



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

Processo nº 13312.900021/2006-59
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº **3801-002.070 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 22 de agosto de 2013
Matéria IPI - CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente AQUACULTURA FORTALEZA AQUAFORT S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. PROVAS DO DIREITO CREDITÓRIO.

A análise do processo produtivo, a correta escrituração dos livros fiscais e respectivos estornos de créditos empregados na industrialização de produtos são elementos de prova imprescindíveis ao reconhecimento da legitimidade dos créditos do IPI.

RESSARCIMENTO. ESTORNO DE CRÉDITOS NA ESCRITURAÇÃO FISCAL. REQUISITO.

O estorno do valor pleiteado na escrituração fiscal é um requisito formal previsto na legislação de regência, e a sua falta implica no indeferimento do direito creditório, visto que o estorno, além de evitar uma duplicidade de ressarcimentos de créditos do IPI, tem por escopo o controle do saldo credor acumulado dos créditos.

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. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 29/08/2013 por FLAVIO DE CASTRO PONTES

Impresso em 30/08/2013 por EUNICE AUGUSTO MARIANO - VERSO EM BRANCO

Processo nº 13312.900021/2006-59
Acórdão n.º **3801-002.070**

S3-TE01
Fl. 11

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Feistauer de Oliveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

CÓPIA

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI referente ao 3º trimestre de 2002, no valor de R\$ 37.790,43, transmitido em 19.08.2003 juntamente com declaração de compensação, conforme fls. 01/08.

2. A DRF Sobral/CE indeferiu o pedido e considerou não homologada a compensação (fls. 159/162), acatando posicionamento do Serviço de Fiscalização da Unidade (fls. 153/154), o qual concluiu, com base nas respostas dadas pelo contribuinte aos termos de fiscalização, não ter havido apuração de crédito presumido no trimestre em questão.

3. Informa ainda a Fiscalização que no dia 07.04.2008 recebeu documentação da empresa relatando equívoco na informação prestada anteriormente, e atestando ter havido apuração do crédito presumido no 4º trimestre de 2002 e nos trimestres de 2003 (estranhos ao presente processo) anexando demonstrativos de apuração (DCP e DCTF).

4. Cientificada em 18.08.2008 (AR fl. 163) a interessada apresentou, tempestivamente, em 16.09.2008, manifestação de inconformidade (fls. 164/180), na qual solicita a apreciação do presente processo em conjunto com os referentes aos demais trimestres, principalmente para aproveitamento dos documentos anexados no processo 13312.900023/2006-48.

5. Alega haver sido levada a prestar a informação equivocada de que não possuía o crédito e o Livro de Apuração do período, devido a troca de assessoria contábil, o que não deverá prejudicá-la na fruição do benefício, em respeito ao princípio da verdade real.

6. Tece comentário sobre todas as fases de industrialização e exportação dos camarões que produz, sobre seu enquadramento como estabelecimento industrial e sobre os insumos utilizados na sua produção.

7. Indica a existência de documentos relativos à sua operação, exportação direta, venda para comerciais exportadoras e declarações apresentadas à Receita Federal do Brasil, solicitando prazo de trinta dias para a apresentação do Livro de Apuração do IPI.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) indeferiu a solicitação, fls. 208 a 212, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO.
ESCRITURAÇÃO.*

Remanescendo saldo credor, é permitida a utilização de conformidade com as normas sobre ressarcimento em espécie e compensação previstas pelo Fisco, a partir do primeiro dia subsequente ao trimestre-calendário em que o crédito presumido tenha sido escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI.

VENDA PARA COMERCIAL EXPORTADORA COMUM ("NÃO-TRADING"). Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Destarte, a passagem desses produtos por outros estabelecimentos intermediários, tais como armazéns gerais, descaracteriza a aquisição com o fim específico de exportação.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, fls. 215 a 235. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade, acrescentando basicamente que:

- é de fundamental importância é o fato da RECORRENTE não ter realizado pedido de Ressarcimento de Crédito relativo ao saldo credor de IN em duplicidade, e portanto, embora não tenha registrado em tempo hábil no Livro do IPI a dedução do crédito solicitado em cada período, não gerou, por isso, prejuízo algum ao erário, pois mero descumprimento de obrigação acessória, que não tem o poder de mudar a natureza constitutiva do fato gerador do crédito a que faz jus;

- as notas fiscais emitidas pela recorrente se enquadram no dispositivo retro, do §2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97, sobretudo porque as mercadorias objeto da exportação se encontravam nas instalações da empresa exportadora e não teria sentido ter-se de emitir nota fiscal do produtor-exportador tendo como destinatário o porto;

- nas operações em que empresa comercial (exportadora ou não) realiza beneficiamento, age, no seu designio, como estabelecimento industrial, logo, obedecido ao preceito legal inferido no §2º;

- é de amplo conhecimento da recorrida que a fase final de industrialização se processou no estabelecimento da empresa exportadora, a própria RECORRENTE, portanto, quem ultimou limpeza, descabeçamento, classificação e acondicionamento de apresentação do produto em caixas de 20 kg;

- foi inicialmente emitida nota fiscal de remessa para beneficiamento, e findo tal processo, foi emitida pela empresa exportadora, - que nesta operação funcionou como estabelecimento industrial-, nota fiscal de retorno dos produtos beneficiados de forma ficta e uma nota fiscal relativa ao custo do

processo de industrialização realizado, tendo como destinatário a RECORRENTE;

- Como a mercadoria se encontrava na comercial exportadora, para que fosse enviada diretamente para a exportação e para que o documentário fiscal espelhasse a realidade e obedecesse ao dispositivo legal acima, a RECORRENTE (produtor-exportador) emitiu nota fiscal de venda para a comercial exportadora figurando na nota fiscal como adquirente a ser exportado, e descrevendo, claro e legível, em dois carimbos ali apostos: "MERCADORIA EXCLUSIVA PARA EXPORTAÇÃO" e "REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO ...";

- a empresa comercial exportadora, ressalte-se, equiparada a estabelecimento industrial na operação de beneficiamento dos camarões e local onde estes se encontravam congelados e embalados para embarque rumo ao exterior, emitiu nota fiscal para que saíssem do seu estabelecimento diretamente para o porto, juntamente com o extrato do Registro de Exportação onde se faz, também de forma clara, referencia à(s) nota(s) fiscal(is) originárias e emitidas pela RECORRENTE, além da nota fiscal de venda para o exterior emitida pela comercial exportadora;

- a negativa do crédito por parte da autuante na sua ação fiscal deve-se ao fato de que não considerou como exportações indiretas as efetuadas mediante Comercial Exportadora, sob a alegativa de que o endereço do destinatário na nota fiscal deveria constar como o do próprio comprador, quando na realidade esta equivocada a agente do Fisco, pois a RECORRENTE vendeu cerca de 20% dos produtos que industrializou através desse tipo de empresa, e ela a Comercial Exportadora, é quem emitiu a correspondente nota fiscal de venda para o exterior, daquela sua operação, simples de verificar, basta a SRF identificar nas próprias Trandings em que realizou o negócio, que sem dúvidas comprovarão do alegado, pois acredita o RECORRENTE não iriam proceder diferente, pelo rigor da legislação a que estão comprometidas.

- quanto aos 80% restantes das operações de vendas dos produtos industrializados para o exterior, a RECORRENTE os fez diretamente por seu estabelecimento, basta que esse R. Conselho verifique na farta documentação probante constante dos autos, além do que, disponibiliza e faz questão de que seja determinada perícia por parte desse órgão de Julgamento para comprovação de todas essas operações de venda de produtos industrializados, quer direta ou indiretamente exportados, e de tudo quanto seja necessário para o esclarecimento da questão suscitada nos presentes autos - Quanto ao tópico 13 da decisão recorrida, da natureza constitutiva para escrituração no livro de apuração do IPI, e não declarativa, leve-se em conta esse E. Conselho, que o que faz nascer, no caso em questão, o direito creditório presumido do IPI da RECORRENTE, não é sua escrituração do livro fiscal, mas sua existência, conforme a lei, que se constitui ante a ocorrência do fato gerador que lhe deu causa;

- o direito à fruição do crédito, como se vê, é incontroverso, e como já se demonstrou, o equívoco da ausência de registro do saldo do crédito de IPI no livro próprio, em cada período, implica mero descumprimento de obrigação acessória, que não ilide o direito da RECORRENTE, de fruí-lo, isso porque mero erro de forma não deve prevalecer sobre a verdade material, ao que poderiam, tanto a r. Agente do Fisco, quanto o i. julgador a quo, identificar a fidedignidade das operações efetivamente realizadas, e, revendo seus atos, mandar reparar o que tivesse dissonante.

Com o escopo de se assegurar o princípio do amplo direito de defesa, o processo, em votação unânime, foi convertido em diligência para que a autoridade preparadora intimasse a recorrente a apresentar:

- a) cópia da DCTF referente ao 3º Trimestre de 2002;
- b) cópias das notas fiscais de venda do 3º Trimestre de 2002;
- c) cópia do Livro Registro de Apuração do IPI do ano de 2002;
- d) outros documentos de seu interesse mencionados neste processo fiscal.ou

Em atendimento à intimação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Sobral, a recorrente apresentou diversos documentos, tais como cópias de DCTFs, cópia de notas fiscais e respectivos comprovantes de exportação e cópia do Livro Registro de Apuração do IPI do ano de 2002.

Assim, os autos administrativos retornaram a esse colegiado para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

Em relação à preliminar de reunião de processos administrativos, consigne-se que esse procedimento não está previsto no âmbito do processo administrativo fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/72.

Regulamentando a distribuição dos processos administrativos, os art. 47 e 49 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, estabelece que os processos serão distribuídos mediante sorteio para as Seções e Câmaras, observadas sua competência, e, posteriormente, os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros.

Assim, por falta de previsão normativa, não se pode redistribuir este processo para outro relator por conexão ou dependência, ou vice-versa, logo indefere-se o pedido da requerente de reunião de processos administrativos.

No mérito o litígio tem como controvérsia o fato do contribuinte pleitear ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) como ressarcimento das contribuições PIS e Cofins em trimestre que, em tese, houve exportação ou operações equiparadas à exportação.

Destarte, não assiste razão à recorrente. A propósito, o art. 1º da Lei nº 9.363/1996, que dispôs sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/Pasep e Cofins, estabelece:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

A época dos fatos, estava em vigor a Portaria MF nº 64, de 24 de março de 2003, que dispunha sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996. O art. 3º estabelecia como requisito para a utilização do aludido crédito:

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.(grifou-se)

Da exegese desse dispositivo legal extrai-se que o sujeito passivo para pleitear ressarcimento do IPI obrigatoriamente teria que, além de ter exportado produtos no respectivo mês ou efetuar operações equiparadas à exportação, apurar no final de cada mês o respectivo crédito presumido.

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela referida Portaria é compatível e coerente com a legislação de concessão de incentivos fiscais. Assim, essa norma regulamentadora não atentou contra a legalidade, além de não ter extrapolado os limites traçados na respectiva lei.

Registre-se, por oportuno, que nos documentos colacionados, quando da apresentação da manifestação de inconformidade, no processo nº 13312.900022/2006-01 constata-se que a recorrente não havia escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI o crédito presumido de IPI, como consta da decisão recorrida, portanto não há como reconhecer agora este pretensão crédito.

Acrescente-se que o processo foi convertido em diligência por esta turma para que a recorrente tivesse a oportunidade de juntar neste processo os documentos colacionados nos processos nºs 13312.900022/2006-01 e 13312.900023/2006-48 e não para facultar a apresentação e produção de novos documentos.

Assim, parte dos documentos fiscais necessários ao reconhecimento dos créditos de IPI foram colacionados tão-somente após apresentação da manifestação de inconformidade, especialmente um novo Livro de Registro de Apuração do IPI do ano de 2002.

Essa conduta viola o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece que a prova documental tem que ser apresentada na impugnação, salvo os casos expressos abaixo mencionados:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Assim sendo, a lei estabelece o momento de apresentação da prova documental, qual seja, a interposição da manifestação de inconformidade. *In casu*, a recorrente não alegou uma das exceções do aludido dispositivo, portanto precluiu o seu direito de produção de prova documental.

Insista-se que a requerente teve a oportunidade de comprovar o seu direito creditório por ocasião da diligência fiscal, todavia afirmou que não houve incidência do crédito presumido de IPI no período de 01.01.2002 a 31.12.2003.

Vale ressaltar, que uma pretensa verdade material não pode resultar no descumprimento da legislação fiscal.

A propósito, Maria Teresa Martinez López e Marcela Cheffer Bianchini no artigo Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal em A Prova no Processo Tributário – São Paulo: Dialética, 2010, p. 51, esclarecem:

(...) O devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. O processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.

*O artigo 16 do PAF, em seu parágrafo 4º, estabelece limitações à atividade probatória do administrado ao determinar **que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que restar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente.* (grifou-se)

Em remate, os dados constantes do novo Livro Registro de Apuração do IPI apresentados pela recorrente não são considerados para efeitos do julgamento deste processo, visto que ocorreu a preclusão.

Além do mais, o direito ao crédito presumido do IPI requer exame minucioso dos insumos adquiridos e do processo produtivo, ou seja, se, efetivamente, eles foram utilizados na fabricação de produtos que asseguram a manutenção e utilização dos respectivos créditos.

A autoridade fiscal não entrou na discussão polêmica se os insumos utilizados na criação dos camarões (carcinicultura) se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e se a operação em comento se subsume ao conceito de operação de industrialização. Estes procedimentos ficaram inviáveis em razão de que a empresa expressamente declinou de seu pedido de ressarcimento durante a ação fiscal.

Cabe, mais, acrescentar que a recorrente não comprovou o estorno dos valores pleiteados no Livro Registro de Apuração do IPI.

Como se nota, novamente a interessada não observou a legislação tributária. Quando da apresentação do pedido de ressarcimento e das declarações de compensações, o estorno era previsto no art. 15 da Instrução Normativa nº 210/2002, abaixo transcrito:

Art. 15. No período de apuração em que for encaminhado à SRF o "Pedido de Ressarcimento de Créditos do IPI", bem assim em que forem aproveitados os créditos do IPI na forma prevista no art. 21 desta Instrução Normativa, o estabelecimento que escriturou referidos créditos deverá estornar, em sua escrituração fiscal, o valor pedido ou aproveitado.

Com efeito, o estorno é um requisito formal previsto na legislação de regência, e a sua falta implica no indeferimento do direito creditório. Não há previsão legal para que o estorno seja efetuado de maneira diversa da preconizada na aludida instrução normativa. O estorno, além de evitar uma duplicidade de ressarcimentos de créditos do IPI, tem por escopo o controle do saldo credor acumulado de créditos decorrentes das aquisições de insumos.

Em análise última, o fato incontroverso é que a recorrente omitiu-se em relação à correta escrituração fiscal dos créditos previstos na legislação de regência, portanto não tem direito à manutenção e utilização destes.

Em conclusão, a análise do processo produtivo, a correta escrituração dos livros fiscais e respectivos estornos dos valores objeto de ressarcimento são elementos de prova imprescindíveis ao reconhecimento da legitimidade dos créditos do IPI. De modo que é inadmissível a comprovação dos créditos por meio de documentos apresentados após a interposição do recurso voluntário.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Flávio de Castro Pontes - Relator