



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.901751/2016-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-014.036 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2024
Recorrente TRADELINK MADEIRAS LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz.

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, somente para reconhecer o direito da correção monetária pela taxa SELIC.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório da DRJ:

Trata-se de pedido de ressarcimento de PIS/PASEP Não-Cumulativo Exportação relativo ao 3º trimestre de 2008, no valor de R\$ 273.339,73.

A unidade de origem, por intermédio do despacho decisório de fl. 06, reconheceu a existência de direito creditório no valor de R\$ 5.490,29. Tal decisão funda-se nas planilhas de glosas de fls. 32/87 e no parecer de fls. 08/15, do qual consta:

Não há divergência entre os valores lançados em DACON e aqueles constantes da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte.

A análise dos documentos apresentados pela empresa revela que parte das notas fiscais referem-se à aquisição de insumos com o fim específico de exportação, contendo informações como “Remessa com fim específico para exportação, conforme Regime Especial de N° 49 de 27/08/1999”, “Regime Especial 49/99” ou apresentam o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) “5501 – Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação” ou “5502 – Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação”. Dessa forma, as notas fiscais com essas características, assim como aquelas que não apresentadas pelo sujeito passivo, foram glosadas, conforme consta das planilhas anexadas ao parecer.

Em relação a serviços, a totalidade dos documentos apresentados é composta de conhecimentos de transporte referente à aquisição dos bens utilizados como insumos, os quais podem, em princípio, compor a base de cálculo dos créditos no regime não-cumulativo, desde que suportados pelo adquirente. Dessa forma, os serviços de transporte que dizem respeito a notas fiscais que geram direito a crédito da contribuição foram mantidos na base de cálculo. Os demais serviços de transporte, bem como aqueles que não tiveram os documentos apresentados, foram glosados, conforme planilhas anexadas ao parecer.

Em relação à energia elétrica, tem-se que o documento referente ao mês de Agosto/2008 foi lançado duas vezes na base de cálculo e por esse motivo um dos lançamentos foi glosado. Para os demais meses não houve glosas.

No que diz respeito a outras operações com direito a crédito, os documentos apresentados pelo contribuinte referem-se a aquisições de material para a fábrica (que podem ser enquadrados como insumos, já que utilizados no processo produtivo) ou

despesas com procedimentos de exportação (armazenagem), que de acordo com a Lei 10.833/2003, art. 3º, IX, geram direito a crédito desde que suportados pelo vendedor. Dessa forma, aqueles valores que tiveram os documentos apresentados foram mantidos na base de cálculo dos créditos. Os que não tiveram a documentação apresentada foram glosados conforme planilhas anexadas ao parecer.

Cientificado em 18/10/2016 (fl. 88), o contribuinte apresentou, em 17/11/2016 (fl. 91), a manifestação de inconformidade de fls. 92/191, da qual consta:

A decisão recorrida é nula por violar o princípio da tipicidade, porque o fundamento básico para parcela significativa das glosas seria o fato de a requerente não se revestir da condição de industrial exportadora e sim de comercial exportadora, daí resultando a aplicação da legislação que estabelece a não incidência das contribuições na etapa anterior da cadeia produtiva (fornecedor) e, conseqüentemente, a inexistência dos créditos pretendidos. Ocorre que, além de a impugnante ser industrial exportadora, a não incidência das contribuições em razão da sua suspensão na aquisição dos insumos (art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003) decorre de uma prerrogativa do contribuinte que, ao exercê-la, torna-se obrigado à observância de uma série de procedimentos determinados pela IN RFB 595/2005, a qual prevê, expressamente, que somente a pessoa jurídica previamente habilitada ao respectivo regime poderá efetuar aquisições de insumos com suspensão das contribuições. Se a impugnante nunca se habilitou ao regime de suspensão e não possui o competente ADE, como pode o agente fazendário negar-lhe o direito ao crédito sob o argumento de que adquiriu insumos sem incidência das contribuições. E não podem as aquisições de insumos destinados exclusivamente à aplicação em processo industrial ser enquadradas no tipo legal pretendido pela autoridade fiscal, uma vez que para tanto o texto normativo exige expressamente, para que ocorra a não incidência, que a operação seja de “venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”. O benefício fiscal não é automático a partir da declaração do contribuinte (vendedor) de que a mercadoria se destina a fins específicos de exportação, requerendo que sejam atendidos os requisitos cumulativos de ser a empresa destinatária comercial exportadora (inscrita como tal nos cadastros correspondentes, atendendo aos requisitos legais para o respectivo enquadramento) e adquira as mercadorias com o fim específico de exportação. No caso concreto, não estão presentes tais requisitos, não configurando suas aquisições como remessa com o fim específico de exportação. Ademais, todos os produtos adquiridos pela impugnante foram destinados à sua planta industrial e aplicados em seu processo produtivo e, por essa razão não podem (como nunca foram) ser adquiridos com isenção, não incidência ou suspensão das contribuições. Deste modo, não resta configurada qualquer das hipóteses de não sujeição das operações realizadas ao pagamento, pelo fornecedor, daquelas contribuições. Em síntese, completamente carente de tipicidade e legalidade a pretensão fiscal.

Houve violação aos princípios da legalidade e da vinculação, uma vez que se pretende excluir direito garantido ao contribuinte por intermédio da aplicação de norma legal que a ele não se aplica, com interpretação estendida/analógica ou distorcida. A pretensão fiscal de configurar a impugnante como comercial exportadora ou mesmo simples exportadora comercial e, ainda, as operações de aquisição que realizou como “remessa para fins específicos de exportação”, tudo com o único fim de 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, nos termos em que determinado pela legislação, tudo em ofensa ao princípio da vinculação.

O despacho decisório ampara-se em mera presunção, ofendendo o amplo direito de defesa da impugnante. A pretensa condição de comercial exportadora e/ou a caracterização das operações que realizou como de natureza jurídica típica da “remessa com fins específicos de exportação” se dá ao amparo de uma mera informação de que a madeira (matéria prima principal) adquirida teria sido recebida como “fim específico de exportação”, conforme demonstraria a análise das notas fiscais de entrada. Ou seja, o fundamento para a glosa em questão resume-se à informação de que a madeira foi

recebida, pela impugnante, com fim específico de exportação, conforme as notas fiscais de entrada e que o frete a ela vinculado teria a mesma natureza. A simples informação de dados em nota fiscal de entrada não pode ser suficiente para que se forme a convicção de que a impugnante é comercial exportadora e/ou de que as operações que realizou tem natureza de remessa com fins específicos de exportação, inexistindo prova nos autos nesse sentido, evidenciando-se, assim, mera presunção por parte da autoridade fiscal, a qual não encontra fundamento legal. A tornar ainda mais evidente a mera presunção referida e para a ela se somar na ofensa ao legítimo direito de defesa, temos a falta de apresentação à impugnante dos demonstrativos e elementos que amparam o entendimento fiscal, posto que o contribuinte recebeu única e exclusivamente relatório/parecer onde superficialmente lhe é indicada a condição das operações que realizou como de “remessa com fins específicos de exportação” e/ou de comercial exportadora, que por si só nada explica ou demonstra, sendo que nenhum outro documento foi anexado. Com base nos elementos constantes do relatório/parecer que ampara o despacho decisório combatido, não pode fazer nada além de exercício de dedução de quais as origens e fontes de convicção da autoridade fazendária para atribuir-lhe condição na qual jamais esteve, seja juridicamente, seja faticamente, ficando, assim, o contraditório prejudicado já que, mesmo que se faça não estará amparado no pleno conhecimento por parte da Impugnante dos elementos que o compõe e da metodologia utilizada pelo agente fiscalizador, ficando assim seu direito à defesa cerceado.

O procedimento é carente de profundidade, ferindo o legítimo direito de defesa do contribuinte ao avaliar a condição legal a fática deste de forma superficial, vez que a decisão impugnada não indica a existência de verificação in loco do direito pleiteado pelo contribuinte e, especialmente, ante a falta da juntada de elementos comprobatórios da realidade fática, o que nem poderia ocorrer, uma vez que a verificação do direito pleiteado fez-se sem a execução de procedimento fiscalizador, ficando evidente a falta de profundidade necessária para a certificação do direito. Diante disto, impõe-se a reforma da decisão administrativa eis que, assim atuando, o nobre agente fazendário deixa mais do que evidenciado, juridicamente, a ausência dos pressupostos elementares que possam consubstanciar sua pretensão e, portanto, o indeferimento do pleito na forma em que pretendido. O convencimento do agente fiscalizador que venha a decidir sobre questões prejudiciais ao contribuinte deve (por disposição legal) fundar-se em prévia diligência fiscal, levada a efeito com profundidade e por profissional habilitado e serviço da Fazenda Federal e

pela qual sejam colhidos todos os elementos necessários à fiel interpretação e conhecimento do pleito do contribuinte. Efetivamente, a decisão combatida está maculada pela nulidade uma vez que o procedimento pela qual foi levada a efeito não observou as disposições da legislação de regência tornando-a nula de pleno direito. Não há, no presente caso qualquer investigação ou produção de prova ou mesmo, mero indício, da condição que é atribuída à impugnante, restando, portanto, violado o dever de investigação do Agente Fazendário que não pode restringir-se a mera presunção, desprovida de qualquer elemento indiciário mínimo e demonstrado nos autos do processo.

O relatório fiscal que dá ensejo ao despacho decisório combatido revela claro e indiscutível vício de motivação da decisão em face de contradição que abarca. É indubitável diante da evidencia fornecida pelos registros cadastrais que a impugnante é Indústria e que sua atividade é a fabricação de artefatos de madeira e que realiza processos de industrialização, sendo que a própria autoridade fiscalizadora reconhece expressamente que os valores glosados são aqueles relativos a bens utilizados como insumos. Ora, se a glosa realizada ocorreu sobre insumos (e é o que se extrai do parecer fiscal) resta como conclusão lógica que a impugnante é indústria e não comercial exportadora, tampouco que pode ter ela praticado operações “com fins específicos de exportação” com aquela mercadorias. Se a própria autoridade fazendária reconheceu, ainda que indiretamente, que a impugnante é indústria, se exsurge cristalino de seus cadastros junto à fazenda federal que sua atividade é a fabricação de artefatos de madeira, como pode ao mesmo tempo ser comercial exportadora e/ou adquirir aquelas

mercadorias com fins específicos de exportação para fins da legislação federal? A contradição é evidente. Também é evidente que a tentativa de classificar a Impugnante como comercial exportadora e as operações que praticou como destinadas a fim específico de exportação tem como único e exclusivo fim o indeferimento do pleito, ainda que a realidade fática e a própria análise preliminar do agente fazendário indique tratar-se o contribuinte de indústria e a operação de aquisição de insumo aplicado na industrialização. Veja-se, neste sentido, que a totalidade de aquisições registradas no Livro Registro de Apuração de IPI e no Livro Registro de Apuração de ICMS (anexos) - CFOPs de entrada - referem-se à aquisição de insumos para industrialização. Da mesma maneira a totalidade de vendas registradas naqueles mesmos Livros referem-se à venda de industrialização própria. Portanto, fica evidente e comprovada a contradição entre os argumentos colacionados no bojo da decisão, bem como destes em relação aos registros cadastrais da impugnante e os próprios motivos averbados no relatório fiscal que lhe deveria servir de fundamento. Por sua vez, aquela contradição na forma em que se revela constitui vício de motivação, fazendo-se evidente que o ato administrativo combatido que deixou de reconhecer o direito creditório que ampara o contribuinte não possui motivação que guarde a mínima coerência jurídica ou fática, tampouco lógica.

No mérito, reafirma sua condição de industrial exportadora e a não configuração das aquisições que realizou como “remessa com fins específicos de exportação”. Aduz que a autoridade fiscal pretendeu atribuir-lhe a condição de comercial exportadora, espécie de contribuinte que, pela natureza das operações que realiza, está expressamente excluída, pela legislação, da apuração de créditos não cumulativos das contribuições. Tal condição, no entanto, não se aplica à impugnante, ante a realidade fática de jurídica que emerge dos documentos apresentados durante o procedimento fiscalizatório, voltando o impugnante a repisar os argumentos já sobejamente descritos nas linhas destinadas às preliminares de nulidade, notadamente que: f.1) o produto que saiu de seu estabelecimento industrial (piso e deck), após beneficiamento e acondicionamento, é bem diferente daquele que nele entrou (madeira simplesmente serrada); e f.2) os conhecimentos de transportes relativos às compras de

insumos identificam o endereço de destino dos mesmos (planta industrial), o que por si só retira a possibilidade de se tratar de bem destinado a comercial exportadora (para tanto, o destino deveria ser porto ou armazém alfandegado). Assim, tanto a condição de insumos submetidos à industrialização quanto a condição de industrial exportadora da impugnante são evidentes e incontestáveis, conforme demonstra o seu processo produtivo (o qual, de forma minuciosa, descreve e ratifica por intermédio de anexos Laudos de Avaliação da Planta Industrial, Controle de imobilizado dos equipamentos da planta industrial e Conta Razão do imobilizado relativo à planta industrial).

Reafirma a fragilidade dos argumentos fiscais e a sucumbência dos mesmos perante a realidade fática e o conjunto probatório trazido aos autos, reiterando sua efetiva condição de industrial exportadora e aduzindo que o argumento que dá sustentação à pretensão fiscal e que dá origem ao despacho decisório combatido (notas fiscais de entrada), por um lado, tem seu preenchimento fora do campo de ingerência da impugnante e por outro não tem o condão de alterar sua realidade (especialmente quando preenchidas pelo fornecedor em cumprimento das obrigações acessórias determinadas pela Legislação Estadual que rege o ICMS e a que estão sujeitos). Diante disto, não têm as notas fiscais de entrada e o que eventualmente registrem, por si só, o condão de alterar a realidade fática e jurídica de suas aquisições, destinadas à industrialização e não à mera comercialização (tornando-a comercial exportadora, como pretendeu fazer crer o agente fazendário). É o que comprova o conjunto probatório anexo, composto de: g.1) escrituração fiscal das entradas (Livros Registro de Apuração de IPI e de ICMS), dos quais consta que procedeu de forma a corretamente identificar a natureza daquelas entradas pelo seu registro sob o CFOP correto (5.101 ou 6.101), ainda que a nota fiscal emitida por seu fornecedor trouxesse CFOP equivocado ou nenhum. Saliente-se que tanto a impugnante é industrial exportadora que escritura Livro Registro de Apuração de IPI possuindo inclusive significativo saldo credor a título daquele tributo escriturado no citado Livro (anexo). Portanto, a partir do momento em que o registro passou ao campo de ingerência da Impugnante esta procedeu de forma e bem

identificar a natureza da operação (a totalidade das aquisições está escriturada sob o código de insumo para industrialização); g.2) CFOP de saída, posto que, ao emitir suas notas fiscais de saída, a impugnante as emitiu com o CFOP que registra corretamente a operação que praticou, qual seja, exportação de produto industrializado (a saída se fez sob o CFOP 7.101, a indicar a venda de produção própria do estabelecimento); g.3) a escrituração fiscal da saída demonstra que ao escriturar as saídas em seu Livro Registro de Saídas que, por sua vez, deu origem aos Livros Registro de Apuração de IPI e de ICMS, procedeu de forma a corretamente identificar a natureza daquelas saídas pelo seu registro sob o CFOP correto (7.101), ou seja, a partir do momento em que o registro passou ao campo de ingerência da Impugnante esta procedeu de forma a bem identificar a natureza da operação.

Deve-se considerar que o fundamento fiscal para a glosa pretendida é obrigação acessória vinculada à Fazenda Estadual e que atinge exclusivamente o ICMS. Neste sentido, a glosa dos insumos (madeira) adquiridos pela impugnante somente foi possível pelo equívoco do agente fazendário, que baseou seu entendimento em norma legal (Regime Especial Estadual e LC 87/96 e suas decorrências) que não tem o condão de regular ou produzir efeitos sobre a atividade Tributária Federal, partindo do pressuposto incorreto de que a impugnante adquiriu seus insumos em operação sem a incidência do Pis e da Cofins, na etapa anterior. De fato, a impugnante é beneficiária do citado Regime Especial Estadual, porém seus efeitos dão-se exclusivamente no âmbito dos tributos estaduais do Estado do Pará e mais especificamente do ICMS, não surtindo efeito sobre tributos federais. Efetivamente, as aquisições de matéria prima efetuadas pela Impugnante o foram com suspensão de ICMS, jamais de PIS e COFINS, como pretendeu fazer crer o agente fazendário. Diante disto, qual a base de sustentação válida para afirmar que os insumos adquiridos pela Impugnante não sofreram incidência de PIS e Cofins na etapa anterior? Aquela afirmação não passa de conjectura fundada em interpretação equivocada da realidade fática. Fato é que a impugnante adquiriu a totalidade dos insumos de fornecedores pessoas jurídicas, devidamente inscritos no CNPJ e contribuintes de PIS e Cofins e somente a conjectura de que os fornecedores não teriam submetido sua operação à tributação do PIS e da Cofins é que dá sustentação à pretensão esposada pela Fazenda Federal. Ademais se, eventualmente, o fornecedor deixou de tributar a venda de matéria prima que fez à Impugnante pelo PIS e Cofins, evento que esta não tem como conhecer já que a gestão tributária é uma atividade vinculada deferida à Fazenda Federal, não pode ela ser responsabilizada pelo inadimplemento de outro contribuinte. Se o fornecedor indevidamente deixou de tributar as vendas que efetuou à impugnante, considerando-as abrangidas pela suspensão de PIS e Cofins, a responsabilidade tributária é daquele contribuinte e não da impugnante, que jamais se habilitou ao regime de suspensão e jamais requereu, expressamente ou não, aos seus fornecedores a venda sob o regime de suspensão, tampouco informou-lhes o ADE (que sequer possuiu), tampouco enquadra-se ou enquadrou-se como comercial exportadora ou ainda destinou a aquisição para fins específicos de exportação na forma da legislação federal de regência.

Deve-se salientar ainda que qualquer elemento lançado na nota fiscal de saída emitida fornecedor (nota fiscal de entrada para a Impugnante) pela aquisição da matéria- prima, ou qualquer outra informação que dela conste, são irrelevantes para a identificação da ocorrência ou não de subsequente processo de industrialização, porque as informações acerca do “Regime Especial” e CFOP utilizados referem-se exclusivamente ao cumprimento de obrigação acessória imposta pela Fazenda Estadual ao fornecedor, não possuindo qualquer vínculo com a incidência tributária federal. Neste contexto, por prudente, vale salientar que a descrição trazida na nota fiscal faz referência ao tipo de madeira (tipo exportação) e não o seu destino (para exportação), tanto que em muitas das notas fiscais glosadas a descrição traz expressamente a expressão “tipo exportação”. Ainda que não fosse assim, a descrição nos termos adotados, indicando que de alguma forma o bem descrito destina-se à exportação não diz respeito à sua exportação sem qualquer outro procedimento de industrialização, mas sim ao atendimento de exigência da legislação Estadual (RICMS-PA) que beneficia com suspensão do ICMS a venda de matérias primas inclusive para industriais exportadores e que exige aquela referência

(tipo ou destinada à exportação, mesmo que após novo processo de industrialização, como é o caso), assim como CFOP específico, que nada tem a ver com a condição de comercial exportador do destinatário. De fato, ainda que se, eventualmente, aquelas obrigações tivessem sido cumpridas incorrendo-se em equívoco ou ainda havendo divergência e conflito de interesses entre as determinações legais da União e o Estado, não tem aquele conjunto de eventos e fatos, isoladamente, o condão de alterar a realidade fática e jurídica da atividade industrial efetivamente desenvolvida pela Impugnante.

Não se pode deixar de verificar os conceitos jurídicos instituidores da figura jurídica e que regem as empresas Comerciais Exportadoras ou Trading Companies que se pretendeu atribuir à impugnante, ainda que à revelia da normatização de regência. Induvidosamente, a impugnante não se enquadra minimamente nas imposições legais relativas a comerciais exportadores, motivo pelo qual, nem de longe pode lhe ser atribuída tal condição, como pretendeu o agente fiscalizador. E, com pedido de vênua para a repetição, este é o único argumento a sustentar a pretensão fiscal. Evidenciando-se, como evidente está, que Impugnante não é Comercial Exportadora nem Trading Company, trata-se, pois, de uma Industrial Exportadora na exata definição do termo. Como tal, a única possibilidade de adquirir insumos

sem PIS e Cofins seria habilitando-se para tal junto à SRF a obtendo o ADE, cuja cópia enviaria para seus fornecedores e estes estariam amparados para não tributar a saída com PIS e Cofins. Não obstante, somente a pessoa jurídica previamente habilitada ao regime pela Receita Federal poderá efetuar aquisições de MP, PI e ME com suspensão das contribuições, devendo declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito. Fato é que a Impugnante não possui nem nunca possuiu tal ADE de modo que nunca esteve autorizada a adquirir matérias primas sem incidência de PIS e Cofins o que de fato nunca fez já que nunca orientou seus fornecedores neste sentido, tampouco recebeu o desconto do PIS e da COFINS que não teria incidido. É neste sentido que não consta das notas fiscais de entrada a expressão “Saída com Suspensão da Contribuição para o PIS e da COFINS”, como exige a lei. A impugnante não é comercial exportadora e adquire matérias primas junto aos seus fornecedores. Sua ingerência sobre os mesmos encerra-se neste ponto, não se estendendo para a forma como os mesmos cumprem (ou deixam de cumprir) suas obrigações principais e acessórias, não podendo ser responsabilizada por suas ações ou omissões.

Houve a glosa dos créditos apurados sobre os serviços de transporte de insumos do fornecedor até sua planta industrial em operações FOB, sob o argumento de que se trata de frete que “não se refere a aquisição que gera direito a crédito”. A glosa sob aquele argumento distorce o conceito de custo dos insumos e, portanto, do custo de produção dos bens exportados não podendo, pois, prosperar. Não há como sustentar que o Frete pago pelo Exportador a empresas transportadoras (cujas receitas estão sujeitas ao PIS e à Cofins) não faça parte do custo do produto exportado. E fazendo, o faz, obviamente, não por aplicação direta, mas como meio de produção. Ou seja, o custo dos insumos não é o valor pago ao fornecedor tão somente, mas sim o custo desse insumo no pátio de produção do exportador. Não há como negar, por outro lado, que a Impugnante não arcou com o custo do frete uma vez que foram disponibilizados ao agente fiscalizador todos os conhecimentos de transportes (devidamente listados pelo mesmo em sua planilha de glosa) em que figuram como partes a impugnante (tomadora dos serviços) e a transportadora (prestador).

Houve inegavelmente, como fazem prova os documentos apresentados ao agente fazendário (conhecimentos de transporte com indicação das notas fiscais de insumos a que se referem), a contratação pela Impugnante dos serviços de transporte para que suas matérias primas fossem transportadas dos centros produtores até sua planta industrial do que resultou os conhecimentos de transporte glosados. Assim não resta dúvida que a Impugnante arcou com o custo do frete uma vez que junta os conhecimentos de transporte emitidos contra ela como tomadora de serviços, ficando evidente ser a Impugnante a responsável pelo transporte e por seu custo. No mesmo sentido, logrou

êxito a Impugnante em comprovar a vinculação do transporte às notas fiscais de insumos. Isso porque o transportador discriminou sobre o conhecimento de transporte cada uma das notas fiscais transportadas provando a vinculação do frete com o insumo adquirido e, portanto, com seu custo. Ao já averbado junta-se o fato de que o transporte (frete) entre o fornecedor dos insumos e o pátio de produção do exportador é, indiscutivelmente, custo dos insumos. Sendo tal custo sujeito à incidência do PIS e da Cofins pela prestação do serviço de transporte, trata-se de custo sujeito à desoneração na cadeia produtiva como pretendeu o legislador.

O indeferimento do direito creditório, no formato em que exarado somente foi possível pela total e completa inobservância do princípio da primazia da realidade a impor-se sobre outros elementos (especialmente de cunho burocrático) que de alguma forma distorcem os eventos efetivamente ocorridos. o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos. O agente fiscalizador preferiu formar seu convencimento em não mais que um apanhado de dados e informações colhidos e garimpados em documentos que não expressam a realidade dos fatos, especialmente se analisados fora de contexto ou segregadamente como no caso. Tanto é que a Impugnante junta Laudo Técnico emitido e subscrito e amparado por ART - Anotação de Responsabilidade Técnica, em que fica demonstrada a efetiva realização de industrialização dos produtos exportados.

Face a todos os elementos fáticos e normativos apresentados, a exigência pretendida não pode sobreviver frente o Princípio da Razoabilidade. De fato o indeferimento do pleito do contribuinte somente é possível porque amparado em entendimento que não apresenta sequer vestígios de Razoabilidade. A autoridade fiscal considerou que a Impugnante seria Comercial Exportadora, quando de fato e de direito é Industrial Exportadora, não sendo razoável pretender atribuir ao contribuinte condição que não está nem próxima de sua realidade legal e fática. A glosa da matéria prima utilizada como insumo e fretes e ela vinculados teve como base, única e exclusiva, a presunção de que a impugnante adquiriu a madeira (e os fretes a ela vinculados) com o fim específico de exportação sendo, em decorrência, empresa comercial exportadora, não sendo razoável pretender atribuir ao contribuinte ato (compra de insumo sem PIS e Cofins) unicamente porque terceiros (fornecedores), de alguma forma atenderam disposições relativas a tributo Estadual (ICMS) e que em hipótese alguma pode produzir efeitos sobre obrigações tributárias federais, ou ainda, pretendendo atribuir à Impugnante a ocorrência de suspensão à qual jamais se credenciou ou foi titular.

O pedido originário de ressarcimento se fez em 29/09/2013 e somente em 18/10/2016 houve a ciência da impugnante quanto ao deferimento parcial do crédito. Como decorrência, observa-se que a Fazenda manteve-se inerte quanto ao pedido de ressarcimento do contribuinte, fazendo com que passasse este a ter direito à atualização monetária do crédito. Nesse sentido, o marco inicial da resistência do Fisco para fins da incidência da Selic não se dá quando do Despacho Decisório (favorável ou desfavorável), mas sim quando o prazo legal e razoável para a apreciação do pedido tenha decorrido, cujo marco inicial ocorre, nos termos do art. 49 da Lei 9.784/1999, no trigésimo primeiro dia a partir do protocolo do pedido devidamente instruído.

No curso do procedimento de fiscalização, a interessada foi instada a apresentar os documentos comprobatórios de seu direito, os quais foram e sua totalidade apresentados. A autoridade fiscal, no entanto, não juntou aqueles documentos ao presente processo ou, ao menos, não os disponibilizou como elementos integrantes do respectivo despacho decisório. Diante disto, em respeito ao princípio da economia processual, a impugnante deixa de juntá-los novamente e requer a sua consideração para a formação da convicção da autoridade julgadora, uma vez que todos foram juntados ao processo originário, visando demonstrar e comprovar o direito. Assim, todo o conjunto de provas trazidos aos autos no procedimento de fiscalização originário deve servir de base à comprovação das alegações da impugnante, seja porque de fato o são, seja em face do princípio da economia processual.

Requer perícia contábil, especialmente pela necessidade de verificação in loco das características industriais da Impugnante bem como da análise de todo o arcabouço probatório disponível cuja juntada, por sua quantidade e tamanho resta prejudicada pelos estreitos limites de quantidade e tamanho de arquivos autorizados para envio via sistema PGS. Para tanto, formula quesitos e indica perito.

Em 30/08/2017 (fl. 422), foi juntado aos autos o despacho decisório de fls. 424/431, declarando ineficaz Consulta formulada pela interessada, nos termos do art. 46 do Decreto n.º 70.235/1972, acerca da interpretação e aplicação de normas relativas à não incidência ou isenção do PIS/PASEP e da COFINS, previstas, respectivamente, no inciso III do art. 5º da Lei n.º 10.637/2002, no inciso III do art. 6º da Lei n.º 10.833/2003 e nos incisos VII e IX do art. 45 do Decreto n.º 4.524/2002. Referida Consulta foi declarada ineficaz por se tratar “de fato definido ou declarado em disposição literal de lei”. Também foi juntada cópia de sentença proferida em sede de mandado de segurança pela 2ª Vara da Justiça Federal de Ribeirão Preto/SP (fls. 437/442) concedendo ao sujeito passivo segurança determinando a apreciação, pela primeira instância administrativa do PAF, no prazo de sessenta dias, do processo administrativo em epígrafe.

Ainda, constou na ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, com as alterações da Lei n.º 8.748/1993 e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

PAF. RESSARCIMENTO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Reputa-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

Somente pode ser objeto de ressarcimento o crédito tributário que se revista dos atributos de liquidez e certeza.

PIS NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. REQUISITOS NORMATIVOS.

O ressarcimento de valores decorrentes da não-cumulatividade do PIS vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias, notadamente quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, repisou os mesmos argumentos de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

O recurso é tempestivo e dele eu conheço.

Por adotar as mesmas razões de decidir, adoto parte dos fundamentos da decisão da DRJ:

Alegação de Nulidade do Ato Administrativo

Sustenta o sujeito passivo a nulidade da decisão recorrida, uma vez que, conforme relatado acima: a) haveria ocorrido violação aos princípios da razoabilidade, tipicidade, da legalidade e da vinculação; bem como ofensa ao direito de ampla defesa, haja vista amparar-se o despacho decisório em mera presunção; b) por se tratar de procedimento carente de profundidade; e, ainda, c) porque o despacho decisório revelaria claro e indiscutível vício de motivação, em face de contradição contida em seus fundamentos. Tantas nulidades decorreriam em sua maioria, segundo a manifestação de inconformidade, de se haver considerado o sujeito passivo como comercial exportadora ou exportadora comercial e, ainda, de se haver considerado as respectivas operações de aquisição como sendo de “remessa para fins específicos de exportação”, em contraposição aos fatos efetivamente ocorridos.

Registre-se, inicialmente, que a despacho decisório, o parecer que lhe serve de fundamento e os demais documentos que integram o ato administrativo foram todos disponibilizados ao sujeito passivo, seja diretamente em seu domicílio fiscal, seja na página da Receita Federal do Brasil na internet, além de se encontrarem todos disponíveis para direta consulta nos autos. E, por intermédio da descrição constante do respectivo parecer fiscal, foram identificados com clareza todos os fundamentos e elementos da decisão recorrida, bem como conta das planilhas de glosas de fls. 32/87 a perfeita identificação de todos itens alcançados pelas glosas levadas a efeito pela autoridade fiscal, assim como o motivo das mesmas.

Neste sentido, ressalte-se, quanto à delimitação legal das invalidades do ato administrativo, também prescritas no âmbito do Decreto nº 70.235/1972, o disposto no art. 59 do referido diploma:

“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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

A simples leitura do texto normativo que delimita o tema indica que, em regra, nenhuma nulidade ocorre se não há prejuízo para a defesa do sujeito passivo.

No caso concreto, conforme acima descrito, inexistente qualquer violação à legalidade ou à ampla defesa, haja vista os notórios fundamentos colhidos pela autoridade fiscal para sua conclusão, além da própria manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, na qual demonstra perfeita cognição dos motivos determinantes do ato administrativo.

Quanto a alegações de que houve a adoção de premissa equivocada em relação à natureza de suas atividades (de comercial exportadora ao invés de industrial exportadora), de que não estariam presentes os requisitos necessários à configuração de suas aquisições como sendo decorrentes de “remessa com o fim específico de exportação” ou, ainda, de que se ignorou o fato de que os bens adquiridos foram efetivamente submetidos a processo de industrialização, mediante beneficiamento, também se amparando a conclusão alcançada pela autoridade fiscal em mera presunção, tudo em afronta aos princípios da razoabilidade, tipicidade, legalidade e da vinculação, com ofensa o seu amplo direito de defesa, cumpre assinalar que tais eventos, ainda que gozassem de materialidade, diriam respeito à discussão acerca do próprio mérito da decisão recorrida, posto que implicariam – o reconhecimento ou não de sua procedência – a majoração ou redução da base de cálculo do direito creditório invocado, não caracterizando prejudicial à validade do ato administrativo contrastado, como equivocadamente pretende o impugnante.

Em relação ao argumento de que o procedimento seria carente de profundidade, ainda que restasse demonstrada tal ocorrência, tenho que não se estaria diante da anulabilidade do ato administrativo, posto que, em se tratando de pedido formulado pelo sujeito passivo, a ele se atribui, na distribuição do ônus da prova, o dever de carrear aos autos os elementos probantes do direito invocado, aptos a demonstrar a liquidez e certeza do crédito pretendido e, por decorrência, a infirmar os fundamentos colhidos pela autoridade administrativa para sua conclusão. Eventual lacuna decorrente dessa dinâmica probatória seria solúvel, ainda em tese, mediante a realização de diligência fiscal destinada à supressão do hipotético hiato. Em outros dizeres, encontramos-nos, na hipótese em comento, também diante da discussão acerca do próprio mérito do direito creditório invocado.

No que diz respeito ao alegado vício de motivação da decisão recorrida, a qual haveria incidido em insuperável contradição, antecipe-se que não se verifica tais ocorrências no caso concreto, como adiante resta elucidado. Inexiste, no caso em tela, qualquer contradição entre os fundamentos fáticos, jurídicos e lógicos do despacho decisório controvertido, não havendo, por decorrência, cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e, portanto, fundamento para a nulidade suscitada.

Assinale-se, no sentido de uma cabível ponderação, que em se tratando de pedido de ressarcimento, pleito formulado no exclusivo interesse do contribuinte, não se antevê em que poderia a este aproveitar a decretação de nulidade do ato controvertido, posto que tal medida apenas acarretaria nova análise pela unidade de origem, a qual reiniciaria, pelo começo mesmo, os procedimentos de apuração da liquidez e certeza do direito creditório invocado, ao passo que, no curso da esfera recursal prevista no Processo Administrativo Fiscal – PAF, eventuais lapsos na apuração originalmente levada a efeito pela autoridade fiscal poderiam e podem ser sempre supridas, seja ante a apresentação de provas pelo próprio recorrente seja mediante a realização de diligência voltada ao esclarecimento da matéria probatória.

Conclui-se, em todo caso, que o ato resistido revestiu-se das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/1993, não havendo incidido em quaisquer dos vícios que lhe poderiam retirar a validade.

Do Mérito

1.1 INSUMOS

No mérito, reafirma o contribuinte a sua condição de industrial

exportadora e a não configuração das aquisições que realizou como “remessa com fins específicos de exportação”, ressaltando que o produto que saiu de seu estabelecimento industrial (piso e deck), após beneficiamento e acondicionamento, é bem diferente daquele que nele entrou (madeira simplesmente serrada), constando dos respectivos conhecimentos de transporte do insumo adquirido, como endereço de destino, sua planta industrial, o que por si só retira a possibilidade de se tratar de bem destinado a comercial exportadora, além de se encontrar demonstrado seu processo produtivo, por intermédio de Laudos de Avaliação da Planta Industrial, Controle de imobilizado dos equipamentos da planta industrial e Conta Razão do imobilizado relativo à planta industrial. Aponta, ainda, a fragilidade dos argumentos fiscais e sua dissociação para com a realidade fática, inclusive ante a escrituração fiscal das entradas sob o CFOP correto (5.101 ou 6.101), a utilização do CFOP de saída como exportação de produto industrializado (CFOP 7.101), a escrituração fiscal das saídas sob o CFOP correto (7.101), evidenciando-se que, a partir do momento em que os registros passaram ao seu campo de ingerência, procedeu de forma a bem identificar a natureza da operação.

A Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003 estabeleceram sistemática para apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, permitindo descontos de créditos calculados em relação a custos e despesas sobre as quais incidam a mesma contribuição e, por decorrência, vedaram a apuração de créditos em relação a aquisições não sujeitas ao pagamento das mesmas, verbis:

Lei nº 10.833/2003

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).”

Lei nº 10.637/2002

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (destacou-se)

Induidoso que, em princípio, não havendo a incidência, na operação anterior, das contribuições em tela, não haverá direito à apuração de créditos decorrentes da não-cumulatividade.

Registrada esta nuclear constatação normativa, voltemo-nos à cíclica argumentação traçada pela manifestação de inconformidade.

Em primeiro plano, ao que consta do presente processo administrativo, tenho que não há lugar a dúvidas quanto ao fato de que a empresa não é, do ponto de vista formal, uma comercial exportadora ou, ainda, que a parcela contestada dos insumos que adquiriu o foram, formal e efetivamente, a título de “remessa com fins específicos de exportação”. Contudo, também se faz presente nos autos que este não é o fundamento e fator determinante à negativa do crédito pretendido, como na sequência se esclarece.

Nesse sentido, as notas fiscais de entrada dos bens sobre os quais o sujeito passivo pretende ver calculado o crédito em questão são as constantes do dossiê (memorial) n.º 0010.044416/0616-19. Dentre tais notas fiscais, encontram-se aquelas relativas ao principal bem sobre o qual incidiria o processo industrial invocado pela contribuinte, qual seja, madeira, cuja descrição, constante das referidas notas fiscais, corresponde a, v.g, “serrada para exportação”, “simplesmente serrada”, “simplesmente serrada, tipo exportação”, “serrada tipo exportação”, também constando das notas fiscais juntadas aos autos pelo sujeito passivo descrições idênticas ou similares a estas.

Por sua vez, consta de tais notas fiscais a declaração de que se trata de “Remessa com fim específico de exportação, conforme Regime Especial de n.º 49 de 27/08/1999”, “Regime Especial 49/99” e/ou as mesmas apresentam o CFOP 5501 – Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação ou o CFOP 5502 – Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação.

Rememore-se, neste ponto, que o art. 6º, III, da Lei n.º 10.833/2003 (com previsão equivalente no art. 5º, III, da Lei n.º 10.637/2002 para o PIS/Pasep), prescreve que “a COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de (...) vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”. Acresça-se que o Decreto-Lei n.º 1.248/1972, no que diz respeito às operações realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, assegura ao produtor-vendedor (art. 3º) os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação. Em síntese, as vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, correspondem a uma exportação e, nesse sentido, a receita respectiva encontra-se desonerada do PIS/Pasep e da Cofins (é que as empresas comerciais exportadoras, por óbvio, não devem atuar, em relação a tais operações, como estabelecimento industrial).

Tenha-se em conta, ainda, que o art. 6º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003 (também com previsão equivalente no art. 7º, § 2º, da Lei n.º 10.637/2002) explicita que a empresa comercial exportadora adquirente de mercadorias com o fim específico de exportação não poderá descontar créditos referentes às operações em tela.

No caso concreto, ao que consta nos autos, revela-se evidente que a contribuinte recebeu o bem madeira com desoneração das contribuições, ou seja, a adquirente tinha pleno conhecimento da desoneração, haja vista o teor das anotações constantes das respectivas notas fiscais de entrada, nas quais se encontram grafadas as informações tais como “Remessa com fim específico de exportação, conforme Regime Especial de n.º 49 de 27/08/1999” ou que apresentam CFOPs destinados a remessas com o fim específico de exportação (CFOP 5501 – Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação ou o CFOP 5502 – Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação).

Por sua vez, o Decreto n.º 4.544/2002 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados de 2002 – RIPI/2002, vigente no período de ocorrência dos fatos em questão, dispunha que:

“Art. 266. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem assim se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 62).

§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo, cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 2º A comunicação feita com as formalidades previstas no § 1º exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).” (destacou-se)

Logo, impõe-se ao recebedor ou ao adquirente de produtos tributados ou isentos a obrigação de examinar se os mesmos encontram-se acompanhados de documentos fiscais que satisfazem a todas as prescrições do Regulamento do IPI. Verificada qualquer irregularidade, os produtos poderão ser recebidos, todavia, o recebedor deverá comunicar a irregularidade constatada ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do seu consumo, venda ou utilização, se o início se verificar em prazo menor. A comunicação será feita por escrito, devendo ser conservada em seu arquivo cópia do documento, com prova do seu recebimento. A comunicação feita desta forma exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes, que, caso contrário estarão sujeitos às mesmas penalidades cominadas aos remetentes da mercadoria e, ainda, a suportarem prejuízos (a eventuais direitos) daí decorrentes.

Com efeito, ao receber um documento fiscal, o contribuinte deve verificar se o remetente cumpriu todos os requisitos normativos relativos ao tipo de documento emitido, inclusive com o correto preenchimento de campos obrigatórios, notadamente quando estes tenham direta repercussão, como se dá na espécie, em sua esfera de direito, posto que, de conhecimento corrente, o recebimento de documento fiscal irregular, supostamente eivado de vícios, acarreta graves prejuízos ao adquirente ou recebedor.

Nesse mesmo plano, constata-se que dentre as notas fiscais de entrada trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, em apoio a suas teses, encontram-se, v.g., aquelas emitidas pelas pessoas jurídicas I. A. de Souza Madeireira (CNPJ 07.828.436/00014- 12), Buriú Madeiras (CNPJ 05.725006/0001-40), Madeireira Panamá (CNPJ 08.298.943/0001-54), Indústria e Comércio de Madeiras Vale Verde (CNPJ 06.131.225/0001-63) e Depósito de Madeiras Tapajós (CNPJ 08.650.878/0001-84), que constam das fls. 287 e 293. Tais pessoas jurídicas, porém, não apresentaram DIPJ para o ano-calendário de 2008, como se vê nas telas do Portal IRPJ/Consulta Declaração abaixo reproduzidas (a pessoa jurídica Indústria e Comércio de Madeiras Vale Verde apresentou a DIPJ 2009/2008 como inativa):

Acresce que estas mesmas pessoas jurídicas também não apresentaram DCTF para o período de interesse ao caso concreto, conforme consulta realizada ao sistema DCTF/Consulta Declaração, ao passo que, ainda a título exemplificativo, as pessoas jurídicas I.A. de Souza Madeireira, Madeireira Panamá e Depósito de Madeiras Tapajós não efetuaram qualquer recolhimento de tributos, conforme demonstram as telas do sistema Documentos de Arrecadação/Consulta abaixo:

(...)

Ainda a título meramente ilustrativo, as pessoas jurídicas T. A. D. Faversoni – ME (CNPJ 08.689.644/0001-40) e F. P. Garcia – ME (CNPJ 09.200.848/0001-39),

que figuram nas planilhas de glosas elaboradas pela autoridade fiscal (fl. 32, v.g.), também não apresentaram DIPJ para o ano-calendário de 2008, bem como não efetuaram o recolhimento de quaisquer tributos naquele ano-calendário (a pessoa jurídica T. A. D. Faversoni – ME realizou único recolhimento no código 6621 – Serviços de Registro do Comércio), como se vê nas telas do Portal IRPJ/Consulta Declaração e do sistema Documentos de Arrecadação/Consulta que seguem:

(...)

E, também a título exemplificativo, a pessoa jurídica Madeireira Vale Verde Ltda (CNPJ 02.570.400/0001-68), a qual também foi objeto de glosas no presente período de apuração (fl. 33, v.g.) e foi referida como elemento de prova pelo contribuinte (no âmbito do processo administrativo nº 10280.901753/2016-64, nota fiscal à fl. 216 do referido processo), apresentou DIPJ para o ano-calendário de 2008 com apuração do imposto de renda pelo lucro presumido, com se vê no excerto de tela abaixo. Contudo,

esta mesma pessoa jurídica informou na “Ficha 59 – Vendas a Comercial Exportadora Com Fim Específico de Exportação” de sua DIPJ 2008/2009 operações junto à “comercial exportadora” de CNPJ 34.644.153/0001-93, que vem a ser exatamente a identificação cadastral da impugnante, como demonstram os excertos de telas do Portal IRPJ/Consulta Declaração abaixo:

(...)

Diga-se, neste ponto, que, em sede de ressarcimento, deve restar demonstrada de forma indubitosa a existência dos créditos alegados pelo sujeito passivo, os quais devem gozar dos inarredáveis atributos de liquidez e certeza.

E, tratando-se de direito creditório oposto à Administração, como se dá em concreto, o contribuinte figura como autor do pleito e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito ou, ainda, carrega o ônus de desconstituir o fato que foi arguido pela autoridade fiscal, de forma explícita e evidentemente inteligível, para repelir o crédito pretendido. Pretender impor à Administração Tributária o ônus de demonstrar a inexistência dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo é tese que não se coaduna com o sistema jurídico vigente e nem mesmo com a lógica mais elementar.

Reafirme-se, porque a manifestação de inconformidade – tanto equivocada quanto obstinadamente –, trata como “pretensão fiscal” o indeferimento do pleito que opôs à Administração Tributária, que o direito à repetição ou ressarcimento de eventual direito creditório vincula-se a que o titular da pretensão tenha mantido e mantenha documentação idônea apta a comprovar, de forma indubitosa, sua condição de detentor dos créditos pleiteados.

Desta feita, ao recepcionar, sem questionamento e sem a adoção das cautelas e medidas impostas pela legislação, notas fiscais cujo conteúdo registravam, de forma inequívoca, tratar-se de operação não sujeita à incidência das contribuições (por se referir a saídas tomadas, materialmente, como remessas com fim específico de exportação), o sujeito passivo aderiu à inaptidão de tais documentos fiscais a comprovarem o direito creditório pretendido, cuja liquidez e certeza não resultaram demonstrados.

Logo, a íntegra da extensa e reiterada alegação do sujeito passivo no sentido de que (i) não é comercial exportadora (inclusive com manifestação nesse sentido, proferida em tese pela Coordenação Geral de Tributação da RFB, conforme despacho decisório juntado aos autos e que declara ineficaz a respectiva Consulta), (i) não recepcionou bens saídos (do fornecedor) a título de “remessa com fins específicos de exportação” e que (i) submeteu tais bens a processo industrial, não se presta a afastar o fundamento coligido pela autoridade fiscal para as glosas em questão, qual seja, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Embora tenha logrado demonstrar, com os documentos trazidos ao processo administrativo, que submeteu os insumos em tela a novo processo de industrialização, o fato é que não houve, materialmente, a incidência das contribuições na etapa anterior, conforme indicam os elementos de prova coligidos e ante a notória inaptidão das notas fiscais apresentadas ao Fisco no intuito de amparar a pretensão deduzida nos autos.

Ao contrário do que alega o interessado, as informações lançadas nas notas fiscais de entrada em questão não representaram mera obrigação acessória vinculada exclusivamente ao ICMS (Regime Especial Estadual), sem a produção de efeitos na esfera tributária federal, haja vista a constatação indiciária da efetiva ausência de incidência das contribuições na etapa em questão, suficiente à remoção da certeza do direito creditório pretendido.

Veja-se que não socorre ao contribuinte a alegação de que não poderia suportar as consequências decorrentes da conduta de terceiros, na medida em que, conforme já assinalado acima, impõe-se ao contribuinte, como decorrência direta do dever de vigilância, a obrigação de verificar se o remetente corretamente preencheu os documentos fiscais emitidos e por si recepcionados, notadamente quando estes repercutem em sua esfera de direito.

Embora seja correta a afirmação do contribuinte no sentido de que sua ingerência sobre seus fornecedores não se estende para a forma como os mesmos cumprem (ou deixam de cumprir) suas obrigações principais e acessórias, constata-se que não adotou qualquer providência (comunicação prevista no § 2º do art. 266 do RIPI/2002) para eximir-se de responsabilidade. A culpa in vigilando, na espécie, acarreta consequências a serem suportadas pelo recebedor, que aderiu aos atos praticados por tais terceiros, cujo conteúdo lhe eram e são de pleno conhecimento.

Acresça-se que o reconhecimento de qualquer direito creditório não se vincula a atos efetivamente praticados por contribuintes ou terceiros, bem como à natureza do seu objeto e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Ou seja, da conduta irregular de terceiros não decorrem direitos imponíveis à Administração Tributária, haja vista inclusive que, como bem nos ensina a máxima jurídica, de atos ilícitos não derivam direitos.

Logo, se não houve o pagamento das contribuições na etapa anterior, como se evidencia nos autos, não pode o sujeito passivo pretender o ressarcimento destas parcelas não pagas (esta realidade permaneceria preservada ainda que se pudesse efetivamente considerar o contribuinte como apenas um terceiro de boa-fé, posto que à Administração Tributária não seria impositivo a repetição de um crédito materialmente inexistente).

Finalmente, não se está diante, no caso concreto, de violação à primazia da realidade ou ao princípio da razoabilidade, como arguido pelo sujeito passivo, posto que o ressarcimento de direito creditório condiciona-se à demonstração cabal de sua liquidez e certeza, a qual não pode ser presumida, antes cabalmente comprovada pelo autor do pleito, o que não se dá na hipótese sob apreciação.

1.1SERVIÇOS DE TRANSPORTE

Esclarece a autoridade fiscal que os serviços de transporte que dizem respeito a notas fiscais (de aquisição) que geram direito a crédito da contribuição foram mantidos na base de cálculo. Os demais serviços de transporte (além daqueles para os quais não houve a apresentação dos respectivos documentos), foram glosados.

O impugnante, alega que houve a glosa dos créditos apurados sobre os serviços de transporte de insumos do fornecedor até sua planta industrial, não havendo, porém, como sustentar que o frete pago não faça parte do custo do produto exportado, cujo ônus foi por si suportado, conforme conhecimentos de transportes em que figuram como partes o impugnante e a transportadora. Aduz que sendo tal custo sujeito à incidência do PIS e da Cofins pela prestação do serviço de transporte, trata-se de custo sujeito à desoneração na cadeia produtiva, como pretendeu o legislador.

Verifica-se de plano, porém, que a autoridade administrativa não sustenta que o frete pago não faz parte do custo do insumo adquirido. Muito pelo contrário, reconhece este fato e informa que os serviços de transporte (fretes na aquisição) relativos a bens com direito a crédito da contribuição foram mantidos na respectiva base de cálculo. Em consequência, apenas foram glosados os serviços de transporte vinculados a bens que não geram créditos decorrentes da não cumulatividade. Por decorrência, não guarda qualquer pertinência com os fundamentos da decisão recorrida as alegações constantes da manifestação de inconformidade no sentido de que os fretes (na aquisição) fazem parte do custo dos insumos, posto que inexistente controvérsia acerca da matéria.

O transporte na aquisição de bens não sujeitos à incidência das contribuições, por sua vez, não pode ser levado à base de cálculo dos créditos não cumulativos, posto que o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, ambos incluídos pela Lei nº 10.865/04, é expresse ao determinar que “não dará direito a crédito o valor (...) da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição(...)”. Ou seja, não havendo a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre a aquisição de determinado bem ou serviço, não há direito a qualquer crédito. E como o frete pago na compra de determinado bem passa a integrar

seu custo de aquisição, não resta qualquer dúvida de que, em se tratando de bem não sujeito ao pagamento da contribuição, nenhum crédito daí poderia advir.

Desta forma, adoto as razões de decidir da DRJ, por ter a mesma compreensão da matéria a ser decidida, no entanto, quanto a atualização pela taxa SELIC, divirjo para dar provimento nos seguintes termos:

Sobre o tema, restou delimitado pela Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: EREsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 1º/10/2018; AgInt no REsp 1.239.682/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 13/12/2018; AgInt no REsp 1.737.910/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 28/11/2018; AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018; AgInt no REsp 1.724.876/PR, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 07/11/2018; AgInt nos EDcl nos EREsp 1.465.567/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 06/11/2018; AgInt no REsp 1.665.950/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25/10/2018; AgInt no AREsp 1.249.510/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 19/09/2018; REsp 1.722.500/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe

13/11/2018; AgInt no REsp 1.697.395/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 27/08/2018; e AgInt no REsp 1.229.108/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/04/2018.

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

(REsp n. 1.767.945/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, julgado em 12/2/2020, DJe de 6/5/2020.)

Desse modo, dou provimento ao pleito da correção envolvendo a correção pela SELIC.

CONCLUSÃO

Diante do todo o exposto, voto, por conhecer do recurso do recurso, e no mérito em DAR PARCIAL provimento, somente para reconhecer o direito da correção monetária.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior