



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° 13971.720022/2005-77
Recurso n° 155.325 Voluntário
Matéria IPI CRÉDITO PRESUMIDO
Acórdão n° 203-13.327
Sessão de 07 de outubro de 2008
Recorrente K & F EXPORTAÇÕES LTDA.
Recorrida DRJ-RIBERÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

VENDAS PARA O EXTERIOR DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. RELAÇÃO PERCENTUAL. EXCLUSÃO DO NUMERADOR E DO DENOMINADOR DA FRAÇÃO.

O incentivo visa desonerar as exportações de produtos nacionais, e a expressão *produtora e exportadora* contida na lei, obviamente, não abrange produtos (mercadorias) que não tenham sido industrializados por quem quer se beneficiar do referido incentivo, como, por exemplo, as mercadorias adquiridas de terceiros, mas que, cujo destino, foi também o exterior. Assim, não presente um dos requisitos básicos, que o produto exportado tenha também sido produzido pelo exportador, correta é, para fins de estabelecimento da relação percentual que definirá a base de cálculo do incentivo, a retirada das Receitas de Exportação, das receitas de vendas de mercadorias adquiridas no mercado interno. Da mesma forma, tal exclusão deve se dar também no dividendo, ou no denominador, já que, se o que se busca é conceder um incentivo em face dos produtos exportados, ou seja, quanto mais se exportar, mais se será contemplado com o benefício, e, de outro lado, se se deseja que tal benefício leve em consideração o montante dos insumos efetivamente empregados nesses produtos exportados, nada mais coerente e justo que não sejam considerados na Receita Operacional Bruta os valores das receitas de vendas daqueles produtos para os quais não foram utilizados quaisquer insumos, que é o que ocorre com as mercadorias adquiridas de terceiros e vendidas ao exterior.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28, 11, 08

ef
Marlde Cursino da Oliveira
Mat. Siepe 91850

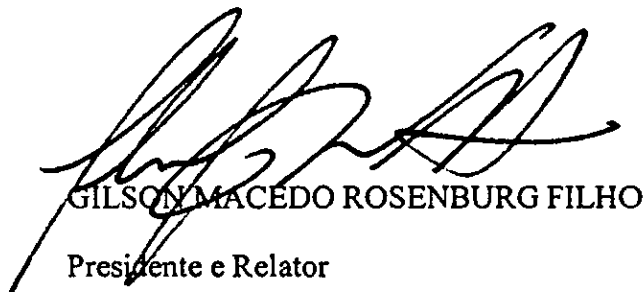
AQUISIÇÕES DE INSUMOS. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

A falta de Comprovação de aquisições de insumos e prestações de serviços de forma peremptória inibe seu direito ao benefício fiscal.

Recurso provido em parte.

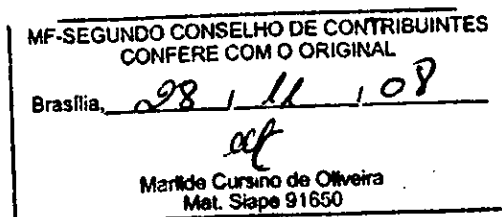
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, da seguinte forma: I) apenas para reconhecer que, para fins de estabelecimento da relação percentual existente entre as receitas de exportação e as receitas operacionais brutas, seja excluído do numerador e do denominador da fração o valor das receitas de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros; e II) quanto as demais matérias, negou-se provimento ao recurso.



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28, 11, 08
Marília Corsino de Oliveira
Mat. Siape 91850

Relatório

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

O contribuinte solicitou através do programa PER/DCOMP o ressarcimento de crédito presumido de IPI (fls. 01/02) de que trata a Lei nº 9.363 de 1996, e a Portaria MF nº 38/97, pelo regime alternativo previsto na Lei nº 10.276/01, no valor de R\$ 126.303,93, relativamente ao 3º trimestre de 2002. Posteriormente, retificou o pedido (fls. 138/139) alterando o valor para R\$ 154.721,69. Apresentou também declarações de compensação.

O pedido foi deferido parcialmente, tendo sido reconhecido o direito creditório de R\$ 72.601,43, e homologado as declarações de compensação até este limite, mediante o Despacho Decisório de fls. 320/324, no qual foram efetuadas as seguintes retificações no cálculo do crédito:

- 1. Exclusão da Receita de Exportação de valores relativos a mercadorias produzidas por terceiros, ou seja, revenda de mercadorias;*
- 2. Exclusão das aquisições de mercadorias que não se enquadram no conceito de insumo, ou que se destinavam à revenda;*
- 3. Exclusão dos valores de fretes de produtos destinados à exportação, que não podem ser incorporados aos valores de compras de materiais com direito ao crédito;*
- 4. Exclusão das compras totais, de aquisições de insumos que não foram comprovadas, pois não foi apresentada a primeira via da nota fiscal, e nem comprovado o pagamento;*
- 5. Exclusão do cômputo das prestações de serviços por encomenda, do valor de R\$ 10.500,00 relativo à nota fiscal nº 35 emitida por Mora Madeiras Ltda, por falta de comprovação da operação.*

Regularmente cientificada, a postulante apresentou manifestação de inconformidade de fls. 330/334, alegando, em resumo, o seguinte:

- 1. As vendas de exportação foram excluídas da receita de exportação, porém, também deveriam ter sido excluídas da receita bruta operacional;*
- 2. Não tem amparo a exclusão da aquisição de insumos por falta de apresentação da primeira via da nota fiscal, já que foram apresentadas outras vias das notas, além de estarem registradas na escrituração contábil; as operações foram pagas à vista, exceção à nota fiscal nº 3114 que foi paga a prazo; o pagamento a prazo não impede o direito ao crédito presumido.*

Por intermédio do Acórdão nº 14-18.235, de 25/01/2008, às fls. 361/363 (verso), a DRJ de Ribeirão Preto negou provimento à manifestação de inconformidade do contribuinte e manteve o despacho decisório de fls. 318/324, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA.

As receitas decorrentes da revenda de produtos adquiridos de terceiros, destinados à exportação, integram a receita bruta operacional.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS.

As aquisições de insumos e prestações de serviços não comprovadas pela requerente devem ser excluídas da apuração do benefício fiscal.

Solicitação Indeferida.

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário de fls. 374/378, no qual argumenta, em síntese, que:

Os valores oriundos das vendas destinadas ao mercado externo devem ser excluídos da receita operacional bruta, uma vez que já foram diminuídas do total das vendas para o mercado externo, para fins de cálculo do benefício previsto na Lei nº 10.276/01;

A alegação de que não foi apresentada a primeira via da nota fiscal referente a compras de insumos não é motivo suficiente para a glosa da referida aquisição, uma vez que foi apresentada a terceira via da mesma, a qual apresenta as mesmas informações da primeira. Além disso, nas escriturações contábil e fiscal da referida aquisição é facilmente comprovada no livro de registro de entradas, bem como no livro diário.

Termina sua peça recursal requerendo que seja dado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28, 11, 08

af
Marilda Cusino de Oliveira
Mat. Slape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28, 11, 08

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Voto

Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

Cálculo do crédito presumido – Lei nº 10.276/01.

O recorrente alega que o Fisco glosou as receitas oriundas de exportação de vendas de mercadorias destinadas ao mercado interno, sem, contudo, excluir do total da receita operacional bruta. Tal procedimento reduziu o percentual que determina a base de cálculo para aplicação do incentivo (receita de exportação/receita operacional bruta do produtor exportador). Assim, colima que a mesma glosa seja processada também no denominador e não apenas no numerador, para fins de estabelecimento da relação percentual acima referida.

O cerne da questão está na definição do fator a ser aplicado à base de cálculo para fins de determinar o crédito presumido previsto na Lei nº 10.276/2001.

Para resolver a questão, peço *vénia* e colaciono o brilhante arrazoado do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, *in verbis*:

A Lei nº 10.276/2001 fez nascer um regime alternativo ao da Lei nº 9.363/1996. A empresa produtora exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. A base de cálculo do referido incentivo será determinada mediante a aplicação, sobre o valor das referidas aquisições de MP, PI e ME, de um percentual obtido da relação existente entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

Ora, se o incentivo visa desonerar as exportações de produtos nacionais, com o perdão da redundância, produzidos e exportados, obviamente que não está a se referir a produtos (mercadorias) que não tenham sido industrializados por quem quer se beneficiar do referido incentivo, como, por exemplo, as mercadorias adquiridas de terceiros, mas que, cujo destino, foi também o exterior. Assim, não presente um dos requisitos básicos, que o produto exportado tenha também sido produzido pelo exportador, correta é, para fins de estabelecimento da relação percentual que definirá a base de cálculo do incentivo, a retirada das Receitas de Exportação, das receitas de vendas de mercadorias adquiridas no mercado interno.

Da mesma forma, tal exclusão deve se dar também no dividendo, ou no denominador, já que, se o que se busca é conceder um incentivo em

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28, 11, 08
Márcio Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

face dos produtos exportados, ou seja, quanto mais se exportar, mais se será contemplado com o benefício, e, de, outro lado, se se deseja que tal benefício leve em consideração o montante dos insumos efetivamente empregados nesses produtos exportados, nada mais coerente e justo que não sejam considerados na Receita Operacional Bruta os valores das receitas de vendas daqueles produtos para os quais não foram utilizados quaisquer insumos, que é o que ocorre com as mercadorias adquiridas de terceiros e vendidas ao exterior.

Em outras palavras, o que a relação percentual visa determinar é o quanto dos produtos efetivamente industrializados que integram a receita operacional bruta foi vendido para o exterior, daí não podermos, neste caso, ficarmos presos ao significado da expressão "receita operacional bruta do exportador" no seu sentido estrito.

Esse entendimento, aliás, é o que vem predominando nos julgamentos deste Segundo Conselho de Contribuintes, a teor, por exemplo, dos Acórdãos n.ºs. 203-12.688, de 7/05/2008, e n.º 202-17.264, de 26/08/2006.

Assim, em relação ao percentual que define a base de cálculo do incentivo, voto para que sejam excluídas do numerador (receitas de exportação) e do denominador (receita operacional bruta), o montante das receitas de vendas de mercadorias exportadas, cuja aquisição se deu junto a terceiros no mercado interno, visto que as mesmas não passaram pelo processo produtivo.

Exclusões de valores referentes a aquisições de insumos que não estão lastreados em documentação hábil.

O contribuinte afirma que a falta das primeiras vias das notas fiscais não é motivo suficiente para a glosa das respectivas aquisições, uma vez que foram apresentadas as outras vias das mesmas. Saliencia, outrossim, que nas escriturações contábeis e fiscais estão registradas todas as aquisições de insumos. Quanto à falta de comprovação dos pagamentos referentes às aquisições, afirma que não teria como comprová-los, já que foram feitos à vista e em espécie.

No Despacho Decisório de fls. 318/324, a Autoridade Fiscal assim dispõe:

Cumprе informar que também estão sendo excluídas do montante de compras com direito ao crédito (assim como das compras totais) as aquisições dos fornecedores relacionados na tabela que imediatamente se segue, dado que a interessada, devidamente intimada, não apresentou cópias das primeiras vias dos documentos fiscais (que deveriam lastrear a escrituração do destinatário das mercadorias), como também, intimada a apresentar comprovantes de pagamento destas aquisições, limitou-se a informar que os pagamentos foram efetuados à vista (fl. 234), não trazendo ao processo qualquer prova destes pagamentos.

Compulsando os autos, é de se verificar que o recorrente não aduziu novos documentos que corroborassem sua tese, apenas cingiu-se a repetir os argumentos lançados na peça impugnatória apresentados em primeira instância.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28, 11, 08
Marilda Cursino de Oliveira
Met. Slape 91650

Em virtude dessas considerações, é importante lembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real, que alguns classificam como verdade jurídica posta nos autos, por meio de provas materiais.

Um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

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

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

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

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

Não se pode olvidar que diferentemente do que se dá no campo do processo civil, que privilegia o formalismo processual, no processo administrativo tributário prevalece o princípio da verdade material, comentado por Hely Lopes Meirelles na seguinte passagem:

"O princípio da verdade material, também denominado da liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova de que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela". (Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, 21ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 1996, pág. 593)

Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, alude ao princípio em apreço nos seguintes termos:

"Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Sessão: 28 / 11 / 08

Marilce Cursino de Oliveira
Mat. S/ape 91850

alegado e provado,..." (Celso Antônio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, 12.ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores Ltda, 2000, pág. 434)

Convém observar que a primazia do princípio da verdade real no âmbito do processo tributário foi consagrada pela própria Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Tal princípio acha-se materializado nos seguintes dispositivos desse diploma legal:

"Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

[...]

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;"

"Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias."

Quando o caso é referente ao ressarcimento, o litígio tem início apenas no momento em que o sujeito passivo apresenta a manifestação de inconformidade, devendo o processo administrativo a partir desse ponto seguir o rito estabelecido no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), o qual traz as seguintes disposições sobre a matéria:


"Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. S/ope 91650

§ 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 n° 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n° 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n° 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n° 9.532, de 1997)"

O texto legal transcrito possui uma clareza meridiana, deixando patente que a apresentação de documentos quando da entrega da manifestação de inconformidade é perfeitamente cabível, somente se operando a preclusão com o esgotamento dessa fase processual, ressalvados os casos previstos nas alíneas a, b e c. Observe-se, todavia, que o exame desses documentos compete originariamente à delegacia jurisdicionante do sujeito passivo, sob pena de supressão de instância.

Não há dúvida de que, ao examinar o caso concreto, a autoridade julgadora deve guiar-se pelo princípio da verdade real/material e as considerações feitas nos parágrafos precedentes deixam claro que a juntada de provas nesta fase processual, ainda que intempestiva, não impediria sua apreciação pela unidade de origem.

Feitos esses esclarecimentos, volto ao caso em apreço. Como dito alhures, a autoridade preparadora, com o escopo de instruir o processo, intimou a interessada a apresentar documentos imprescindíveis para uma justa análise do pleito. Sua investida não foi bem sucedida, pois o contribuinte teceu bonitas linhas em sua defesa, sem, contudo, apresentar qualquer elemento que desse supedâneo ao seu arrazoado. Resta, então, a este julgador formar sua convicção com os elementos constantes nos autos.

Ao meu sentir, constitui empecilho e fonte de dificuldade a inexistência de documentos comprobatórios da efetiva aquisição das mercadorias reclamadas como insumos que dariam direito ao crédito pleiteado, em outras palavras, não há elementos mínimos que demonstrem de forma peremptória que o recorrente efetuou as transações por ele narradas. *Ex positis*, sou obrigado a não aceitar os argumentos postos na petição recursal e conflitantes com a autoridade fiscal.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas para reconhecer que, para fins de estabelecimento da relação percentual existente entre as receitas de exportação e as receitas operacionais brutas, seja excluída do numerador e do denominador da fração o valor das receitas de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, negando-lhe provimento quanto às demais matérias.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008


GILSON MACEBO ROSENBERG FILHO