



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

Processo nº 13897.001653/2002-81
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3003-000.026 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Data 17 de abril de 2019
Assunto RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente ASTRAZENECA DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada pela empresa em epígrafe, ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil que indeferiu integralmente o pedido de ressarcimento e não homologou a compensação solicitada, pois a compensação fora efetivada com crédito inferior ao débito, em decorrência deste último, à data da compensação, estar vencido.

A empresa solicitou o Ressarcimento do saldo credor de IPI do 4º Trimestre de 2001, fundamentando-se no artigo 11 da Lei nº 9.779/99, no valor de R\$ 21.374,04, cumulado com Declarações de Compensação (fls. 01).

O pedido foi indeferido pela autoridade administrativa sob a fundamentação de não estar instruído corretamente, em conformidade com os documentos previstos no artigo 6º da Ordem de Serviço nº 08/2005, pois mesmo o requerente tendo sido regularmente intimado não apresentou a relação dos produtos fabricados e que tenham saído do estabelecimento, contendo nome comercial, classificação fiscal e alíquota, identificando-os como isentos, tributados a alíquota zero ou não tributados pelo IPI (NT), fato que prejudicou a verificação/apuração do crédito.

Regularmente cientificada do despacho denegatório, a empresa apresentou manifestação de inconformidade alegando, inicialmente, que o ato administrativo estaria eivado de nulidade, tendo em vista que as exigências referentes à documentação constam de norma interna da Secretaria da Receita Federal, qual seja, Ordem de Serviço elaborada pela 8ª SRRF nº 08, de 13 de setembro de 2005, cujo teor não está disponível aos contribuintes, não cabendo à Receita Federal impor obrigação de apresentar documentação, sob pena de violação do princípio da legalidade. Diante do fato, requereu seja declarada a nulidade da decisão que não reconheceu o direito creditório e, conseqüentemente, o pedido de compensação.

Em relação às formalidades que revestem o Livro Registro de Apuração do IPI, afirmou que os dados constantes do Livro em questão foram devidamente remetidos ao Fiscal, restando apenas os termos de abertura e encerramento, que, com como bem asseverou a autoridade administrativa, trata-se de mera formalidade.

Já no que diz respeito à classificação dos produtos que saíram do estabelecimento no período em questão, alegou que faltou apenas a distinção individualizada do que estaria sujeito à alíquota zero ou do que seria não tributado (NT). Porém, considerando que classificação fiscal dos produtos, bem como as colunas dos Livros Registro de Entradas e Registros de Saídas foram devidamente informadas à Receita Federal, a informação faltante não obstará a análise do Fisco.

Ou seja, a suposta insuficiência de documentos probatórios não tem o condão de causar o indeferimento do direito creditório, nem da compensação realizada, uma vez que, as lacunas de informação

poderiam ser cumpridas pela própria Receita Federal, mediante o exame dos seus registros e das normas atinentes ao IPI.

Acrescentou que o princípio da verdade material, justificaria o suprimento das lacunas de informações pela própria Autoridade Fiscal ou ainda pela ora juntada dos documentos (em anexo).

Juntamente com a manifestação a empresa apresentou além do termo de início e encerramento do livro de apuração do IPI, cópias do registro de entradas e saídas com descrição do produto, classificação fiscal, alíquota e IPI destacado.

Em 21/02/2008, a empresa apresentou documento alegando ter operado a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário em cobrança, de acordo com o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

A manifestação de inconformidade foi indeferida por esta Turma de julgamento e a empresa apresentou recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujo Acórdão nº 3102-003.044 da 1ª Câmara-2ª Turma Ordinária, teve o seguinte teor:

*IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.
DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PROVAS.
APRECIÇÃO. OBRIGATORIEDADE. PRETERIÇÃO DO
DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.*

É nula a decisão de primeira instância que deixa de apreciar os documentos apresentados pelo sujeito passivo junto à impugnação ao lançamento ou à manifestação de inconformidade.

Decisão de Primeira Instância Anulada.

Voltaram os autos para análise.

A 8ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto negou provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001 NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as argüições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

RESSARCIMENTO. FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO-TRIBUTADOS (NT).

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados na industrialização de produtos, isentos ou tributados à alíquota zero, não alcança os insumos empregados em saídas não-tributadas (N/T) pelo imposto.

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

É ônus processual da interessada fazer a prova dos fatos constitutivos de seu direito.

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO POR DISPOSIÇÃO LEGAL.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese: (i) **preliminarmente**, nulidade do despacho decisório por violação ao princípio da publicidade e legalidade, nulidade da decisão recorrida por preterição ao direito de defesa e inobservância de acórdão do CARF; (ii) **no mérito**, existência do direito creditório pleiteado, uma vez que teria trazido todos os documentos para suportar a apuração do IPI. Pugna, ancorada no princípio da eventualidade, pela realização de diligência.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Como veremos, o litígio gira em torno da comprovação da liquidez e certeza do crédito de ressarcimento de IPI utilizado em declaração de compensação.

PRELIMINARES

Inicialmente, a recorrente sustenta que o despacho decisório seria nulo, pois teria havido violação aos princípios da legalidade e publicidade, uma vez que o fundamento principal da decisão, para a não apreciação dos documentos acostados e reconhecimento do direito creditório pleiteado, não teria sido a ausência de documentos, mas a inobservância das formalidades previstas na O.S. nº. 08/2008, norma infralegal e de conteúdo inacessível à recorrente. Nessa esteira, a recorrente afirma:

Digno de nota que a referida O.S. nº 08/2005 não era de conhecimento geral dos contribuintes, diante da ausência de publicidade inerente aos atos normativos internos dos órgãos da administração pública.

Nesse sentido, tratando-se de um instrumento normativo interno que não foi devidamente publicado no Diário Oficial da União ou em qualquer outro meio idôneo que permitisse a publicidade do conteúdo da O.S. nº 08/2005, não se poderia cogitar a sua indicação como único fundamento do Despacho Decisório nº 995/2007.

Portanto, é imperioso ratificar os termos do Recurso Voluntário considerados às fls. 232/243 dos autos, para requerer a nulidade do Despacho Decisório na 995/2007, tendo em vista que a negativa do crédito buscou guarida unicamente em norma infralegal que sequer fora publicada, restando configurada cristalina ofensa aos princípios da legalidade e da publicidade, crivados no art. 37, da Constituição Federal/88, eivando de nulidade o r. Despacho Decisório nº 995/2007 e todos os atos subsequentes exarados pelas Autoridade Fiscal e Julgadora.

Analisando o despacho decisório às fls. 86 a 88,¹ verifica-se que o fundamento da decisão não foi a inobservância de formalidades previstas em ordem de serviço da RFB, mas, sim, a falta de apresentação de documentos essenciais, mesmo após intimações para tanto, impossibilitando a autoridade fiscal de verificar a "*utilização no pleito de produtos não-tributados (NT)*". Para melhor elucidar a questão, seguem transcritos excertos do despacho decisório:

*4. Verificação da não utilização no pleito de produtos não-tributados (NT), não houve possibilidade. A requerente forneceu documentação tanto em meio físico (papel), por demais volumosa, não tendo sido acostada aos autos, quanto em meio magnético (CD-ROM), acostado à fl. 93 do PAF nº 13897.001652/2002-36. **No entanto, forneceu apenas registros de entradas e saídas referentes ao Trimestre-calendário ora em análise**, conforme a própria representante legal atesta (fl. 54), mesmo assim, sem nenhum revestimento legal, tais como Termos de Abertura, Encerramento etc. Ademais, **não trouxe à luz a devida discriminação entre produtos que tenham saído do estabelecimento, contendo nome comercial, classificação fiscal e alíquota, identificando-os como isentos, tributados a alíquota zero, não tributados pelo IPI (NT), ou que tenham sua saída imune, tornando, de acordo com os ditames da Ordem de Serviço elaborada pela 8a SRRF nº08, de 13 de setembro de 2005, em seus artigos 6º e 7º, indevido o pleito por falhas de instrução processual e conseqüente impossibilidade de se aferir o quantum requerido, acarretando, pois, o não reconhecimento do direito creditório ora pleitado.***

No despacho, observa-se que a referida ordem de serviço tinha como objetivo apenas a padronização da análise dos pedidos de ressarcimento e, em seu art. 6º., enunciava alguns documentos essenciais que deveriam ser exigidos, pela autoridade fiscal, quando da análise de pedidos de ressarcimento. Nesse contexto, a autoridade fiscal procedeu à intimação do sujeito passivo - vide intimação à fl. 56 -, requerendo livros, documentos e elementos diversos, entre os quais, relação com identificação dos produtos saídos do estabelecimento, com discriminação "*contendo nome comercial, classificação fiscal e alíquota, identificando-os como isentos, tributados a alíquota zero, não tributados pelo IPI (NT)*". A ausência de apresentação de tal relação, impossibilitou a autoridade fiscal de "*aferir o quantum requerido, acarretando, pois, o não reconhecimento do direito creditório*".

Assim, resta evidente, na simples leitura do despacho decisório, que a motivação da denegação do direito creditório pleiteado foi ausência de provas do crédito. A intimação e a verificação de certos documentos relevantes para análise creditória no âmbito dos pedidos de ressarcimento de IPI são inerentes àqueles procedimentos administrativos de verificação da certeza e liquidez de créditos postulados perante a Fazenda Pública.

No caso concreto, em face da ausência de apresentação, pelo sujeito passivo, de parte fundamental da documentação requerida, a autoridade fiscal não teve como verificar a legitimidade dos créditos pleiteados, sobretudo porque os documentos apresentados pela recorrente não se prestam a atestar se parte dos créditos decorrentes de aquisição de insumos foram integrados (ou não) a produtos que saíram do estabelecimento como não-tributados pelo IPI, fato que se refletiria na apuração do próprio direito creditório pleiteado.

¹ Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

Nesse sentido, posicionou-se a decisão recorrida, trazendo os fundamentos abaixo transcritos, os quais adoto integralmente:

Quanto à nulidade de ato administrativo, o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) que dispõe:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Depreende-se do artigo acima transcrito que os despachos ou decisões da autoridade administrativa são nulos quando proferidas por autoridade incompetente e com preterição do direito de defesa.

Constata-se do despacho decisório que a autoridade que o proferiu tem competência delegada e contém todas as informações necessárias para a contribuinte exercer o seu direito de defesa, tanto é assim que a manifestante se pronunciou devidamente quanto a toda matéria discutida na decisão ora contestada.

O fato de o despacho ter citado uma Ordem de Serviço não eiva o processo de nulidade, pois está explícito em seu texto qual o motivo do indeferimento: falta de documentos necessários para comprovar o montante do crédito solicitado. Como veremos a seguir, é ônus do contribuinte e não do fisco a comprovação do “montante” do saldo credor de IPI que diz ter a seu favor.

Ademais, a empresa foi intimada a apresentar tais documentos (intimação SEORT nº 639/2007, de 11/09/2007) e constava, da referida intimação, não só a relação dos documentos necessários como a informação de que o não atendimento das solicitações acarretaria o indeferimento do pleito por falta de elementos probatórios.

Não vislumbro, portanto, qualquer nulidade do despacho decisório. O fundamento da decisão é absolutamente nítido: ausência de elementos probatórios que impede a constatação da liquidez e certeza do crédito pleiteado. No curso do processo, como bem frisou o aresto recorrido, o sujeito passivo exerceu, de forma plena, seu direito de defesa, contestando a matéria consubstanciada no despacho atacado.

A recorrente também postula pela nulidade do acórdão recorrido, sustentando que houve preterição ao direito de defesa e inobservância de acórdão do CARF. Os excertos transcritos abaixo elucidam os argumentos trazidos pela recorrente:

Conforme é possível depreender do v. acórdão recorrido, há evidente confronto entre o que foi decidido e determinado pelo CARF e a nova decisão prolatada pela DRJ, que se limitou a reproduzir os mesmos argumentos da decisão anulada, com idêntica conclusão pela incerteza de correção na apuração dos créditos.

Ora, a referida incerteza exige a realização das diligências necessárias para seu esclarecimento como forma de viabilizar o julgamento, eis que do contrário restarão privilegiadas a arbitrariedade e a ilegalidade em detrimento do direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, previstos no art. 50, LIV e LV, da CF/88, e, principalmente, do princípio da verdade material, insculpido no art. 29 c/c arts. 36, 37 e 38, da Lei 9.784/99 c/c art. 16, do Decreto 70.235/72.(...)

Veja-se que toda a imparcialidade invocada no v. acórdão recorrido, com a devida vênia, revela-se distorcida à medida que é do interesse de ambas as partes — não apenas da Recorrente, mas do Fisco enquanto órgão da sociedade — a verificação da existência do crédito tributário e a mensuração do correspondente montante, a fim de que se evite o enriquecimento indevido de qualquer das partes.

Além disso, o nobre Julgador não estaria "fazendo provas", mas permitindo que aquelas necessárias e indispensáveis ao objeto da demanda fossem avaliadas pelo Auditor Fiscal competente, de modo que todas dúvidas do E. Julgador restassem devidamente dirimidas, tornando-o apto a proferir decisão CONCLUSIVA sobre a existência do direito ao crédito e o respectivo montante, coisa que não ocorreu.

E, diga-se mais, o próprio texto normativo estabelece que as diligências serão determinadas de ofício, sempre que o julgador entendê-las por necessárias, sendo que a diligência somente não é necessária quando o julgador já tem a sua convicção formada sobre o mérito, hipótese que não corresponde ao caso dos autos. (...)

Portanto, torna-se claro que a inobservância do dever de realização da diligência, em razão da essencialidade do ato, afronta os postulados mais básicos do Direito, como os princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material, previstos nos arts. 50, LIV e LV, e 37, da CF/88, e, principalmente, do princípio da verdade material, insculpido no art. 29 c/c arts. 36, 37 e 38, da Lei 9.784/99 c/c art. 16, do Decreto 70.235/72.

Constatada novamente a preterição ao direito de defesa e a desconsideração dos termos da decisão proferida pelo CARF, a anulação do v. acórdão recorrido é medida que se impõe, nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/72, para que seja realizada a diligência necessária de verificação da existência do crédito tributário e o seu respectivo montante, viabilizando a prolação de nova decisão pela DRJ/RPO.

Da leitura dos excertos, depreende-se que a decisão recorrida teria deixado de realizar diligência **necessária**, determinada por decisão anterior do CARF, afrontando, assim, os princípios da legalidade, contraditório, ampla defesa, verdade material e devido processo legal.

Não vislumbro nulidade da decisão recorrida nem afronta a qualquer dos princípios jurídicos mencionados pela recorrente. Ademais, entendo que não restou configurada a aludida inobservância ao acórdão do CARF que anulou a decisão anterior da DRJ. Explico.

Compulsando o Acórdão nº. 3102.003.044 (fls. 310 a 315), proferido pela 2ª Turma Ordinária, 1ª Câmara da 3ª Seção, em julgamento em 28/01/2016, extraem-se os seguintes excertos (ementa e partes do voto condutor):

EMENTA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PROVAS. APRECIÇÃO. OBRIGATORIEDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

É nula a decisão de primeira instância que deixa de apreciar os documentos apresentados pelo sujeito passivo junto à impugnação ao lançamento ou à manifestação de inconformidade.

Decisão de Primeira Instância Anulada

PARTES DO VOTO CONDUTOR

Creio que compreendo perfeitamente o descontentamento manifestado pela instância inicial ao afirmar que não traduz boa-fé da requerente a elucidação posterior de circunstâncias essenciais do pedido. Contudo, peço vênia para dizer que, ao meu sentir, no caso concreto, a recorrente não está ignorando os dispositivos legais que impõe a concentração dos atos em determinados momentos processuais. Segundo entendo, a legislação lhe autoriza tomar tal providência no momento da apresentação da manifestação de inconformidade.

Uma vez que isso ocorra, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a seu critério, poderá determinar a conversão do julgamento em diligência, para exame dos documentos carreados aos autos.

Inobstante, na situação em que se encontra o processo, não vejo outra solução se não a de declarar nula a decisão de primeira instância, por preterição ao direito de defesa.

A simples leitura da ementa transcrita é suficiente para delimitar os contornos do acórdão do CARF: é nula a decisão de primeira instância que **deixa de apreciar** os documentos apresentados pelo sujeito passivo junto à impugnação, ao lançamento ou à manifestação de inconformidade.

Observa-se, no caso ali apreciado, que o colegiado afastou a decisão anterior da DRJ por entender que aquele colegiado furtou-se à análise das provas carreadas aos autos. Tal entendimento é ratificado na leitura dos excertos do voto condutor, transcritos acima, nos quais o relator assume, como preterição ao direito de defesa e razão para nulidade da decisão da DRJ, a não apreciação dos documentos apresentados com a manifestação de inconformidade, análise que **poderia** ser realizada, segundo a decisão do CARF, a critério do julgador da DRJ, em procedimento de diligência.

Nessa esteira, há que se assinalar que o acórdão do CARF em nenhum momento determinou que a DRJ procedesse à diligência para análise dos documentos juntados ao processo, tendo, apenas, sugerido a possibilidade de diligência para análise das provas - "*a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a seu critério, poderá determinar a conversão do julgamento em diligência*" -, considerando que tal exame teria sido negligenciado na prolação do primeiro acórdão da DRJ.

Desse modo, a questão que se impõe, para aferir se a decisão recorrida padece de nulidade, não é se o colegiado *a quo* realizou (ou não) diligência - pois, como visto, o CARF não determinou a diligência -, mas se aquele órgão apreciou as provas dos autos.

Examinando o acórdão recorrido, constata-se, de forma nítida, que houve plena apreciação dos documentos juntados pela recorrente. Os excertos do aresto atacado, transcritos a seguir, elucidam a questão (grifei algumas partes):

Em que pese a decisão do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os documentos apresentados pela manifestante na fase impugnatória foram sim analisados no acórdão anulado, no qual restou verificado a existência de fabricação de produtos não tributados pelo IPI e a impossibilidade de verificação da correção do crédito alegado pela falta de documentação hábil. Tal análise teve o seguinte julgamento:(...)

Sendo assim, mantenho o julgamento anterior acrescentando que, embora o entendimento do Conselho seja equiparar o processo de julgamento da declaração de compensação ao de julgamento do auto de infração, o ônus da prova do direito de crédito a favor do sujeito passivo continua sendo do contribuinte e o julgador administrativo deve ter livre convicção na análise das provas constantes do processo.

Os documentos apresentados pelo contribuinte são somente aqueles solicitados na fase de verificação do pleito ou fiscalizatória de competência da autoridade administrativa. Naquela fase o crédito ainda estava sob análise preliminar, ou seja, não finda, podendo o Fisco ainda solicitar outros documento que achasse necessários para a análise, não significando, necessariamente, que a juntada destes levaria à solução do procedimento.

Nesta fase do processo, no entanto, não cabe ao julgador fazer qualquer verificação, fiscalização ou apuração com respeito ao crédito do contribuinte. Apenas julgar se o crédito é válido e está provado (se o crédito é líquido e certo) e se é passível de compensação.

Assim, somente a relação dos produtos saídos da empresa (tributados, isentos e não-tributados) apresentados não são suficientes para essa verificação, já que pendente a escrituração ou não do crédito dos insumos utilizados na manufatura dos produtos não-tributados pelo imposto. Como não consta estorno de créditos no livro de apuração do IPI (conforme determina a IN 33/97), esta verificação não se consegue fazer pelos documentos apresentados. Se o contribuinte não pode trazer aos autos as notas fiscais de entrada, poderia pelo menos trazer uma relação de insumos utilizados e demonstrar ou o estorno dos insumos ou sua não escrituração com relação aos produtos NT para a apuração do saldo credor do IPI do período.

Este julgador não optou pela diligência por considerar que não cabe, no caso de quem invoca direito creditório, a inversão do ônus da prova. Alias, não cabe ao julgador administrativo fazer prova para qualquer uma das partes do processo.

Dos excertos, resta evidente que o aresto recorrido analisou, de forma cabal, as provas juntadas até a manifestação de inconformidade, tendo concluído que os documentos apresentados não são suficientes para a verificação da parcela de créditos de insumos empregados em produtos não-tributados. Veja-se que a DRJ analisa, inclusive, a relação de produtos não-tributados na saída do estabelecimento, não apresentada no procedimento fiscal, mas apresentada na manifestação de inconformidade. Tal relação, todavia, não é bastante para a apuração do crédito alegado.

Nessa esteira, a decisão contestada assinala que, se o contribuinte não pode apresentar as notas fiscais de entrada, poderia, ao menos, ter trazido relação de insumos utilizados nos produtos com saídas não-tributadas, demonstrando o estorno de seus créditos - e aqui o colegiado lembra que não consta, no livro de apuração de IPI -, estorno desses créditos - ou sua não escrituração.

Observa-se, ainda, que o colegiado *a quo* entendeu por não converter o julgamento em diligência, uma vez que assume que sobre o contribuinte recai o ônus de demonstrar o direito creditório alegado, não devendo tal encargo ser transferido ao julgador administrativo. Tem-se, aqui, uma decisão motivada (não realização de diligência), harmônica com a linha de entendimento adotada pelo colegiado (ônus probatório do contribuinte) - linha de entendimento que pode, sim, ser objeto de discordância, não implicando, todavia, necessária nulidade em sua adoção.

Sublinhe-se que o colegiado de primeira instância não revela dúvidas quanto à decisão a ser tomada. O que se verifica, na leitura do acórdão recorrido, é que não restaram comprovadas, para aquele colegiado, a certeza e liquidez do crédito pleiteado, pressupostos sem os quais, na ótica do colegiado *a quo*, há que se negar provimento ao pedido deduzido. Em outras palavras, para o colegiado, todos os elementos probatórios deveriam ter sido trazidos pela impugnante, em momento oportuno, não cabendo, no caso, diligência para suprir a inação da própria interessada.

No caso concreto, poder-se-ia falar em preterição do direito de defesa se a decisão recorrida tivesse ignorado as provas juntadas aos autos. Não é este o caso. O colegiado *a quo* aprecia todas as provas trazidas até então e conclui que a impugnante não levou a cabo o ônus de demonstrar o crédito pleiteado - seja pela juntada de notas fiscais, relação de insumos que integram os produtos não-tributados, etc.

Não há que se falar, portanto, em nulidade da decisão recorrida, sobretudo: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal e motivação; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a recorrente argumenta que apresentou todos os documentos que suportaram a apuração do IPI e do correspondente crédito pleiteado nos autos, tendo demonstrado a *"integridade e a ilibação dos procedimentos adotados"*. Subsidiariamente, a recorrente postula pela realização de diligência, nos termos consignados nos excertos a seguir transcritos:

Em verdade, os fundamentos do mérito se confundem com os próprios fundamentos do pedido de nulidade do v. acórdão recorrido à medida em que resta evidente a necessidade da realização das diligências para apuração da existência do direito creditório e o respectivo montante.

Com a máxima vênia, frise-se, novamente, o disposto no art. 18, do Decreto 70.235/72, in verbis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Por oportuno, ressalta-se o entendimento deste Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca do conceito de necessidade das diligências, isto é. são necessárias as diligências sempre que houver dúvida acerca da matéria de fato e da convicção do julgador. bem como quando a produção da prova for indispensável ao desate da controvérsia (Acórdãos nº 2202-003.056 e 1103-000.799).

E nem se alegue que as diligências não se prestam a suprir os documentos indispensáveis ao reconhecimento do direito creditório da Recorrente, pois constam dos autos o livro de registros de apuração do IPI, bem como planilhas que segregam os produtos entre isentos, tributados à alíquota zero e não tributados (NT), todos acostados à Manifestação de Inconformidade tempestivamente apresentada.

Ademais, é importante salientar que o crédito pleiteado fora apurado em conformidade com o que determina o art. 11, da Lei 9.779/99, servindo como base de cálculo apenas os produtos produzidos pela Recorrente que são classificados como isentos ou tributáveis à alíquota zero.

Aliás, cabe destacar a atividade desempenhada pela Recorrente, que consiste na fabricação de medicamentos alopáticos 'para uso humano, como atesta seu CNAE 21.21-1-01, estando todos os produtos farmacêuticos sujeitos a alíquota zero de IPI, como se depreende do capítulo 30 da tabela TIPI em vigor.

Desta forma, os produtos constantes nos registros da Recorrente (fl. 133/199) como saídas não tributadas (NT) — classificação fiscal 999.99977 — tratam-se apenas de brindes e amostras grátis distribuídas pela Recorrente, tais como marcadores de página, mouse pad, cartão postal etc., razão pela qual tais valores não foram computados na apuração do crédito em debate.

Sendo assim, restando comprovado que á Recorrente trouxe aos autos, de modo oportuno e tempestivo, todos os documentos que atestam a existência de seu direito creditório, bem como que o seu cálculo foi realizado em consonância ao art. 11, da Lei 9.779/99, isto é, sem o cômputo de qualquer produto NT, faz-se necessária a reforma integral do acórdão vergastado, com o conseqüente reconhecimento do crédito pleiteado.

Em se decidindo pela realização da diligência fiscal, a Recorrente ratifica a indicação do assistente técnico o Sr. Fernando Neves da Silva, CRC/SP nº 218.729/0-6, com endereço na Rodovia Raposo Tavares, S/N, Km 26.9, Moinho Velho/Granja Viana, Cotia/SP, CEP: 06707-000, Telefone (11) 3737-1329, bem como os quesitos formulados, abaixo reproduzidos:

1. Os livros de registros de apuração de IPI, juntamente com os registros de entrada e saída colacionados à manifestação de inconformidade permitem a apuração do crédito referente ao 4º Trimestre de 2001?

2. *Analisando os livros de registro e planilhas de entrada e saída apresentados, qual o valor do crédito de IPI apurado?*

3. *O valor apurado no quesito anterior considerou produtos não tributados em sua base de cálculo?*

4. *O valor pleiteado pela Recorrente está em consonância com sua escrita fiscal? Tal valor levou em consideração produtos não tributados para o cálculo do crédito?*

Nos excertos acima transcritos, a recorrente aduz, em síntese, que: (i) apresentou, já em sua manifestação de inconformidade, livro Registro de Apuração do IPI, assim como planilhas segregando os produtos entre isentos, não tributados e tributados à alíquota zero; (ii) que os créditos de IPI apurados não incluem os materiais utilizados na saída de produtos não tributados - tais produtos seriam apenas brindes, cartões postais, mouse pads, etc., diversos dos produtos fabricados pela recorrente (medicamentos para uso humano).

Compulsando os autos (fls. 126 a 198), pode-se constatar que a recorrente trouxe, de fato, por ocasião da interposição da manifestação de inconformidade, o livro Registro de Apuração do IPI (fls. 126 a 163) e a lista de saída de produtos (fls. 169 a 194) com a segregação dos mesmos em isentos, não tributados e tributados à alíquota zero. Junto à manifestação, também foram apresentadas relação com os produtos de saída tributados pelo IPI (fls. 165 a 169) e a lista com os produtos de entrada cuja aquisição teria gerado o crédito de IPI pleiteado nos autos (fls. 195 a 198).

Analisando a relação de produtos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero (fls. 169 a 194), observa-se que há, entre os produtos não tributados (NT), canetas, copos, sacolas, calendários, marcadores de página, revistas, brindes, manuais, entre outros produtos que, ao menos *prima facie*, não apresentariam qualquer relação com os produtos descritos na relação de entrada cuja aquisição teria servido para gerar o direito creditório alegado (fls. 195 a 198).

Compulsando a referida relação de entrada, pode-se verificar que parte substancial dos produtos ali descritos referem-se a caixas de embarque, cartuchos, cartelas, bisnagas e laminados. Tais produtos estão classificados em quatro NCMs: NCM 4819.10.00 (caixas de papel ou cartão, ondulados), NCM 4819.40.00 (outros sacos; bolsas e cartuchos), NCM 39204100 (chapas de polímeros cloreto vinila, rígidas e sem suporte) e NCM 7612.10.00 (recipientes tubulares flexíveis).

Cotejando a lista de entrada (fls. 195 a 198) com a relação de produtos que saíram do estabelecimento com incidência do IPI (fls. 165 a 169), observa-se que parte substancial dos produtos que entraram no estabelecimento parecem guardar uma clara relação com os produtos de saída tributados: na lista de saída, parte considerável dos produtos compreende bisnagas, cartuchos, cartelas de medicamentos, caixas de embarque e laminados, contendo descrições dos produtos similares àquelas da lista de entrada.

Em síntese, verifica-se que, ao menos em juízo de delibação, considerável parte dos produtos de entrada guardam relação com as saídas tributadas, apontando, assim, para a verossimilhança da alegação da recorrente de que os créditos escriturados não se referem às saídas não tributadas.

Entendo que, no caso concreto, há que se proceder à auditoria e análise minuciosa dos documentos apresentados por ocasião da manifestação de inconformidade.

Vale lembrar que a falta da apresentação, durante o procedimento de fiscalização, da planilha de saída com a identificação dos produtos não tributados constituiu o fundamento para o despacho decisório de não homologação da compensação e denegação do pedido de ressarcimento. Tal planilha foi, contudo, apresentada pelo sujeito passivo juntamente com outros documentos.

Apreciando os documentos juntados, o colegiado *a quo* entendeu que não havia, nos autos, provas suficientes do direito creditório alegado e que não seria o caso de converter o julgamento em diligência. Como antes asseverado, o colegiado de primeira instância não estava obrigado à diligência, sendo plenamente válida sua decisão, exarada segundo seu livre convencimento e sua valoração das provas dos autos.

Apesar de válido e legítimo, divirjo do entendimento consignado na decisão recorrida. Em um contexto no qual o despacho decisório se funda na ausência de apresentação de determinado documento e este documento é apresentado, juntamente com documentação robusta, em momento processual próprio, não vejo como reconhecer inação, por parte do sujeito passivo, no exercício de demonstração do seu direito creditório.

Assim, levando-se em consideração que a recorrente apresentou, no momento correto, documentação robusta, sobretudo a relação de saída com a discriminação dos produtos não tributados, cuja ausência foi, como visto, o fundamento para o despacho decisório, e tendo em vista que, apenas no desenrolar do contencioso é que se revelou a insuficiência daquela relação para confirmar, de forma inequívoca, a falta de vinculação entre os produtos de entrada e os produtos não tributados, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a unidade de origem tome as seguintes providências:

- 1- Proceder à auditoria da apuração dos créditos de IPI, atinente ao quarto trimestre de 2001, levando em consideração os documentos juntados pelo sujeito passivo às fls. 126 a 198, assim como outros documentos e informações que se fizerem necessários. A auditoria deverá apurar os créditos pleiteados de IPI, escriturados no livro Registro de Apuração e constantes da lista de entradas às fls. 195 a 198 - que não estejam vinculados às saídas não tributadas. A análise deverá esclarecer, se for o caso, quanto do crédito pleiteado está vinculado a saídas não tributadas. O trabalho de auditoria deverá, ainda, verificar, à luz das normas vigentes e de documentos que se fizerem necessários, a natureza, consistência e disponibilidade dos créditos pleiteados.
- 2- A partir da análise efetuada no item 1, proceder ao exame do ressarcimento/compensação objeto do presente litígio, apurando se os créditos de IPI são suficientes e disponíveis para a extinção dos débitos objetos da declaração de compensação.
- 3- Elaborar relatório com demonstrativo e parecer conclusivo acerca da auditoria dos documentos apresentados pela recorrente e da análise do ressarcimento/compensação objeto do presente litígio. O parecer deverá justificar todas as análises efetuadas e trazer todos os documentos e elementos necessários para suportar suas conclusões;

Processo nº 13897.001653/2002-81
Resolução nº **3003-000.026**

S3-C0T3
Fl. 15

4. Dar ciência à recorrente desta Resolução e, ao final, do resultado desta diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº. 7.574/11.

Vinícius Guimarães - Relator