MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	13308.000072/99-76
Recurso nº	135.803 Voluntário
Matéria	IPI - MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS
Acórdão nº	204-02.186
Sessão de	27 de fevereiro de 2007.
Recorrente	CANINDÉ CALÇADOS LTDA
Recorrida	DRJ - Recife - PE

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

Ementa: IPI – PEDIDO DE RESSARCIMENTO – COMPROVAÇÃO EFICAZ - O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no artigo 11 da Lei nº 9.779/99, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributários à alíquota zero, exige comprovação eficaz do que se pleiteia.

A juntadas aos autos das Notas Fiscais de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, Fichas Quantitativas de Controle de Estoques e Notas fiscais de Exportação, são suficientes à apreciação do pedido de pleiteado.

TAXA SELIC. O ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/02.0.708), pelo que deve ser aplicado o disposto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95, aplicando-se a Taxa Selic a partir do protocolo do pedido.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito ao crédito básico, ressalvando a possibilidade de a fiscalização conferir os cálculos apresentados, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres quanto a Taxa Selic. Fez sustentação pela Recorrente, o Dr. Sérgio S. Melo.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

A matéria a ser decidida no âmbito do presente Recurso diz respeito ao direito da Recorrente ao ressarcimento do saldo credor de IPI acumulado em decorrência da mauntenção de créditos relativos a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem remetidos para industrialização em estabelecimentos de terceiros, cujos produtos resultantes da industrialização foram exportados pela encomendante ora Recorrente.

De rigor, já de início destacar que os Pedidos de Ressarcimento ora em análise não contemplam cálculo do incentivo sobre as parcelas cobradas pelos industrializadores a título de mão-de-obra e que os industrializadores retornam os produtos finais ao encomendante que os exporta sem a realização de nova industrialização.

Os fatos encontram-se assim descritos no relatório que compõe a decisão recorrida:

> *O processo versa sobre pedido de ressarcimento de IPI, com fundamento no art.11 da Lei nº 9.779/99, no montante de **R$ 91.024,50** (noventa e um mil, vinte e quatro reais e cinqüenta centavos), referente ao 2º trimestre de 1999.*
>
> *2. O pedido inicial no valor de R$ 25.151,74 (vinte e cinco mil, cento e cinqüenta e um reais e setenta e quatro centavos) foi retificado em 24/01/00, conforme fl.28.*
>
> *3 O Serviço de Fiscalização – SEFIS da Delegacia da Receita Federal em Fortaleza, concluiu pelo indeferimento do crédito, com base nas seguintes informações presentes no Termo de Verificação Fiscal (fls.33/45):*
>
> *3.1. O pedido incluiria supostos créditos relativos ao estabelecimento filial situado em Santa Quitéria, situação não prevista em lei.*
>
> *3.2. As notas e livros fiscais apresentados pela contribuinte não atendem aos requisitos estabelecidos na legislação, não possibilitando saber se os insumos adquiridos foram realmente utilizados no processo produtivo, sendo inidôneos nos termos do art.300 do RIPI:*
>
> > *Art. 300. É considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do fisco, sem prejuízo do disposto no art. 330, o documento que:*
> >
> > *I - não seja o legalmente previsto para a operação;*
> >
> > *II - omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas;*
> >
> > *III - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;*
> >
> > *IV - não observe outros requisitos previstos neste Regulamento.*

3.3. O processo de industrialização é realizado por 19 (dezenove) estabelecimentos, sendo a primeira etapa o beneficiamento do couro wet-blue (couro semi-acabado), que representa cerca de 50% do valor dos insumos agregados ao produto final;

3.4. O couro é entregue aos estabelecimentos industriais sem transitar pelo adquirente, no caso a requerente. As notas fiscais representativas de tais operações não foram emitidas em conformidade com o que dispunha o art.391 do RIPI 98:

> *Art. 391. Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar produtos, com matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de terceiros, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues diretamente ao industrializador, será observado o seguinte procedimento:*
>
> *I - pelo remetente das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem:*
>
> *a) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, com a qualificação do destinatário industrializador pelo nome, endereço e números de inscrição no CNPJ e no Fisco Estadual; a declaração de que os produtos se destinam a industrialização; e o destaque do imposto, se este for devido;*
>
> *b) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento industrializador, para acompanhar as matérias-primas, sem destaque do imposto, e com a qualificação do adquirente, por cuja conta e ordem é feita a remessa; a indicação, pelo número, série, se houver, e data da nota fiscal referida na alínea "a"; e a declaração de ter sido o imposto destacado na mesma nota, se ocorrer esta circunstância;*
>
> *II - pelo estabelecimento industrializador, na saída dos produtos resultantes da industrialização; emitir nota fiscal em nome do encomendante, com a qualificação do remetente das matérias-primas e indicação da nota fiscal com que forem remetidas; o valor total cobrado pela operação, com destaque do valor dos produtos industrializados ou importados pelo estabelecimento, diretamente empregados na operação, se ocorrer essa circunstância, e o destaque do imposto, se este for devido.*

3.5. Segundo a interessada, todas as matérias-primas, após devidamente conferidas, teriam dado entrada em seu estoque, e baixadas quando remetidas às cooperativas para a industrialização de palmilhas, solados pré-fabricados e calçados, tudo em conformidade com o RICMS;

3.6. Apesar da informação da matriz de que todas as matérias-primas teriam sido por ela compradas, constata-se do relatório "Transferências de Santa Quitéria para Canindé" que parte houvera sido adquirida pelo estabelecimento filial;

3.7. Considerando a existência de importações através do processo de "drawback", não é possível, do controle de estoques, livros e notas fiscais,

distinguir quais produtos teriam sido fabricados com insumos nacionais e quais com insumos importados;

3.8. A relação "Demonstrativo das Vendas Referente Remessas p/ Depósito", por apresentar inconsistências, confirma lacunas e falhas existentes no controle de estoques, nos livros de entrada e saída de mercadorias e nas notas fiscais emitidas pela contribuinte;

3.9. Com relação às saídas a título de "remessa de amostra" ou "remessa para teste de amostra", no total de R$ 309.151,76 (trezentos e nove mil, cento e cinqüenta e um reais e setenta e seis centavos), os valores dos créditos de IPI, "...que possivelmente foram lançados na entrada destas mercadorias", não tinham sido estornados;

3.10. De igual modo, quando da venda de mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros, não houve o "...devido estorno de possíveis créditos lançados nas respectivas entradas";

3.11. Operações de "venda para entrega futura" não foram desta forma registradas na documentação e livros fiscais;

3.12. Não obstante constarem do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ filiais em Santa Quitéria (1), Crateús (2), Portão/RS (1) e Canindé (1), apenas foram apresentados à fiscalização documentos e livros fiscais relativos à matriz e da filial em Santa Quitéria;

3.13. A requerente não realizou nenhuma operação de industrialização desde o início do processo. Apesar disso, escriturou como entrada operações com sua filial em Santa Quitéria sob a rubrica "Transferências para Industrialização" – CFOP 121;

3.14. Segundo a contribuinte:

a) a empresa Musa Calçados Ltda, sediada no Estado do Rio Grande do Sul, seria a responsável pelo "Desenvolvimento técnico de cada modelo", a "Elaboração técnica", o "Desenvolvimento dos ferramentais", o "Desenvolvimento de insumos", e a "Elaboração do layout da fábrica";

b) limita-se a realizar a "Programação do pedido", o "Fracionamento dos pedidos", a "Especificação dos insumos e materiais acessórios" e a "Emissão de ordens de produção", bem como a comprar, receber e conferir os insumos antes de enviá-los às unidades de produção;

c) as unidades de produção estabelecidas em Canindé, Crateús e Santa Quitéria, receberiam e separariam a documentação de programação e os materiais, enviando os "lotes de produção" para as cooperativas, sendo estas responsáveis pela fabricação dos componentes dos calçados (palmilhas e solados pré-fabricados);

d) a requerente seria proprietária de todo o maquinário, cedido às cooperativas em regime de comodato;

e) o processo de produção nas cooperativas é acompanhado por seus funcionários, desde a primeira operação;

3.15. As remessas dos produtos industrializados por terceiros, fora do estabelecimento industrial da requerente, não poderiam ser tratadas como prestação de serviços, da forma como foram consignadas nas respectivas notas fiscais. Deveriam refletir operações de industrialização, com o registro do IPI destacado, se devido;

3.16. Ao dar saída aos produtos recebidos dos estabelecimentos responsáveis pela industrialização, a requerente os descreve corretamente nas notas fiscais de saída, ainda que sem a respectiva classificação fiscal; no entanto, o controle de estoques resulta irregular em razão dos registros das entradas, vez que foram escriturados como "mão-de-obra e devolução simbólica de insumos";

3.17. Considerando a quantidade e complexidade das operações e o número de pessoas jurídicas envolvidas, não há lógica entre o fluxo de insumos entregues para industrialização e os produtos devolvidos pelas unidades industriais, não estando suficientemente comprovado pela documentação fiscal apresentada pela interessada;

3.18. A empresa fabrica jaquetas de couro (alíquota de IPI de 10%) e vale-se de outros fabricantes que não as cooperativas, apesar de apenas se referir acerca destes fatos ao relatar quais os produtos que comercializa e ao fazer menção em sua última informação prestada à fiscalização;

3.19. A utilização do saldo credor estaria subordinada ao cumprimento das condições estabelecidas em cada caso e das exigências previstas para sua escrituração.

4. A Delegada da DRF- Fortaleza (CE), em 10/12/02, indeferiu integralmente o pedido de ressarcimento, com base em proposta do Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT (fl.221) e nas razões expostas no Termos de Verificação elaborado pelo SEFIS. In verbis:

> *"De acordo com a forma proposta, que ora aprovo, e no uso da COMPETÊNCIA conferida pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, publicada no DOU em 29/08/01, INDEFIRO o pedido no valor de R$ 114.011,55 (cento e quatorze mil, onze reais e cinqüenta e cinco centavos), pelas razões expostas no Termo de Verificação Fiscal (...)" (fl.222)*

5. Devidamente cientificada do despacho decisório, a interessada interpôs manifestação de inconformidade (fls. 227/238), por meio da qual argumenta:

a) o agente fiscal não compreendera seu processo industrial;

b) não se requereu o ressarcimento dos créditos referentes às aquisições de couro, vez que seria tributado à alíquota zero;

c) todas as notas fiscais relativas às aquisições de cola, solvente, produtos químicos em geral e material de embalagem, indicariam a compra e o recebimento dos produtos pela requerente;

d) todos os insumos relacionados ao pedido de ressarcimento teriam transitado por seu estabelecimento, razão pela qual não se poderia sequer mencionar o art.391 do RIPI 98;

e) o valor das importações de couro, referentes ao regime aduaneiro de "drawback", não teria sido incluído na base de cálculo do crédito presumido pleiteado;

f) a remessa dos insumos às cooperativas estaria "...respaldada pelo Regulamento Estadual de ICMS, mediante emissão de nota fiscal CFOP 5.93 (Saídas para industrialização por encomenda)", em que o material enviado estaria detalhado;

g) por sua vez, a cooperativa, "...após a industrialização do calçado, emitia nota fiscal CFOP 5.94 (Retorno Simbólico dos Insumos Utilizados da Industrialização por encomenda) acrescida da CFOP 5.13 (Industrialização efetuada por outras empresas). Nestas notas fiscais a cooperativa relacionava o material utilizado, mencionando que o mesmo era o constante nas notas CFOP 5.93 tais e tais emitidas pela requerente";

h) a escrituração, em seus livros fiscais, das notas fiscais referentes ao processo produtivo, comprovaria a utilização dos insumos na fabricação dos calçados. De igual modo, as notas fiscais emitidas por ocasião de suas vendas para o exterior provariam, de maneira inconteste, que os calçados foram exportados;

i) "(...) é de fundamental importância que se diga que a requerente exportava, como ainda hoje, 99% dos seus produtos; o que nos leva a conclusão que todos os insumos, matéria-prima, e material de embalagem, adquiridos pela requerente foram, obrigatoriamente, utilizados para fabricação de produtos exportados";

j) apenas os créditos referentes à matriz devem ser ressarcidos, pois os escriturados pela filial em Santa Quitéria serão objeto de outro processo;

l) os valores a que faz jus deveriam ser corrigidos pela taxa SELIC.

6. Considerando ser impossível apresentar todos os documentos, haja vista a quantidade de notas fiscais, a empresa esclareceu que toda a documentação comprobatória de sua pretensão estava disponível em sua sede.

7. Em 23/01/03, a requerente peticionou à DRF – Fortaleza (CE), que acostou ao processo cópias de notas fiscais de exportação e relação de "entradas com crédito de IPI", referentes aos meses de maio e junho, que deixaram de ser anexadas à manifestação de inconformidade (fls.854/1.213).

8. Tendo sido o processo encaminhado para julgamento, o Presidente da 5ª Turma da DRJ – Recife decidiu pela realização de diligência, para que alguns pontos fossem esclarecidos. In verbis (fls. 1.216/1.220):

Questão 1 – Segundo a fiscalização, o couro não transita pelo estabelecimento adquirente, em operação triangular que não atende ao disposto no art. 391 do RIPI/98. Entretanto, a impugnante afirma que o couro importado não faz parte da base de cálculo do pedido de ressarcimento, acostando relação à sua defesa (fls.258/276), nas quais estariam relacionados os insumos utilizados na industrialização de seus produtos. Como se observa, o couro não se encontra entre os insumos consignados nas relações, embora os subtotais apresentados pela requerente totalizem valor inferior ao solicitado no pedido de ressarcimento. Constata-se também que há, nos autos, notas fiscais de insumos remetidos diretamente do estabelecimento requerente para o industrializador.

Providências:

(a) verificar, especificamente em relação às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem integrantes do pedido de ressarcimento do estabelecimento requerente, aqueles que lhe foram diretamente entregues e aqueles que, não transitando pelo estabelecimento, tiveram sua documentação fiscal emitida de acordo com as normas regulamentares.

(b) esclarecer o motivo da divergência entre o valor pleiteado inicialmente e o valor resultante do somatório das relações acostadas à defesa.

Questão 2 – Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, a remessa de todos os insumos adquiridos pela interessada é feita para as cooperativas, que, após a industrialização, retorna os materiais como remessa simbólica dos insumos, com cobrança de mão-de-obra, sem que haja descrição dos produtos que estão sendo devolvidos, em desacordo com a legislação do IPI.

A contribuinte, por seu turno, assegura que a remessa dos insumos era feita mediante emissão de nota fiscal de "saídas para industrialização por encomenda", com descrição detalhada do material enviado e que, após a industrialização, a cooperativa emitia nota fiscal de "retorno simbólico dos insumos utilizados na industrialização por encomenda", acrescida de nota fiscal de "industrialização efetuada por outras empresas". Aduz que, nessas notas, a cooperativa relacionava o material utilizado, mencionando tratar-se dos insumos constantes das notas emitidas pela interessada quando da saída para industrialização por encomenda, o que permitiria, juntamente com o exame de sua escrituração, a apuração dos insumos utilizados na fabricação dos produtos.

Observa-se, por amostragem, que a interessada acostou notas fiscais emitidas pelo industrializador, quando do retorno da encomenda, nas quais há, de fato, descrição dos insumos devolvidos, além da referência às notas emitidas pela interessada para saída destinada à industrialização por encomenda. Anexou, também, notas de aquisição de insumos no mercado interno.

Providências:

(a) verificar, apenas no que se refere aos insumos atinentes ao pedido formulado neste processo, e apenas em relação ao estabelecimento matriz, se há condições para que sejam identificados aqueles adquiridos pela interessada e efetivamente empregados nos produtos por ela fabricados;

(b) não havendo condições para identificação ainda que parcial, explicitar as razões para tanto. Em se tratando de óbice alusivo ao Regulamento do Imposto, informar se a documentação e a escrituração fiscal encontravam-se insanavelmente irregulares, de modo a impossibilitar ou prejudicar integralmente o direito postulado pela requerente, hipótese em que devem ser acostadas provas e apontados especificamente os dispositivos legais infringidos (artigo, inciso, alínea etc).

Questão 3 – Trata-se de apurar, com foco nas relações de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem anexadas à peça de defesa, valores dos créditos relativos aos insumos efetivamente utilizados na industrialização dos produtos fabricados pela interessada.

Providências:

(a) informar se as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, relacionados pela contribuinte em seu pedido, atendem aos requisitos, conceitos e definições previstos nos Pareceres Normativos CST nº 181/74 e nº 65/79, bem assim às condições estabelecidas na legislação do IPI, em especial no art.11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e na Instrução Normativa SRF nº 033/99, de 4 de março de 1999;

(b) dentre os insumos assim conceituados e admitidos, calcular e demonstrar, sem o cômputo de custos ou despesas de serviços, o valor do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos pelo estabelecimento requerente, ou seja, a matriz, que foram efetivamente utilizados nos produtos industrializados pela requerente, passível de ressarcimento na forma prescrita no art.11 da Lei nº 9.779, de 1999, indicando as eventuais glosas efetuadas e suas correspondentes razões.

Questão 4 – Taxa Selic

Providência – Havendo reconhecimento de crédito, examinar a solicitação quanto à aplicação da taxa Selic.

9. Em resposta à diligência solicitada, o SEFIS da DRF – Fortaleza (CE), após analisar novos documentos apresentados e declarações da requerente, descreveu as conclusões que considerou relevantes no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.539/1.549), a seguir resumidas:

9.1. Conforme Livro Razão de Estoques, a avaliação dos bens foi efetuada pelo custo médio;

9.2. A matriz, nos períodos de janeiro a junho de 1999 e de janeiro a abril de 2000, não registrou a escrituração dos produtos acabados. Os livros referentes ao período de maio a junho de 2000 não foram apresentados;

9.3. Algumas razões evidenciam a escrituração equivocada do Livro Registro de Inventário, sendo impossível identificar quais insumos foram de fato utilizados no processo de industrialização:

a) no estoque de produtos acabados, relativo a dezembro de 1998, não constariam os produtos que, de acordo com declaração da requerente, teriam sido industrializados, mas apenas um somatório de valores;

b) conhecendo-se o primeiro produto comercializado no ano de 1999 (sapato de couro bovino curtido), restaram algumas indagações: "(...) como este produto deu saída, se ele não constava no estoque final dos respectivos livros Registro de Estoques? Como QUANTIFICAR E VALORAR o produto? Como apurar o custo dos produtos vendidos, se não há elementos reais para elaboração da memória de cálculo para tal? Como justificar que as matérias primas, os produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos (constantes do pleito) foram efetivamente utilizados na industrialização como determina a Lei 9779, artigo 11º";

c) no ano de 1999 a interessada demonstrou o registro de produtos prontos, no entanto, conforme notas fiscais de saídas emitidas no primeiro e segundo dias úteis do ano de 2000, foram comercializadas quantidades superiores, restando sem justificativa a saída de produtos que não constavam do inventário em dezembro de 1999;

d) apesar de registrar no inventário inúmeras qualidades de colas, fitas, varetas, lixas, caixas e papel, inclusive com preços variados, tudo em conformidade com as notas fiscais de aquisição que descrevem de maneira individualizada tais insumos, nas notas fiscais de saída para as cooperativas os produtos foram descritos de maneira genérica (v.g., "colas div.", "fitas div.", "caixas div.", "papel div.", "lixas div."). Da mesma forma, a devolução desses insumos para a matriz não foi realizada de forma específica;

e) nas notas fiscais, cuja natureza da operação refere-se a "retorno de empréstimo", emitidas pela empresa Banas Calçados e Componentes Ltda, utilizou-se a mesma sistemática de descrever os produtos genericamente.

9.4. "(...) Como é feito o controle de estoque da empresa quando não há especificação detalhada dos insumos que estão sendo efetivamente utilizados? Portanto é próprio acrescentar da impossibilidade de se verificar os valores pleiteados, face a inexistência de corretos controles para apuração de custos e controles de estoques";

9.5. A existência nos Livros Registro de Estoques do item "Total do Fornecedor" indica uma escrituração errada, pois, estando em poder dos fornecedores na data do inventário, conforme afirmado pela requerente, não poderiam os insumos figurar como estoque, vez que ainda não teriam entrado no estabelecimento da empresa. "(...) Com base nos controles de inventário apresentados pela impugnante como identificar dos insumos adquiridos e constantes do pleito o que realmente foi utilizado no processo de industrialização conforme determina o art.11º Lei 9779?";

9.6. Conforme esclarecimentos da inconformada, agregava-se ao valor dos insumos devolvidos pelas cooperativas determinadas importâncias que, na verdade, tratavam-se de uma "...indenização por uma remessa de produção (da

impugnante) aquém da que a cooperativa estaria apta a realizar, produção esta estabelecida em cláusula contratual, conforme notas fiscais em anexo", procedimento errôneo, vez que tais valores não poderiam simplesmente ser considerados como insumos;

9.7. Não há como a contribuinte provar o que era real no estoque (produto final ou em elaboração), haja vista inexistir registro destes produtos, mas tão-somente de "...insumos agregados a mão de obra e outros itens (perdas)". De igual modo, impossível identificar em quais produtos foram agregados os valores registrados como "complementação de mão de obra cobrada quando do retorno de produtos semi acabados e/ou acabados";

9.8. Não há meios de sanar uma contabilidade realizada de maneira incorreta, de forma a determinar precisamente os valores a serem ressarcidos à contribuinte.

10. Devidamente cientificada do resultado da diligência (fl.1.559), a interessada aditou sua manifestação de inconformidade, em que refutou o argumento da fiscalização, de que os elementos apresentados não conferiam garantia da utilização dos insumos no processo produtivo. Acrescentou:

> *"(...) será que a apresentação de todas as notas de entradas dos insumos, juntamente com as fichas técnicas de todos os produtos fabricados, que sempre estiveram a disposição da fiscalização, e as notas fiscais de saída não comprovam a utilização dos insumos nos produtos fabricados e sua venda, e conseqüentemente o direito ao crédito estabelecido pelo art.11, da Lei nº 9.779/99";*

11. Ao final, a requerente solicitou que lhe fosse concedido "...o direito de apresentar um laudo técnico com base nas fichas técnicas dos produtos fabricados e exportados por esta empresa, já que nem no Termo de Verificação e nem no Relatório de Diligência, estes documentos foram considerados, ou alternativamente, essa DRJ determinar a elaboração de um laudo através de uma entidade pública (ex. NUTEC/UFC – CE) ou privada (ex. IPT), onde a impugnante colocaria a disposição destes órgãos as centenas de fichas técnicas existentes para o exame e avaliação destas".

A douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife indeferiu o pedido em decisão assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/1999

Ementa: RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS BÁSICOS. IMPROCEDÊNCIA. O art.11 da Lei nº 9.779/99 autoriza o ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, apenas quando decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, sendo imprescindível para tanto a comprovação da utilização, em conformidade com a norma legal, dos insumos adquiridos.

Solicitação Indeferida"

Inconformada com a r. decisão, a Recorrente interpôs o presente recurso com a reiteração e o reforço de suas razões pela procedência do pedido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ, Relator

Conforme relatado, a d. Delegacia da Receita Federal de Fortaleza indeferiu o pedido ao argumento de irregularidades na escrituração fiscal da Recorrente, notadamente nos Livros Registro de Controle da Produção e Estoque- Modelo 3 e de Inventário- Modelo 7 e nas Notas Fiscais de remessas e retornos simbólicos de industrialização.

A d. DRJ em Recife-PE, em vista da decisão da d. DRF em Fortaleza-CE e das alegações e documentos juntados aos autos pela ora Recorrente, determinou fosse realizada diligência, ocasião na qual formulou quesitos que tiveram por objetivo evidenciar a existência do direito pleiteado, especialmente sobre a regularidade das aquisições de insumos, remessas e retornos de industrialização, de modo a comprovar a efetividade das operações e o termo inicial da taxa Selic postulada.

A autoridade incumbida da realização da diligência, por seu turno, apontou diversos óbices à procedência do pedido, todos relacionados a irregularidades na escrituração dos Livros de Registro de Controle da Produção e Estoque- Modelo 3 e de Inventário- Modelo 7, que entendeu relevantes para o reconhecimento do direito, e, dessa forma, deixou de responder de forma objetiva e completa aos bem lançados quesitos formulados pela d. DRJ em Recife-PE. Também questionou a regularidade das emissões de Notas-Fiscais nas remessas e retornos simbólicos de industrialização.

Assim, a d. DRJ em Recife-PE entendeu que a matéria não se encontrava suficientemente esclarecida e optou por proferir decisão pelo indeferimento do pedido ao argumento de ser *"imprescindível para tanto a comprovação da utilização"*.

De início observo que há nos autos elementos suficientes à apreciação do pedido (foram juntadas aos autos as Notas Fiscais de aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, as Fichas Quantitativas de Controle de Estoques, as Notas fiscais de Exportação, etc) e que, por ocasião da execução da decisão terá a autoridade oportunidade de conferir os documentos juntados aos autos, confrontando-os com os saldos credores apurados no Livro Registro de Apuração do IPI- Modelo 8.

Feitas essas considerações prévias, passo à análise do direito postulado.

O direito à manutenção e créditos de insumos utilizados na industrialização de produtos exportados se encontra expressamente previsto no art. 1º, inciso II da Lei nº 8.402, de 8 de Janeiro de 1992, assim redigido:

> *"Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:*
>
> *I - incentivos à exportação decorrentes dos regimes aduaneiros especiais de que trata o art. 78, incisos I a III, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966;*
>
> *II - manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de*

produtos exportados, de que trata o art. 5° do Decreto-Lei n° 491, de 5 de março de 1969;"

O direito ao ressarcimento de saldos credores do IPI, decorrentes ou não de operações incentivadas, por seu turno, foi introduzido no ordenamento jurídico pelo art. 11 da Lei n° 9.779, de 19 de Janeiro de 1999, como forma alternativa de aproveitamento, antes restrito à *"conta gráfica"* , no âmbito da apuração do próprio IPI no Livro de Registro de Apuração- Modelo 8 .

Nesse sentido, confira-se a redação do citado art. 11:

"Art.11.O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda".

Com efeito, o direito ao ressarcimento não se restringe às hipóteses de acumulação decorrentes de saídas isentas ou alíquota zero, conforme denota a redação do artigo, inclusiva e não restritiva a tais situações.

A questão foi abordada de forma magistral, como de costume, pelo Professor da Pontifícia Universidade Católica de Campinas e ex- Conselheiro da c. Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, José Antonio Minatel, em estudo inédito, no prelo para publicação na Revista Dialética de Direito Tributário, a seguir parcialmente transcrito:

"Dois registros iniciais se fazem necessários. Em primeiro lugar, é sintomático que a linguagem utilizada pelo legislador não acene para inovação da ordem jurídica, mediante criação de novo direito, pois a regra não está outorgando outro direito ao crédito do IPI, antes inexistente; pelo contrário, a mensagem legislativa já dá como certa a existência desse direito, apressando-se para indicar outras formas do aproveitamento do eventual "saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário". Portanto, não foi o art. 11 que passou a reconhecer o direito ao crédito do IPI dos insumos utilizados na fabricação de produtos isentos, com alíquota zero ou imunes, pois o próprio art. 11 acena que esse direito pré-existia, como decorrência da técnica constitucional da não-cumulatividade, tanto que inicia o discurso regulando o "saldo credor" dali decorrente.

Como segundo registro, diga-se que corolário dessa interpretação é a postura do legislador em não se preocupar em revogar expressamente a regra contrária até então aplicada, que mandava estornar[1] os créditos relativos a insumos aplicados na produção de produtos não tributados, seja por isenção, alíquota zero ou imunidade. A inexistência de expressa revogação é sinal de reconhecimento inequívoco da ineficácia do comando da regra proibitiva

[1] Art. 174 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n° 2.637/98, art. 193 do atual RIPI, aprovado pelo Decreto n° 4.544, de 26 de dezembro de 2002.

anterior, na linha de entendimento já adotada pelo Poder Judiciário, como se vê da ementa do seguinte julgado:

[...]

2. O princípio constitucional da não-cumulatividade tem como finalidade essencial a proteção do consumidor final, evitando que este venha a suportar carga tributária excessiva, decorrente da incidência cumulativa de IPI, nas operações que envolvem o processo de industrialização.

3. O contribuinte tem direito à manutenção dos créditos relativos ao IPI pago na aquisição de insumos utilizados na fabricação de seus produtos, ***ainda que estes não acarretem pagamento efetivo de imposto na operação de saída.***

4. A Corte Especial deste Tribunal acolheu a tese de ***inconstitucionalidade do art. 174, inc. I, alínea 'a', do Decreto 2.637/98 (RIPI),*** *que determina a anulação dos créditos do IPI relativo aos insumos utilizados na fabricação de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero (Argüição de Inconstitucionalidade na AC nº 1999.72.05.008186-1/SC).*

5. O art. 100, inc. I, alínea 'a', do Decreto 87.981/82 (RIPI/82) não foi recepcionado pela nova ordem constitucional.[2] *(grifos acrescidos)"*

E, mais adiante, conclui, em seu bem lançado estudo, José Antonio Minatel:

"Por último, nem se diga que há restrição legal ao direito de crédito para os insumos aplicados em produtos ***"imunes"****, pelo fato do art. 11 da Lei nº 9.779/99 fazer referência unicamente a* ***"produto isento ou tributado à alíquota zero"****. Essa interpretação não encontra guarida no bom direito, pois quando o legislador usa a expressão* ***"inclusive"*** *está explicando com exemplos que comportam outras hipóteses, por conseqüência não está restringindo. No caso, com a técnica do "inclusive" está sendo suficientemente didático o legislador para explicar que o direito ao crédito existe até mesmo em situações em que não há IPI incidente nas saídas, desde que haja processo industrial. A título de exemplo, citou as hipóteses de* ***isenção*** *e de* ***alíquota zero****, mas essa menção não quer dizer que são as únicas a assegurar o questionado crédito, tampouco autoriza concluir que o crédito está vedado na hipótese de* ***imunidade.***

Se a pretensão da norma fosse de vedar a possibilidade de créditos na hipótese de insumos aplicados em produtos ***imunes****, bastaria ao legislador trabalhar com a técnica da* ***exclusão****, em vez do "inclusive", prescrevendo no texto a clara mensagem "exceto de insumos aplicados em produtos imunes", com o que faria a imaginada restrição de forma a assegurar que todas as demais hipóteses estivessem contempladas, sem necessidade de reafirmá-las.*

[2] Tribunal Federal da 4ª. Região, 1ª. Turma, em 28/05/2003. Apelação Cível no processo 2000.04.01.138073-1, relatora a Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria. DJU de 18/06/2003, p. 497.

Por derradeiro, deve ser apreciado o pedido relativo à aplicação da taxa Selic.

O ressarcimento é uma espécie do gênero restituição, razão pela qual as regras atinentes à restituição também devem ser aplicadas ao ressarcimento.

Assim, incide a taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido, a partir da data de protocolo do pedido de ressarcimento, em decorrência da aplicação do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95.

A matéria já se encontra pacificada na jurisprudência da c. Segunda Turma da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais , nos termos do Acórdão CSRF/02-01.160, relatado pelo i. Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, a seguir parcialmente transcrito:

> *"Ora, diante de tais considerações, por imposição dos princípios constitucionais da isonomia e da moralidade, nada mais justo que ao contribuinte titular do crédito incentivado de IPI, a quem, antes desta suposta extinção da correção monetária, se garantia, por aplicação analógica do artigo 66, § 3o, da Lei 8.383/91, conforme autorizado pelo art. 108, I, do Código Tributário Nacional, direito à correção monetária – e sem que tenha existido disposição expressa neste sentido com relação aos créditos incentivados sob exame -, se garanta agora direito à aplicação da denominada Taxa SELIC sobre seu crédito, também por aplicação analógica de dispositivo da legislação tributária, desta feita o art. 39, § 4o, da Lei 9.250/95 – que determina a incidência da mencionada taxa sobre indébitos tributários a partir do pagamento indevido -, crédito este que em caso contrário restará minorado pelos efeitos de uma inflação enfraquecida, mas ainda verificável sobre o valor da moeda. Isto posto, deve ser aplicada a Taxa Selic a partir do protocolo do pedido de ressarcimento."*

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do presente recurso, para reconhecer o direito ao ressarcimento do saldo credor do IPI acumulado em razão das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem procedidas pela Recorrente e aplicados na industrialização por terceiros de produtos exportados pela Recorrente, acrescido pela variação da taxa Selic a partir da formulação dos pedidos. Fica ressalvado o direito de a administração conferir os valores que compõem o presente Pedido de Ressarcimento, confrontando-os com os saldos credores apurados no Livro Registro de Apuração do IPI- Modelo 8 e Notas-Fiscais relativas às aquisições dos insumos e exportações de produtos industrializados ao exterior, durante o período compreendido pelo presente pedido.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ