



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.720158/2007-39  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3402-003.718 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2023  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** COWOOD TIMBERS LTDA  
**Interessado** 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 da relatora.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

## Relatório

Versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento (PER) de crédito da Contribuição da COFINS.

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório, com lastro no Relatório Fiscal, deferindo parcialmente o pedido de ressarcimento e reconhecendo o direito creditório até o montante do crédito reconhecido.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente por unanimidade de votos, nos termos do v. Acórdão proferido pela 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora/MG.

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância, apresentando tempestivamente o Recurso Voluntário, pelo qual pediu a reforma da decisão recorrida e o reconhecimento da totalidade do crédito requerido.

Apresentado o recurso, os autos foram encaminhados para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### 2. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

O PER/DCOMP objeto deste litígio foi apresentado para ressarcimento de crédito originado de Cofins não cumulativo, relativo ao período de apuração do 1º trimestre de 2005, no valor original de R\$ 105.908,67 (cento e cinco mil. Novecentos e oito reais e sessenta e sete centavos).

Em primeira instância o julgamento da defesa foi convertido em diligência, para as seguintes apurações:

- 1) com base nas instalações da contribuinte (construção de parque industrial), na discriminação das mercadorias adquiridas e naquelas vendidas, nos processos de

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.718 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.720158/2007-39

ressarcimento de IPI e outras verificações que se fizerem necessárias, identificar quais eram as reais atividades exercidas pela empresa;

2) verificar se as aquisições realizadas pela empresa, geradoras do crédito pleiteado no PER, sofreram incidência do PIS/Cofins (pago ou confessado);

3) não sendo a empresa comercial exportadora, considerar os valores que foram glosados em função dessa motivação (insumos, depreciação, energia elétrica, etc.);

4) elaborar demonstrativo do resultado apurado, indicando, se for o caso, o crédito passível de ressarcimento.

Após a diligência, questionou a defesa que, embora no relatório fiscal inicial e no relatório de diligência, as razões para o indeferimento sejam a pretensa condição de comercial exportadora da Contribuinte, esta não é, nem era à época do fato gerador do direito, sua condição fática.

**Em síntese, a controvérsia cingiu-se sobre a dúvida se a contribuinte atuava como indústria ou comercial exportadora no período referente ao pedido de ressarcimento.**

A Unidade Preparadora sustentou que a Recorrente não faria *jus* ao crédito por, pretensamente, não ter adquirido os insumos que glosou (matéria prima, materiais de embalagem e produtos intermediários) com incidência do Pis e da Cofins, de forma que não dariam aquelas aquisições origem ao crédito, uma vez que entendeu terem sido adquiridas aquelas mercadoria “com fim específico de exportação”.

Por outro lado, argumentou a Recorrente que reveste-se da condição de Industrial Exportadora e, nesta condição, faz *jus* ao incentivo fiscal denominado Crédito Acumulado de Cofins como resultado do confronto das saídas imunes ao Cofins pela exportação, com créditos decorrentes das entradas de insumos aplicados nos produtos que resultaram naquelas saídas e, portanto, passíveis de manutenção.

Argumentou ainda que a pretensão fiscal de configurá-la como comercial exportadora para excluir o direito ao crédito pleiteado não encontra fundamento legal, uma vez que os bens adquiridos são submetidos a processo de industrialização (beneficiamento), excluindo a possibilidade de que tenha ocorrido ingresso de mercadorias com o fim específico de exportação.

Para comprovação de seu direito, a defesa pediu pela realização de diligência/perícia, possibilitando demonstrar que a autoridade fazendária não procedeu à análise aprofundada dos documentos requeridos e apresentados no decorrer do procedimento fiscalizatório.

**Em síntese, questiona a Contribuinte sobre a necessária apuração, por meio de diligência fiscal, especialmente com relação à existência, na época dos fatos, de parque industrial instalado em sua Unidade, bem como sobre o processo produtivo realizado sobre os insumos (madeira) adquiridos no período, além da análise da documentação sobre tais insumos no momento da aquisição, e se houve alguma alteração física no momento das respectivas saídas (vendas), e a existência de despesas de depreciação e perdas decorrentes do processo de industrialização.**

**Em razões recursais foi indicado Assistente Técnico e apresentados os seguintes quesitos:**

**a) Dos Quesitos:**

- 01) Os insumos (madeira e fretes) adquiridos dos fornecedores ingressaram no estabelecimento do contribuinte (Recorrente) ou observaram o disposto nas alíneas a) e b) do Art. 1º do Decreto Lei 1.248/72?
- 02) Como se dá o desembaraço aduaneiro dos produtos exportados pelo contribuinte (ora Recorrente): São os produtos remetidos para desembaraço de seu estabelecimento ou recebidos diretamente do fornecedor para embarque ou ainda enviados por aquele fornecedor a depósito/entrepósito alfandegado?
- 03) A sociedade/Recorrente está constituída sob a forma de sociedade por ações nos termos em que determinado pela Portaria Secex 15/2004?
- 04) A sociedade/Recorrente requereu registro especial por meio de correspondência, em papel timbrado, ao DENOC/Coordenação-Geral de Normas e Facilitação de Comércio (CGNF): em conformidade com o art. 6º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 juntando ao mesmo: I – páginas originais do Diário Oficial, ou cópias autenticadas, contendo as atas das assembleias que aprovaram os estatutos sociais, elegeram a diretoria e estabeleceram o capital social mínimo exigido, com a indicação de arquivamento na Junta Comercial; II – relação dos acionistas com participação igual ou superior a 5% (cinco por cento) do capital social, devidamente qualificados (nome, endereço, Cadastro de Pessoa Física/CNPJ), com os respectivos percentuais de participação?
- 05) Se requereu, aquele registro lhe foi concedido? Em que data, sob que numero e dados cadastrais?
- 06) O contribuinte (ora Recorrente) possuía, à época do fato gerador do Crédito Tributário pretendido, parque industrial instalado? Ainda possui?
- 07) Como é constituído o parque industrial em questão (se existente) em termos de instalações físicas, máquinas e equipamentos?
- 08) Aquele conjunto de máquinas e equipamentos que compõe o parque industrial do contribuinte (se existente) presta-se para a industrialização dos insumos (madeira) adquiridos no período?
- 09) Em caso de simples compra e venda de mercadorias (comércio – aplicável às comerciais exportadoras) é necessária a manutenção de parque industrial?
- 10) O conjunto de instalações, máquinas e equipamentos que compõe o parque industrial do contribuinte (se existente) é necessário em caso de simples comercialização de mercadorias sem sua industrialização?
- 11) Além dos insumos declarados quando do regular pedido do Crédito pleiteado nos autos deste processo, o contribuinte adquiriu outros insumos que não fez constar naquele pedido originário? Em caso positivo aquelas aquisições se deram em quantidade que explique a necessidade de manutenção de parque industrial por quem não industrializasse os insumos glosados nos autos deste processo?
- 12) Os insumos em relação aos quais os créditos foram glosados nos autos deste processo ingressaram nas instalações do contribuinte (aquisição) e dele saíram (venda) com a mesma natureza física, sem que sobre aqueles produtos nenhuma forma de industrialização se tenha operado?
- 13) Em caso negativo, é possível concluir que o produto que entrou é diferente daquele que saiu?
- 14) Existem diferenças físicas entre o produto “madeira serrada” que ingressou na sede da Recorrente e os produtos “madeira, Aplainada, beneficiada” que dela saíram?
- 15) Neste caso houve industrialização nos termos em que definido no RIPI? **Se houve: Em que modalidade?**

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.718 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10280.720158/2007-39

- 16) O Contribuinte, em seu processo produtivo utiliza-se de produtos intermediários, materiais de embalagem e serviços de terceiros, agregando-os ao produto final exportado?
- 17) Aqueles insumos, se utilizados e se atendidos os demais requisitos da Lei, gerem direito ao aproveitamento do Crédito de Pis e Cofins?
- 18) Possuindo o Contribuinte planta industrial (nos termos do quesito 06) demanda o mesmo manutenção?
- 19) Os bens aplicados na manutenção da planta industrial consomem-se (tem sua estrutura física e/ou química) alterada pelo processo normal de industrialização?
- 20) Os bens e serviços aplicados na manutenção naquela planta industrial, geram direito ao aproveitamento do Crédito de Pis e Cofins?
- 21) O Contribuinte teve despesas de depreciação?
- 22) Aquelas despesas de depreciação, geram direito à apuração e apropriação dos correspondentes créditos de Pis e Cofins?
- 23) A apuração realizada pelo Contribuinte está de acordo com aquelas despesas e norma que lhe outorga o direito de apurar o crédito sobre despesas de depreciação?
- 24) Tendo havido industrialização, o processo gera resíduos (perdas)?
- 25) Uma empresa cuja atividade fosse apenas comercial (exportadora) geraria tais níveis de resíduos?
- 26) A simples atividade comercial (exportadora) exigiria o nível de consumo de energia experimentado pela Recorrente?
- 27) O Contribuinte (Recorrente) atende aos requisitos de forma estabelecidos pela legislação de regência para sua configuração como empresa comercial exportadora?
- 28) O Contribuinte (Recorrente) é Industrial Exportadora?
- 29) O Contribuinte possui Regime Especial emitido pela SRF via ADE para aquisição de matérias primas com suspensão de Pis e Cofins?
- 30) É possível a aquisição de insumos sob o regime de suspensão de Pis e Cofins por industrial exportador que não possua o Regime Especial-ADE necessário a tanto?
- 31) A Recorrente possuía Regime Especial emitido pela SEFA-PA para aquisição de mercadorias sem incidência de ICMS?
- 32) Possuindo, aquele regime pode amparar o fornecedor a não tributar o Pis e a Cofina na operação de venda para a Recorrente?
- 33) A não incidência da Selic sobre o crédito implica em perda do valor do mesmo no tempo pela ocorrência da inflação sem a devida atualização monetária?
- 34) O contribuinte apresentou a totalidade dos documentos requeridos pela fiscalização e na forma por esta requerida?
- 35) O contribuinte juntou documentos quando de sua Impugnação originária?
- 36) Aqueles documentos, quando apresentados no decorrer do processo fiscalizatório, são parte integrante do Despacho Decisório como fundamento seu? Fazem parte do contencioso administrativo quando o Despacho Decisório resultar em Impugnação?

**Diante da controvérsia acima citada e dos quesitos apresentados pela Contribuinte, entendo que deve ser oportunizada a comprovação de seu direito creditório.**

É importante ponderar que, tendo em vista este litígio versar sobre pedido de compensação, é da Contribuinte o ônus de apresentar as provas necessárias para demonstrar a

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.718 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.720158/2007-39

certeza e liquidez, aplicando-se a regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, uma vez que cabe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Aplica-se o Princípio da Verdade Material, que, vinculado ao Princípio da Oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade.

Em razão da busca pela verdade material, sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

Observo igualmente a necessária atenção aos Princípios da Finalidade e Razoabilidade na busca pela verdade material.

Assim fundamentou o ilustre Doutrinador FAGUNDES (1950. P. 88)<sup>1</sup>:

O ato administrativo inclui cinco elementos básicos: competência, motivo, objeto, finalidade e forma. Ao praticar ato administrativo vinculado está a autoridade vinculada à lei em relação a todos elementos do ato.

A autoridade administrativa, no entanto, quando pratica ato discricionário escolhe o motivo e o objeto do ato administrativo. Este referente ao conteúdo do ato e aquele relativo a razões de oportunidade e conveniência, caracterizando assim o chamado mérito administrativo.

No mesmo sentido, destaco a lição de Leandro Paulsen<sup>2</sup>:

O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.

Outrossim, observo que a Lei nº 9.784/1999 assim prevê:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

<sup>1</sup> FAGUNDES, Seabra. “O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário”. 2ª edição, J Konfino, Rio, 1950, página 88 e segs.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.718 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.720158/2007-39

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.

Art. 39. Quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelos interessados ou terceiros, serão expedidas intimações para esse fim, mencionando-se data, prazo, forma e condições de atendimento.

Parágrafo único. Não sendo atendida a intimação, poderá o órgão competente, se entender relevante a matéria, suprir de ofício a omissão, não se eximindo de proferir a decisão.

Com relação à possibilidade de produção das provas suscitadas pela defesa, destaco a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 1999

PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O artigo 16 do Decreto-Lei 70.235/72 deve ser interpretado com ressalvas, considerando a primazia da verdade real no processo administrativo. Se a autoridade tem o poder/dever de buscar a verdade no caso concreto, agindo de ofício (fundamentado no mesmo dispositivo legal art. 18 e subsidiariamente na Lei 9.784/99 e no CTN) não se pode afastar a prerrogativa do contribuinte de apresentar a verdade após a Impugnação em primeira instância, caso as autoridades não a encontrem sozinhas.

Toda a legislação administrativa, incluindo o RICARF, aponta para a observância do Princípio do Formalismo Moderado, da Verdade Material e o estrito respeito às questões de Ordem Pública, observado o caso concreto.

Diante disso, o instituto da preclusão no processo administrativo não é absoluto. **(sem destaque no texto original)**

Em suma, a realização de diligência no presente caso mostra-se razoável, permitindo ao Colegiado a apuração da realidade dos fatos sobre os quais versa o direito creditório, de forma suficiente para propiciar um grau de certeza, segurança, com garantia do contraditório e da ampla defesa.

Por tais razões, possibilitando exaurir toda e qualquer dúvida com relação às atividades desenvolvidas pela Recorrente, bem como os questionamentos apontados em peça recursal, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência**, para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

- a) Intimar a Recorrente para trazer aos autos a comprovação necessária e suficiente sobre o direito creditório pleiteado, especialmente sobre as atividades desenvolvidas por ocasião dos fatos geradores relativos ao pedido de ressarcimento;
- b) Analisar os documentos constantes dos autos, bem como outros que eventualmente sejam apresentados pela Contribuinte e, se for o caso, realizar diligência que entender necessária para apuração dos fatos;

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.718 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.720158/2007-39

- c) Após análise das comprovações, responder aos quesitos indicados em Recurso Voluntário, elaborando Relatório Conclusivo, demonstrando o resultado apurado e eventual crédito passível de ressarcimento;
- d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos