



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.901789/2016-48
ACÓRDÃO	3301-014.054 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRADELINK MADEIRAS LIMITADA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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).

ACÓRDÃO

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-014.036, de 17 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 10280.901751/2016-75, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente)

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem. Refere-se ao Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de COFINS Não-Cumulativa Exportação relativo ao 4º trimestre de 2010, no valor de R\$ 861.331,20.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A Delegacia de Julgamento (DRJ), por meio do Acórdão nº 01-36.707, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

PAF. ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade no ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 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: COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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.

COFINS NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. REQUISITOS NORMATIVOS.

O ressarcimento de valores decorrentes da não-cumulatividade do(a) COFINS 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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, inexistiu 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)

Induvidoso 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) nº 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 nº 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 nº 10.833/2003 (com previsão equivalente no art. 5º, III, da Lei nº 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 nº 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 nº 10.833/2003 (também com previsão equivalente no art. 7º, § 2º, da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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), Buriti 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. Faversani – 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. Faversani – 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 (frete 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 expresso 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.

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.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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 Redator