrialização por encomenda como encomendante*".

Outros problemas são relatados nos autos.

A planilha 1.3. (Entradas PJ Contribuintes PIS/PASEP e COFINS Produtos Não Acabados ou Não Vendidos) não foi apresentada pela Recorrente, sob a alegação de que as informações estariam disponíveis no Registro de Inventário (PEPS), o que, contudo, segundo os Auditores, estaria em desacordo com os termos da Intimação Fiscal. Também não foram apresentados a descrição de todo o processo produtivo com relação dos itens que o compõem; a relação dos produtos de fabricação do estabelecimento; a relação de todas as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem - itens 5.4 a 5.6 do Termo de Intimação.

Consta também dos autos o entendimento do Fisco a respeito do ajuste do valor da Receita de Exportação com base na variação cambial ocorrida até a data de embarque, procedimento que também considera incorreto.

Após acrescentar certas incongruências em relação às informações prestadas e demonstração de forma material as irregularidades cometidas, a Fiscalização conclui o procedimento fiscal deixando claro que os documentos necessários à identificação e compressão do processo produtivo, dos insumos utilizados e dos demais elementos de quantificação e qualificação necessários ao reconhecimento do direito pleiteado não foram disponibilizados pela empresa.

No julgamento de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na seguinte ementa, a decisão proferida.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO.

A ausência de provas nos autos que indiquem a certeza e a liquidez do crédito pleiteado, impõe o indeferimento do pleito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2002

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam

em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão, na forma do art. 100 do CTN.

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

São homologadas tacitamente as declarações de compensação que deixarem de ser apreciadas no prazo de cinco anos, contado da data da entrega da mesma ou do pedido de compensação convertido por força do § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em linhas gerais, repisa os argumentos apresentados em sede de impugnação ao lançamento, acrescentando protestos dirigidos à decisão de piso.

Considera contraditória a decisão recorrida. Que suscita cerceamento de defesa ao afirmar que os documentos apresentados são ineficazes, ao mesmo tempo em que recusa o pedido de perícia formulado. Mais tarde, relaciona diversos tópicos que não teriam sido enfrentados pela decisão (não requer a decretação de sua nulidade).

Repetidas vezes, refere-se ao fato de que faz a apuração centralizada do crédito pleiteado, nos moldes do que estabelece a própria Lei 10.276/01 e Instruções Normativas SRF 315/03 e 420/04. Que, à época, "*centralizava a compra no estabelecimento matriz e no de extensão de CNPJ 0005-73, de depois repassava aos demais estabelecimentos da empresa*". E, também, que a empresa tem atividade preponderantemente de exportação.

E que, contudo, não é verdade que não tenha apresentado os livros fiscais de outros estabelecimentos solicitados pela Fiscalização, tal como comprova o protocolo á folhas 106 do Processo.

Faz diversas referências aos documentos que a Fiscalização afirma terem sido negligenciados.

Diz ter apresentado um CD "*contendo os dados das análises*", mas que "*o auditor processante deixou de copiá-lo (...)*" e que apresentou na impugnação documentação que legitima o crédito presumido, porque ela não foi "*juntada aos autos no procedimento de fiscalização (...)*". Que encontra-se à folha 121 a planilha de entradas oriundas de contribuintes PIS/Pasep e Cofins, de produtos não acabados ou não vendidos, que, no item 34 da decisão DRJ, foi tratado como não entregue. Que no Anexo IV, V e VI consta o processo produtivo da Unidade de Itapajé-CE, recusado pelo servidor que conduziu o procedimento. Que foi recusada e está sendo apresentada sem sede de Recurso a *ficha técnica do calçado apresentado como padrão, o Relatório Roteiro de Produção Referência e a Classificação dos modelos por famílias, a Planilha de Insumos Consumidos, e a Planilha de Produtos de Fabricação do Estabelecimento.*

Refere-se a apresentação de outras tantas planilhas auxiliares solicitadas pela Fiscalização e outras que consta no Anexo XIV.

Explica que comprava o couro semi acabado e remetia para beneficiamento em curtumes.

Afirma estar anexando ao Recurso, por amostragem, diversas notas fiscais que comprovam os fatos alegados em sua defesa.

Contesta reiteradamente as presunções utilizadas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Que a temática do ajuste cambial até o embarque também prestou-se, de maneira indevida, à glosa total do pleito.

Que as operações registradas no CFOP 1.12, entradas de transferências para industrialização, não são utilizadas para determinar as principais variáveis do cálculo do Crédito Presumido, valendo o mesmo para o "*CFOP 5.22 — Transferências para industrialização, 6.93 — Saída para industrialização por encomenda, 1.94 — Retorno simbólico de insumos utilizados na industrialização por encomenda e 2.94 — Retorno simbólico de insumos utilizados na industrialização por encomenda e importações*", pois tais "*operações não influenciaram no cálculo dos custos de aquisição dos insumos e serviços, e na receita bruta. Não houve replicação de valores*".

Cita ao longo do Recurso Voluntário farta jurisprudência favorável ao seu entendimento.

Ao final requer, além do conhecimento do Recurso e demais efeitos que lhe são próprios, a realização de perícia.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

O litígio se desenvolve, quase que exclusivamente, em torno da disponibilidade de documentos hábeis a demonstrar as peculiaridades do processo produtivo da empresa, das compras de mercadorias destinadas à fabricação de produtos e de sua posterior exportação, com vistas ao reconhecimento da ocorrência dos fatos constitutivos do direito ao Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei 9.363/96.

Quanto a isso, é importante esclarecer, desde logo, que, a despeito de o procedimento fiscal e o relatório padrão utilizado referirem-se a outros períodos, o caso concreto alcança apenas o primeiro trimestre do ano de 2002, quando a empresa havia optado pelo sistema alternativo estabelecido pela Lei 10.276/01 de cálculo do valor do Crédito Presumido.

E essa é uma das importantes questões suscitadas nos autos. A Recorrente apóia-se insistentemente no fato de que a opção pelo critério alternativo criado pela Lei

10.276/01 autoriza a apuração do Crédito Presumido de forma centralizada, do que resultaria absolutamente despropositado o pedido feito pela Fiscalização Federal, nas reiteradas intimações dirigidas à empresa, de que os documentos contábeis e fiscais e demais demonstrações requeridas fossem apresentados de forma individualizada, para cada estabelecimento da empresa.

Quanto a isso, é até intuitiva a presunção de que a autorização de apuração centralizada do Crédito não se daria em prejuízo do controle que o Estado exerce sobre os atos praticados pelo particular, associados ao benefício fiscal concedido.

Com efeito, não será difícil encontrar na Lei e atos infralegais os mecanismos de controle sobre as operações desenvolvidas por todos os estabelecimentos contemplados pelo benefício, se não vejamos.

Lei 10.276/01

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

(...)

§ 4º A opção pela alternativa constante deste artigo será exercida de conformidade com normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal e abrangerá, obrigatoriamente: (grifos acrescidos)

(...)

Instrução Normativa SRF nº 69/01

Art. 9º A apuração do crédito presumido de que trata esta Instrução Normativa será efetuada de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

(...)

Art. 13. 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 de MP, PI, ME, energia elétrica, combustíveis e da prestação de serviços decorrentes de industrialização por encomenda, relativos à industrialização durante o período.

Parágrafo único. O sistema de que trata o caput deverá permitir a identificação de MP, PI, ME, energia elétrica, combustíveis e do valor da prestação de serviços na industrialização por encomenda sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 14. Para efeito do disposto no caput do art. 13, 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, em que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque.

Art. 15. A pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial ou, mesmo que mantenha tal sistema não seja possível efetuar os cálculos de que trata o artigo 13, deverá proceder como segue:

I - a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e combustíveis utilizados no processo industrial, 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 no processo industrial e as transferências;

II - as matérias-primas, os produtos intermediários, materiais de embalagem e os combustíveis, utilizados no processo industrial, que geram direito ao crédito presumido, serão apurados com base nos documentos fiscais das respectivas aquisições;

III - a avaliação das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagem e dos combustíveis utilizados no processo industrial durante o mês será efetuada pelo método Peps;

IV - A parcela do estoque, existente no início e no final de cada período de apuração, que gera direito ao crédito presumido, será apurada por critério de rateio que será efetuado com base em percentual, calculado mensalmente, resultante da relação entre a soma dos valores das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagem e dos combustíveis, acumulados desde o início do ano até o mês em que é calculado, que geram direito ao crédito presumido, e a soma dos valores das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagem e dos combustíveis adquiridos no mesmo período, observado o disposto no § 2º do art. 10.

(...)

Art. 19. 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 relações de quantidades e valores de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens e combustíveis em estoque no final de cada período de apuração.

Art. 20. O estabelecimento matriz da pessoa jurídica que apurar crédito presumido de IPI deverá escriturá-lo no item 005 do quadro "Demonstrativo de Créditos" do livro Registro de Apuração do IPI, com indicação de sua origem no quadro "Observações".

§ 1º O estabelecimento matriz deverá manter arquivadas, além dos originais das notas fiscais das próprias operações referidas no art. 5º, cópias das notas fiscais relativas às mesmas operações efetuadas pelos demais estabelecimentos, que permitam a verificação do crédito apurado.

§ 2º Caso o estabelecimento matriz não seja contribuinte do IPI, as memórias de cálculo correspondentes a cada período deverão ser transcritos no Livro Diário.

§ 3º As cópias das notas fiscais a que se refere o § 1º poderão ser substituídas por arquivos magnéticos.

Há duas questões que emergem nítidas das disposições normativas epigrafadas. A primeira, é que a previsão de apuração de forma centralizada decorre de ato

normativo editado pela Secretaria da Receita Federal; na época, a IN 69/01. Com efeito, não há na Lei 10.276/01 qualquer menção expressa a essa fórmula para aferição do direito creditório. A segunda, é que esse mesmo Ato estabeleceu a obrigação de manutenção de sistemas e registros de controle do Crédito e, também, de centralização da guarda dos documentos que comprovam o direito.

Assim é que, quando se fale em apuração centralizada, que se fale de sistemas novos de controle das atividades que geram direito ao Crédito, nunca em relaxamento desses controles.

Pois bem, no caso concreto, a centralização foi alegada pela defesa como razão para impertinência de muitos dos documentos requisitados pelo Fisco.

Como já disse à inicial, a Fiscalização Federal, com vistas à obtenção das informações necessárias à quantificação do direito pleiteado, lançou mão de um modelo padrão de intimação, que foi utilizado tanto para períodos nos quais o Crédito havia sido apurado de forma descentralizada, pelos critérios estabelecidos na Lei 9.363/96, quanto para os períodos nos quais o fora de forma centralizada, pelo critério da Lei 10.276/01.

Não vejo problema nisso. Problema haveria se, em tais circunstâncias, o Fisco não admitisse os controles próprios previstos na legislação para um período, exigindo, em detrimento das regras por ele próprio criadas, a manutenção de controles antigos, mas não é disso que aqui se trata.

A acusação, na vertente lide, é a de que o contribuinte não apresentou elementos mínimos, imprescindíveis à realização do procedimento fiscal e, corolário, à obtenção das informações necessárias ao reconhecimento do direito pleiteado.

Observe-se a conclusão de tom dramático a que chegam os Auditores responsáveis pelo procedimento.

DESTA FORMA, QUANTO AO QUE É EFETIVAMENTE PRODUZIDO (E EXPORTADO) PELA EMPRESA, EM SEU(S) ESTABELECIMENTO(S) INDUSTRIAL(AIS), ENCERRAMOS ESTA FISCALIZAÇÃO IGNORANTES SOBRE SEU PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, IGNORADOS QUE FOMOS, SOBRE ISTO, NAS TRÊS INTIMAÇÕES ENTREGUES, POIS ATÉ O FIM DESTA AÇÃO FISCAL O INTERESSADO NÃO SE MOSTROU CAPAZ DE APRESENTAR OS DOCUMENTOS HÁBEIS COMPROBATÓRIOS DO PROCESSO INDUSTRIAL A QUE TERIAM SIDO SUBMETIDOS OS INSUMOS CONSIDERADOS NOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, QUE TERIAM, SEGUNDO ALEGA, DADO ORIGEM A PRODUTOS FINAIS SAÍDOS DE SEUS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS E, SEGUNDO AINDA ALEGA, EXPORTADOS (...)

Essas ocorrências foram reexaminadas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento que, entre tantas outras considerações, assim descreve os fatos, em pronunciamento que em nada destoa do entendimento manifesto pela Fiscalização.

*39. A Fiscalização também reclama da não apresentação da **relação de produtos em fabricação**. A empresa anexa planilha, já apresentada anteriormente ao fiscal, na qual descreve os produtos sem dizer quando e por qual estabelecimento foi fabricado, alegando que não teriam sido solicitadas tais informações. Verificando-se o Termo de Início de Fiscalização, assim foi solicitado:*

(...)

42. Outro tópico que a empresa afirma não haver sido solicitado seria o detalhamento do processo produtivo de terceiros. Entretanto, no Termo de Início de Fiscalização, tem-se:

(...)

44. A Fiscalização afirma que a empresa também não apresentou a relação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. A empresa apresenta no Anexo V (aparentemente o mesmo documento mostrado ao fiscal), onde não constam os dados requeridos (ver item 6.6 do Termo de Início) e onde se encontram dados de um outro estabelecimento (denominado F35) não relacionado dentre aqueles cujos dados foram base para o cálculo do crédito.

Levando em conta tais manifestações, retornei às folhas iniciais do processo, no intento de proceder ao exame dos documentos apresentados e informações prestadas pela Recorrente em resposta às intimações feitas pelo Fisco.

Uma das questões de relevo, refere-se à informação acerca do processo produtivo da empresa. Conforme texto acima transcrito, extraído do Relatório Fiscal, no entender dos Auditores-Fiscais, o procedimento foi encerrado sem que ao menos lhes fosse dado chance de conhecer o processo produtivo da peticionária.

A esse respeito, a Recorrente assim manifesta-se em sede de Recurso Voluntário.

39. O documento "**Processo Produtivo Unidade Itapajé-CE**" (Anexo IV), recusado pelo servidor que conduziu a fiscalização, e aqui juntado a petição para ser posto aos autos — o que não havia ocorrido antes — descreve que "após o recebimento da matéria prima" (ou seja, no almoxarifado), a produção segue aos setores de "corte", "costura", "pré-fabricado", "montagem". O documento descreve que o setor de corte procede ao corte dos componentes do calçado, como o couro e os sintéticos; o setor de costura procede a união das peças cortadas (o cabedal); o setor de pré-fabricado gera a parte inferior do calçado ; o setor de montagem procede a junção entre o cabedal e a parte inferior do calçado.

40. Maiores informações seguem ao documento "**Descrição Processo Produtivo do Calçado**", junto ao Anexo III, de um modelo comum, indicando que, no corte são usados, além do couro, os sintéticos, reforços, espumas e feltros. O setor de costura faz a união dos pedaços cortados, utilizando fitas, ornamentos, adesivos, linhas, couraça (que vai ao bico do sapato para moldar), contraforte (que segue na parte de traz para dar resistência ao calcanhar). O setor de pré-fabricado realiza as atividades de corte do solado, forração de salto e união do solado com o salto, utilizando sola (que pode ser de couro ou sintético), capa de salto (que pode ser de couro, recouro), saltos (materiais sintéticos), cepas (que podem ser de EVA ou PU), tacão: fitas, encapeadores, adesivos, tintas, ceras e lixas, dentre outros materiais. O setor de montagem agrega os materiais, usando cremes, ceras, adesivos, parafusos, palmilha, buchas de papel e varetas (para deixar o calçado em formato do pé), caixa de sapato, e caixa corrugada.

Liminarmente, cabe pontuar que Anexo III encontra-se às folhas 467 (699 e-Proc) a 485 (717 e-Proc) do Processo e não contém nenhuma descrição do processo produtivo da empresa, apenas notas fiscais, fato que, aliás, está de acordo com seu título: *Anexo III - Notas Fiscais de Exportação, por amostragem*.

Já o Anexo IV (a partir da folha 485) de fato contém informações descritivas a respeito do processo produtivo da Unidade Paquetá Itapajé.

Antes de observá-lo, contudo, é necessário que se façam algumas considerações a respeito do assunto.

Considero a afirmação de que o documento foi *recusado pelo servidor que conduziu a fiscalização* uma acusação improvável e temerária. Ela não guarda o menor nexo com os fatos narrados nos autos e com as evidências que deles se podem obter, além de ser desprovida de qualquer elemento probatório de que o fato tenha efetivamente ocorrido. Se o Servidor tivesse se negado a receber algum tipo de documento, caberia à empresa adotar as providências necessárias. Que os remetesse por AR à repartição; os entregasse ao Chefe da Fiscalização ou buscasse, por quaisquer outros meios administrativos ou judiciais, contornar o abuso que tal ato configuraria.

Dito isso, quero chamar a atenção para o fato de que o contribuinte apresentou aos Auditores-Fiscais, ainda durante o procedimento de fiscalização, documentos com os quais pretendia atender a esse pedido.

Assim o Termo de Verificação Fiscal explica a questão.

Restringiu-se a entregar e voltar a entregar, em 11 de junho próximo passado, em Resposta ao Fisco, documentos que, segundo informa, "define o processo dentro da norma ISO 9001", o que não serve absolutamente à Fiscalização, no atendimento da Intimação, o que lhe foi repetidamente informado, inclusive na própria recepção dos referidos documentos, à mão, como pode ser verificado (em anexo). [...] Haja vista o grande número de folhas de que se constituem os documentos entregues ao Fisco na data de 11 de junho referida, para exemplificar, demonstrar que não atendem absolutamente à Intimação, anexamos algumas páginas, onde se pode facilmente verificar tratarem-se de papers referentes às áreas de Recursos Humanos, Controle de Processo de Produção, Qualidade, Auditoria, Instrução de Trabalho, que não respondem aos itens 5.4, 5.5 e 5.6.

Às folhas 129 (560 e-Proc) a 147 (578 e-Proc) encontram-se esses documentos.

Na primeira folha, a de número 129, vê-se o requerimento da empresa para "*fazer a JUNTADA dos documentos que descrevem o processo produtivo*". O signatário do pedido, Dr. Rogério Scarabel, escreveu de próprio punho e assinou ao pé da folha uma observação que diz mais ou menos o seguinte: *Trata o presente requerimento de entrega de planilha digo, relação dos itens que compõe a indústria, (...)*. Ao lado, na parte direito desse mesmo requerimento, há uma anotação feita pelo Auditor-Fiscal que recebeu esse documento, informando que ele não entende ao pedido.

Como se vê, não houve qualquer negativa por parte da Fiscalização em receber os documentos que descrevem o processo produtivo. O que aconteceu é que os documentos apresentados pela empresa nunca prestaram-se a essa finalidade, o que facilmente se constata analisando as informações contidas nos documentos de folhas 129 (560 e-Proc) a 147 (578 e-Proc), tanto que o próprio contribuinte, na pessoa do Dr. Rogério Scarabel, após essa informação por escrito na carta de entrega da documentação.

No mesmo diapasão, não vejo nenhuma razão para que os documentos carreados aos autos desde a impugnação ao lançamento tivessem sido recusado pelos Auditores-Fiscais, a menos que fosse pela sua total imprestabilidade. De fato, folhando os anexos apresentados pela Recorrente, chega-se a conclusão de que eles não permitem a obtenção de um noção minimamente técnica do processo de produção da empresa.

Primeiro, a julgar pelo ordenamento dos documentos apresentados (ainda que não haja a clareza em sua apresentação), o Anexo IV e os que lhe sucedem dizem respeito à Unidade Paquetá Itapajé. A pergunta que se faz é a respeito das outras unidades fabris. A própria Recorrente afirma no corpo do Recurso Voluntário, que a *"empresa, ao tempo dos fatos, centralizava a compra da matéria prima no estabelecimento matriz e no de extensão de CNPJ 0005-37, e depois repassava aos demais estabelecimentos da empresa"*. É de se imaginar que esses *demais estabelecimentos* tivessem, cada qual, seu processo produtivo. Se são semelhante ou idênticos, então que isso fosse dito e comprovado nos autos. Mas não foi. A única informação que se tem é sobre o processo produtivo da Unidade Paquetá Itapajé. Mas nem ela tem utilidade.

Observando as informações contidas nesse Anexo IV, que compreende uma narrativa inicial panorâmica do processo industrial da Unidade Itapajé, o Macro Processo, o Micro Processo e algumas informações mais específicas sobre as etapas de fabricação do calçado, isso tudo analisado em conjunto com as planilhas de insumos consumidos do Anexo V e as planilha de produtos de fabricação do estabelecimento e planilhas auxiliares, o fato é que não se chega a uma mímina noção de como se chega ao produto final produzido pela empresa, dos insumos utilizados em cada etapa do processo produtivo para cada calçado, das perdas etc.

Não há fichas técnicas para cada um dos produtos fabricados. Não se identifica relação insumos/produtos. Não há detalhamento do processo fabril que permita visualizar e acompanhar, mesmo que por amostragem, o ingresso dos insumos na fábrica e a venda do produto acabado.

São informações dispersas, desarticuladas e, ainda, escolhidas ao gosto do contribuinte.

Quanto a isso, confira-se como fala a Recorrente no Recurso Voluntário a respeito do pedido feito pelo Fisco de que fossem oferecidas informações acerca da relação insumos/ produtos (os grifos foram acrescentados).

Constou, também, a relação dos materiais produzidos, em planilha eletrônica Microsoft Excel nominada de "PLANILHA DE INSUMOS CONSUMIDOS" (Anexo V), contendo as seguintes informações, distribuídas nas colunas:

- a) mês;
- b) agrupamento, em que se classifica o bem em "matéria prima", "materiais auxiliares", "material de embalagem" e "material intermediário";
- c) grupo, em que se classifica o material como "couros (acabados", "materiais auxiliares", "material embalagem nacional", "material intermediário (consumo)", "matéria prima importada", "matéria prima nacional";
- d) classificação conforme o tipo de MP, MI e ME;
- e) descrição do NCM;
- f) indicação da alíquota de IPI incidente;
- g) nome do produto;
- h) unidade de medida;
- i) quantidade.

46. Tal Planilha foi elaborada no sentido de atender ao que se escreveu ao Termo de Início de Ação fiscal, item 6.6, o qual solicitou *"relação de todas as matérias primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagens (ME), especificando se adquiridos no mercado interno e externo, indicando as classificações fiscais, com respectivas alíquotas, associados a cada produto fabricado, discriminando as quantidades utilizadas ou consumidas no processo produtivo, inclusive os percentuais de perda."*

A seguir a informação contida nas planilhas sobre um dos itens, escolhido por este Relator aleatoriamente.

Mês	Cod	Empre ³ Cod	Ag r	Agrupamento	Grupo	Mercado	Possui _Os	NCM	IPI	Item	Unidade de Medida	Quantidade
Fev/01	F35		13	Materiais Auxiliares	Materiais Auxiliares	MI/ME	Sim	35069110	0	Adesivo 22SR	Kilos	180

Não consigo encontrar nos dados acima a associação da matéria-prima a determinado ou determinados produtos fabricados pela empresa.

E as informações dessas planilhas no Anexo V tem sempre esse mesmo conteúdo.

A situação é de tal sorte inaceitável, que a Recorrente traz em seus anexos notas fiscais de beneficiamento, de transferência para filiais, de exportação etc por amostragem (!). Ora, além de não tê-las apresentado no momento oportuno, vem agora apresentar apenas algumas delas (!).

E existe, também, a questão da terceirização.

Controverteu-se nos autos a existência ou não de industrialização por encomenda. A Recorrente diz ter compreendido equivocadamente a pergunta feita pelo Fisco. Afirma que achou que estava sendo indagada sobre atividades por encomenda na qualidade de industrializador e não de encomendante. Afirma também que considera encomenda apenas quando a produção é completa e não somente quando alguns serviços são feitos em atelier de costura e curtumes terceirizados.

Que seja. Mas onde estão as notas fiscais de remessa e retorno das encomendas?

Observe-se o que diz a empresa no Recurso Voluntário.

37. E, uma vez comprado o couro semi acabado (ainda impróprio para a fabricação do calçado, a empresa procedia a remessa para beneficiamento em curtumes localizados fora do Estado do Ceará. Tais operações regulares, através, de notas fiscais, eram acobertadas pelos CFOP 6.93, como "saídas para industrialização por encomenda", e constam dos registros no Livro de Apuração do IPI, repetindo os dados das notas fiscais. Os curtumes procediam o beneficiamento do couro, emitindo as respectivas notas fiscais, as quais eram registradas como entrada na empresa, ao CFOP 2.13, como industrialização efetuada por outra empresa.

38. Seguem em anexo, pertinente ao trimestre, notas fiscais de remessa para beneficiamento, e o respectivo retorno (40 (Anexo II), por amostragem.

Ou seja, então, parte da industrialização é, de fato, feita por encomenda. Por que foi tão difícil esclarecer um aspecto tão elementar do processo produtivo da empresa no curso do procedimento fiscal?

E, agora, a empresa vem, mais uma vez, trazer alguns documentos por amostragem (!). Observe-se que os mesmos documentos citados no Recurso Voluntário foram apresentados junto à manifestação de inconformidade, quando ainda era possível, conforme legislação de regência do PAF, instruir o processo com provas. Por que esses documentos foram entregues por amostragem? Quem solicitou-os por amostragem? Será que empresa desconhece o fato de que tem que apresentar todos os documentos solicitados pelo Fisco?

O Termo de Verificação Fiscal especifica determinados períodos nos quais, a julgar pelos dados registrados no Livro de Registro do IPI, foi realizada operação por encomenda para terceiros. Dentre esses períodos, os seguintes estão compreendidos dentro do período de apuração objeto do presente processo: entre 21.01.2002 a 31.01.2002, valor de R\$ 1.618.766,63 (folha 6 do Livro Apuração), entre 11.02.2002 a 20.02.2002, valor de R\$ 2.190.250,92 (folha 12 do Livro de Apuração).

As Notas Fiscais "*de remessa para beneficiamento, e o respectivo retorno*" carreadas aos autos retratam apenas as seguintes operações realizadas dentro do período acima.

NF 34054 Emissão 11/02/02 Saída 11/02/02 Valor R\$ 4,794,47

NF 34333 Emissão 15/02/02 Saída 15/02/02 Valor R\$ 1,182,36

NF 34521 Emissão 20/02/02 Saída em branco Valor R\$ 5.257,85

Mesmo que se considere a nota fiscal NF 34521, que por não informar a data da saída dos produtos não tem valor fiscal, o somatório das três operações é inteiramente insignificante se comparado com o valor apurado pelo Fisco. Respectivamente, R\$ 11.234,68 e R\$ 3.809.017,55. E nada sobre isso foi falado no Recurso.

Como se vê, até o presente momento a empresa não aparenta a menor condição de demonstrar o necessário controle das operações de industrialização próprias e por encomenda, necessários ao reconhecimento do Crédito Presumido ao qual entende fazer jus.

A esse respeito, não vejo como reconhecer, como quer a Recorrente, que as operações registradas no CFOP 1.12 - entradas de transferências para industrialização, CFOP 5.22 - Transferências para industrialização, 6.93 - Saída para industrialização por encomenda, 1.94 - Retorno simbólico de insumos utilizados na industrialização por encomenda e 2.94 - Retorno simbólico de insumos utilizados na industrialização por encomenda e importações não são utilizadas para determinar as principais variáveis do cálculo do Crédito Presumido. A possibilidade de computar os valores gastos pelas empresas industriais na industrialização por encomenda é um dos importantes acréscimos introduzidos pela Lei 10.276/01 em relação à Lei 9.336/96.

Art. 1ª Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

(PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no *caput*:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;

II - correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto. (grifos meus)

Mas é claro. Para que isso seja possível, a empresa tem que dispor de controles contábeis rígidos e baseados em informações fidedignas.

No caso concreto, da análise acima demonstrada, parece-me que fica claro que isso não ocorreu.

Como é cediço, a comprovação do fato é ônus de quem alega. A Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa nestes termos a responsabilidade pela instrução probatória.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

É verdade que a relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado não se amolda tão bem a essa máxima, pelo menos não para o efeito que, por vezes, parece que se lhe pretende atribuir.

No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar consigo os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos que se pretende provar. A guarda não constitui obrigação do Erário e não integra a natureza das relações fisco-contribuinte. De fato, nem mesmo se pode falar em constituição formal do fato constitutivo do direito.

A comprovação do fato jurídico tributário, por isso, depende, em regra geral, de que o administrado apresente os documentos que a legislação contábil e fiscal o obriga a produzir e manter ou declare sua ocorrência em declaração prestada à autoridade fazendária.

Ainda mais, não nos esqueçamos de que, aqui, discute-se o reconhecimento de um direito do contribuinte, por ele pleiteado, e não uma pretensão da Administração Federal.

E, por isso mesmo, não há que se falar em diligência. A empresa teve todas as oportunidades de apresentar as provas do seu direito, mas não o fez.

Tendo em vista a total ausência de elementos de prova das operações desenvolvidas pela Recorrente, ficam prejudicadas as demais matérias suscitadas nos autos, inclusive a questão do ajuste cambial.

VOTO por indeferir o pedido de diligência e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 25 de fevereiro de 2015.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator