



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.000323/2005-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.157 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrente ARCELORMITTAL BRASIL S/A (ANTIGA BMP SIDERURGIA S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

LIQUIDAÇÃO E EXECUÇÃO DE ACÓRDÃO. DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO DE RECURSO NO DECRETO Nº 70.237/72. POSSIBILIDADE DE REVISÃO DE OFÍCIO POR ERRO DE FATO.

Nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 02/2016, inexistente recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente lançamento, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício por inexatidão quanto aos cálculos efetuados.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. AJUSTES NA QUANTIDADE E VALOR DAS MERCADORIAS VENDIDAS. NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. NOTA FISCAL DE ENTRADA.

Nos termos do art. 4º pelo CONVÊNIO/SINIEF nº 6, de 21/02/1989, art. 21 do Convênio SINIEF, de 1970, e dos arts. 1º e 14, Parte 1 do Anexo V do RICMS/MG, é exigida a emissão de “nota fiscal complementar” pelo vendedor do insumo, quando se verifica a necessidade de regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, não sendo possível comprovar o crédito por meio de “nota fiscal de entrada”.

VENDAS CANCELADAS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. DISTINÇÃO. CÁLCULO DO RATEIO.

Antes da vigência da Lei nº 11.116/2005, apenas as devoluções de “vendas para exportação” podiam gerar créditos passíveis de utilização por meio de compensação ou ressarcimento em espécie. As demais espécies de crédito (vinculados à venda tributada no mercado interno ou à venda não-tributada no mercado interno) somente podiam, à época, serem utilizados para dedução na própria escrita fiscal, seguindo a regra do art. 3º, § 10, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo o saldo porventura não utilizado ser transposto para o período de apuração seguinte.

A legislação dispõe sobre o tratamento dado às devoluções de venda e às vendas canceladas de forma distinta, como se verifica das leis nº 10.637/2002 e

10.833/2003. Os valores que podem ser subtraídos no cálculo do rateio são aqueles referentes às vendas canceladas, cuja lei expressamente determina que não integram a base de cálculo das contribuições. Em relação às devoluções de venda, a lei determina que deve ser feita a apropriação de créditos destes valores, sem qualquer dedução da base de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta da Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta para conversão do julgamento do recurso em diligência, possibilitando a apuração sobre as devoluções de vendas. Vencidos os conselheiros Cynthia Elena de Campos, Alexandre Freitas Costa, Ana Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Ricardo Piza di Giovanni; (ii) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ; e (iii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa e Ricardo Piza di Giovanni, que entendiam pela reversão da glosa com relação aos créditos sobre aquisição de sucatas.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni. A Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara declarou-se suspeita, sendo substituída pela Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Belo Horizonte (DRJ-BHE):

A contribuinte acima qualificada apresentou pedido de ressarcimento de crédito de PIS não-cumulativo no montante de R\$661.647,63, relativo ao 4º trimestre de 2004, e utilizado para compensar os débitos das declarações de compensação de fls. 02/03.

Segundo Relatório Fiscal de fls. 172/186, informa a autoridade fiscal que "*analisando a legislação, verifica-se que o contribuinte que auferir receitas decorrentes da exportação de bens ou serviços poderá utilizar o excesso de créditos de PIS e Cofins vinculados a estas receitas para compensar débitos próprios de outros tributos, respeitada a legislação pertinente sobre compensação*".

Informa, ainda, a autoridade fiscal, que "para se apurar o montante de créditos que são passíveis de compensação, o contribuinte deverá efetuar uma segregação dos custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e às receitas do mercado interno, utilizando-se, a seu critério, um dos métodos apontados nos incisos I e II do §8º do art. 3º da Lei 10.637/2002 e 1 e II do §8º do art. 3º da Lei 10.833/2003. Efetuada a segregação, o saldo do crédito vinculado às receitas de exportação que não for utilizado na dedução do valor da própria contribuição, poderá ser objeto de pedido de compensação."

Procedida à verificação dos créditos informados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais — Dacon, **em face da fiscalização efetuada junto à empresa, observou-se os seguintes pontos:**

a) Erro na aplicação dos índices de proporcionalidade.

(...)

b) Erro nos créditos de devolução de vendas.

(...)

c) Glosa da Energia Elétrica de Demanda.

(...)

d) Glosa parcial de créditos sobre compras de sucata.

(...)

e) Da apuração do crédito compensável.

(...)

Para fins de compensação/ressarcimento, a autoridade fiscal reconhece parcialmente o direito creditório de PIS, referente ao 4º trimestre de 2004, no valor total de R\$430.993,76.

Com base no parecer da autoridade fiscal, decidiu a autoridade jurisdicionante pela homologação da Dcomp informada neste processo até o limite do crédito deferido (Despacho Decisório nº 4.502, às fls. 193/195).

Irresignada com o deferimento parcial do seu pedido, do qual teve ciência em 07/10/2010 (fl. 198), a interessada apresenta em 08/02/2010 (fl. 202), a manifestação de inconformidade às fls. 202/217 (anexando os documentos de fls. 218/404), com as argumentações abaixo sintetizadas:

Preliminarmente, requer a conexão do presente processo com o processo nº 10680.000324/2005-11, por ter a autoridade fiscal usado os mesmos substratos fáticos que originaram o Despacho Decisório nº 4.501, naquele processo, que trata de créditos de Cofins.

Mérito.

a) Crédito sobre devolução de vendas. Impacto na proporcionalidade entre receitas de exportação e receita bruta total.

(...)

b) Crédito sobre despesas com energia elétrica.

(...)

c) Crédito sobre aquisição de sucatas.

(...)

É o relatório.

A 1ª Turma da DRJ-BHE, em sessão datada de 31/05/2010, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 02-26.995, às fls. 413/424, com a seguinte Ementa:

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS, NO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, a ser utilizado na apuração de créditos da Cofins e do PIS, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO.

A possibilidade de descontar créditos, relativos à sistemática não-cumulativa da Cofins e do PIS, calculados sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, fica condicionada à comprovação dos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no país.

A decisão da DRJ foi favorável ao contribuinte nos seguintes pontos, *verbis* (fl. 424):

Em resumo, **em favor da interessada, considerou-se correta a subtração das devoluções de vendas efetivadas pela mesma no cálculo da proporcionalidade;** e não prevaleceu a glosa da energia elétrica de demanda procedida pela fiscalização; contra a interessada, fica mantida a glosa/alteração feita pela fiscalização com relação aos créditos de devolução de vendas; e também fica mantida a glosa parcial de créditos sobre compras de sucata.

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de deferir em parte a solicitação da manifestante, devendo a DRF de origem apurar o novo valor do direito creditório e operacionalizar a homologação da compensação declarada até o limite do crédito reconhecido, em face do que foi aqui decidido.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 11/06/2010** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 425), **apresentou Recurso Voluntário em 13/07/2010,** às fls. 427/ss.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3402-011.157 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.000323/2005-68

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II - DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ

Alega o recorrente que deve ser anulado o Acórdão da DRJ, sob os seguintes argumentos:

3. DO DIREITO.

3.1. Preliminarmente: da nulidade, por vício substancial, da decisão proferida pela 1ª Turma DRJ/BHE.

Como dito, o acórdão 02-26.995 proferido pela 1ª Turma da DRJ/BHE foi recebido pela empresa no dia 11/06/2010.

Conforme pode ser comprovado nos autos administrativos, a Equipe de Restituição, Ressarcimento e Compensação de Pessoa Jurídica da Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte, responsável pela intimação do contribuinte acerca da decisão, remeteu via postal apenas e tão-somente o acórdão nº 02-26.995 (fls. 406 a 417).

Logo, o contribuinte não foi formalmente cientificado, por meio de um termo de ciência e intimação, da possibilidade de se recorrer da decisão apresentando Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nada consta do envelope recebido pela empresa. Apenas o acórdão. Não há intimação para recurso, não se consigna o prazo, não se menciona a forma, **nem tampouco o crédito tributário é reformulado diante da procedência parcial da decisão.** Um silêncio profundo. Apenas cópia da decisão.

Ora, **se o recurso foi parcialmente provido, a compensação então realizada foi parcialmente homologada, mas nada disso o contribuinte foi informado.**

(...)

Conforme dito e demonstrado pelo acórdão, **o direito creditório foi reconhecido em parte.** E não se trata de uma parte insignificativa, pois metade das matérias discutidas foi reconhecida pela DRJ como direito legítimo de crédito: demanda de energia elétrica e rateio proporcional.

Logo, a empresa, neste momento, recorre da decisão sem ao menos ter ciência do quanto possui de débito pendente junto à Receita Federal.

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, para se contrapor ao argumento de que não foi formalmente cientificado da possibilidade de se recorrer da decisão apresentando recurso ao CARF, basta verificar os seguintes excertos do referido Acórdão (fl. 414):

Dê-se ciência desta decisão, da qual cabe recurso voluntário, no prazo de 30 dias da ciência, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

À Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte.

Sala de Sessões, em 31 de maio de 2010.

Em relação ao argumento de que “a compensação então realizada foi parcialmente homologada, mas nada disso o contribuinte foi informado”, trago à colação outro excerto do Acórdão (fl. 424):

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de deferir em parte a solicitação da manifestante, devendo a DRF de origem apurar o novo valor do direito creditório e operacionalizar a homologação da compensação declarada até o limite do crédito reconhecido, em face do que foi aqui decidido.

Não é tarefa do Colegiado realizar cálculos ou refazer demonstrativos de apuração, exceto se o recurso versar especificamente sobre alguma divergência em relação à apuração efetivada pelo Fisco ou pelo próprio contribuinte (como nos casos de pedidos de restituição), hipótese na qual o Colegiado deverá converter o julgamento em diligência à Unidade Preparadora da Receita Federal.

As instâncias julgadoras devem se pronunciar sobre os argumentos de fato e de direito apresentados na Manifestação de Inconformidade e sobre eles proferir uma decisão, e isso foi feito. O reflexo dessa decisão nos valores deve ser apurado pela Unidade Preparadora, em geral as delegacias da RFB, como resta claramente informado no trecho acima transcrito.

Ainda assim, tal tarefa somente deve ser executada caso não haja recurso à instância *ad quem*. Havendo, devem os autos serem remetidos ao CARF para julgamento, o qual pode alterar a decisão *a quo* e tornar inútil uma atualização dos cálculos antes desta segunda decisão. O próprio princípio processual da duração razoável do processo impõe que assim seja feito, evitando etapas inúteis, como uma eventual remessa à DRF para cálculos antes de se ter conhecimento se haverá ou não recurso contra o Acórdão da DRJ.

Nesse sentido dispõe o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (e alterações posteriores):

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão:

(...)

V - pelo titular da unidade da administração tributária **encarregada da liquidação e execução do acórdão**; ou (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

(...)

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, **provocados pelos legitimados para opor**

embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

§ 1º Será rejeitado de plano, por despacho irrecorrível do presidente, o requerimento que não demonstrar a inexatidão ou o erro.

O art. 65, § 1º, inciso V, acima transcrito, não deixa dúvidas de que a liquidação e execução do acórdão ficará a cargo da unidade da administração tributária da jurisdição do contribuinte. No mesmo sentido, a regra do art. 45 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, **cumprir à autoridade preparadora** exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Ao mesmo tempo, observa-se que o Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo-tributário, silencia quanto às possibilidades de recurso para os casos em que o contribuinte entenda que existem erros na liquidação e execução das decisões. Este diploma normativo poderia ter previsto outras espécies de recurso, específicas para estas etapas, mas não o fez.

Nesse contexto, foi publicado o Parecer Normativo COSIT nº 02, de 23/08/2016:

EMENTA

LIQUIDAÇÃO DE ACÓRDÃO DO CAREF. DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO. PARTE INTEGRANTE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA DE RECURSO. REVISÃO DE OFÍCIO POR ERRO DE FATO.

Inexiste recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente lançamento, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício por inexatidão quanto aos cálculos efetuados.

(...)

Fundamentos

Acórdão ilíquido de última instância liquidado pela unidade preparadora

2. É necessário esclarecer como lidar com a situação em que há a liquidação de acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CAREF) (ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, se for o caso) pela unidade preparadora em decorrência de lançamento mantido parcialmente mediante acórdão ilíquido. Ressalte-se que se houver decisão final julgando totalmente procedente ou improcedente o lançamento não há que se falar em realizar cálculos para liquidar o acórdão.

(...)

4. A decisão julgando parcialmente procedente um lançamento tem caráter dúplice: contém comando tanto para cobrança da parte mantida como para exonerar o sujeito passivo da parte não mais devida decorrente do litígio.

4.1 Em relação à parte mantida no lançamento, compete à unidade preparadora proceder à liquidação, uma vez que a decisão definitiva deve ser objeto de cobrança amigável (art. 43 do Decreto nº 70.235, de 1972) e deve ser em valor certo.

4.2. Para a parte que exonerou o sujeito passivo, o art. 45 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que cabe à autoridade preparadora a exoneração dos gravames decorrentes de litígio com decisão favorável ao sujeito passivo. Ora, é perceptível que compete a ela, nesse caso, apenas concretizar a parte da decisão tomada no processo administrativo fiscal favorável ao sujeito passivo (verificar o *quantum* daquele lançamento que não mais é devido). Logo, foi a autoridade julgadora que exonerou o sujeito passivo.

4.3. Desta feita, verificando-se o disposto nos itens acima, o ato de liquidação do acórdão ilíquido faz parte das atividades da unidade preparadora, quer dizer, não tem característica autônoma nem tem efeito decisório, integrando o acórdão. Ocorrendo a coisa julgada administrativa no PAF, não há que se falar em novo recurso seguindo esse rito.

5. Além de não se aplicar o PAF, tampouco há que se falar em recurso pelo rito da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. O inciso IV do art. 63 da referida lei é expresso em dispor que o recurso não será conhecido “após exaurida a esfera administrativa”. Consoante visto, esse exaurimento se dá com a prolação do acórdão em última instância, com a intimação do sujeito passivo de seu teor e dos cálculos atualizados para cobrança administrativa. Dispõe Carvalho Filho:

(...)

6. Desta feita, caso seja interposto recurso, seja com que fundamento for, contra liquidação do acórdão do CARF, ele não deve ser conhecido pela unidade preparadora, devendo o crédito tributário ser imediatamente cobrado. Caso tenha havido recurso nas circunstâncias contidas nos itens 4.3 ou 5 que indevidamente foram encaminhados a julgamento administrativo, a autoridade julgadora deve não o conhecer, e devolver o processo à unidade preparadora para cobrança do crédito tributário devido.

7. Não obstante, a liquidação mediante cálculos do acórdão pode conter inexatidão material, considerando esta como o erro de fato em converter em números a decisão colegiada - e não eventual discordância de uma lide já decidida (coisa julgada administrativa). Pelo princípio da autotutela administrativa, apesar de não poder mais haver litígio, a Administração Pública pode rever seu ato, consoante § 2º do art. 63 da Lei nº 9.784, de 1999: “O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa”.

8. Como se trata de lançamento de ofício definitivamente constituído, o sujeito passivo pode apresentar, de forma fundamentada, petição contendo pedido de revisão de ofício de débitos, desde que se trate exclusivamente de erro de fato contido na liquidação do acórdão. Para tanto, devem ser verificadas as condições e restrições contidas no Parecer Normativo RFB nº 3, de 2014, notadamente nos itens 21, 22 e 56. Note-se que essa revisão de forma alguma pode implicar alteração da decisão dos órgãos julgadores, ou seja, não pode ensejar qualquer juízo de valor quanto a isso. O que ela pode rever é simplesmente se a conversão do julgado em números foi correta ou não.

9. Em suma, a intimação que dá ciência do acórdão e contém o valor a ser pago é definitiva, tanto que se inicia o prazo prescricional para cobrança daquele valor (AgRg no Resp 1406411/RS, Rel. Min. Humberto Martins, 12/5/15). Não há recurso contra a liquidação de decisão definitiva no processo administrativo fiscal que tenha analisado a matéria de fundo, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício, com fulcro no art. 149 do CTN, por erro de fato. Eventual pedido de revisão de ofício, contudo, não tem condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário cobrado. A decisão quanto ao pedido de revisão de ofício, por sua vez, não enseja recurso.

Por fim, observo que a ausência destes cálculos em nada pode cercear o direito de defesa do contribuinte, o qual precisa apenas saber os motivos pelos quais parte dos seus pedidos

não foi acolhida. Quanto à liquidação e execução do julgado, caso o contribuinte deseje manifestar sua discordância com os cálculos realizados pela unidade preparadora, deverá valer-se de pedido de revisão de ofício, com fulcro no art. 149 do CTN, por erro de fato.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade do Acórdão da DRJ.

III - DO CRÉDITO SOBRE DEVOLUÇÃO DE VENDAS – IMPACTO NA PROPORCIONALIDADE ENTRE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E RECEITA BRUTA TOTAL

Neste tópico, o recorrente apresenta os seguintes fundamentos para reverter a decisão de piso:

Portanto, **segundo a Fiscalização, os valores de devoluções, descontos incondicionais e vendas canceladas fazem parte do conceito de receita bruta, assim, não deveriam ser subtraídos tais valores quando da apuração proporcional das exportações.**

(...)

Assim, como não poderia deixar de ser, **a 1ª Turma da DRJ/BHE reformulou o despacho decisório, considerando correta a subtração das devoluções de vendas efetivadas pela empresa para se encontrar a receita bruta total e realizar o cálculo da proporcionalidade.**

Contudo, se o valor dos cancelamentos e devoluções de vendas deve impactar a apuração da base de cálculo das Contribuições, consequentemente também deve ser considerado na determinação do percentual da receita de exportação em relação ao total das receitas auferidas.

Logo, não pode prevalecer o entendimento do despacho decisório, posteriormente corroborado pela decisão de 1ª instância, de que a proporcionalização das devoluções de vendas não foi correta, por não serem as devoluções comuns às exportações e às vendas no mercado interno, pois, segundo a fiscalização, seriam todas decorrentes do mercado interno.

O procedimento pelo Despacho Decisório, *data venia*, fere a intenção da norma, pois acaba por reduzir o ressarcimento (percentual) dos créditos referentes às exportações, sendo que a legislação desejou desonerar os exportadores, que tanto contribuíram para que o país tivesse um equilíbrio comercial e fiscal.

Por isso, improcede o argumento utilizado pela fiscalização de supostamente ter havido apenas devolução de bens destinados ao mercado interno.

Essa afirmativa faz com que seja desconsiderado todo o PIS pago pela empresa na aquisição dos custos e despesas utilizados para a fabricação e destinação de suas mercadorias ao exterior.

Vejamos agora os termos da imputação fiscal (fls. 181/182):

IV — ERRO NOS CRÉDITOS DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS

A legislação determina que para se apurar o montante de créditos passíveis de compensação com outros tributos o contribuinte deverá efetuar uma separação dos custos, despesas e encargos comuns vinculados às receitas de exportação e às receitas internas, utilizando-se, a seu critério, um dos métodos apontados nos incisos I e II do

§8º do art. 3º da Lei 10.637/2002 e I e II do §8º do art. 3º da Lei 10.833/2004. O contribuinte utilizou-se do critério da proporcionalidade entre a receita de exportação e receita bruta mensal.

Todavia, **o contribuinte errou ao efetuar a proporcionalização das devoluções de vendas. Primeiro porque devolução de vendas não é custo, despesa ou encargo, não sendo assim objeto de rateio.** Segundo, porque não é comum às exportações e às vendas no mercado interno, visto que as devoluções decorrentes de vendas para o mercado interno, das vendas para o mercado externo são perfeitamente separáveis.

Considerando que todas as devoluções de vendas foram decorrentes de mercado interno, vide conta contábil "3101005 - Devolução de Vendas Produtos — MI" nos balancetes de fls. 86 a 94, estes valores devem ser lançados no Dacon nos itens 11 da Ficha 04 (PIS) e Ficha 06 (Cofins) na coluna "Receita do Mercado Interno", do contrário estaria havendo uma majoração do crédito passível de compensação com outros tributos sem base legal.

Face a existência deste erro, na reconstituição do Dacon os valores indevidamente lançados na coluna "Receita de Exportação" serão reclassificados como vinculados à "Receita do Mercado Interno".

Passo a decidir.

Inicialmente, destaco que a DRJ já decidiu pela possibilidade de subtração do valor das devoluções de vendas do montante da receita bruta, nos seguintes termos:

a) Erro na aplicação dos índices de proporcionalidade.

A fiscalização alterou os índices de proporcionalidade que a interessada utilizou para se apurar o montante de créditos que são passíveis de compensação, qual seja, o método de rateio proporcional (aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, conforme o inciso II do § 8º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). **O argumento para a alteração foi o fato de a contribuinte ter subtraído as devoluções de vendas para se encontrar a receita bruta total,** sendo que a fiscalização considera que as devoluções de vendas, vendas canceladas e descontos incondicionais contribuem para a apuração da receita líquida, sendo parte integrante da receita bruta.

O entendimento da contribuinte, no entanto, é corroborado pela Solução de Consulta Cosit nº 11, de 22 de fevereiro de 2008, da qual se extraem os seguintes excertos:

(...)

Assim, **considera-se correta a subtração das devoluções de vendas efetivadas pela interessada no cálculo da proporcionalidade** conforme fl. 73.

Entretanto, este entendimento da DRJ se mostra equivocado. Com efeito, a legislação dispõe sobre o tratamento dado às devoluções de venda e às vendas canceladas de forma distinta, como se verifica das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ambas com a mesma redação a seguir:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

(...)

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

(...)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

(...)

§ 18. No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será apropriado no mês do recebimento da devolução. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

Os valores que podem ser subtraídos no cálculo do rateio são aqueles referentes às vendas canceladas, cuja lei expressamente determina que não integram a base de cálculo das contribuições. Em relação às devoluções de venda, a lei determina que deve ser feita a apropriação de créditos destes valores, sem qualquer dedução da base de cálculo das contribuições.

O rateio é apenas uma forma de cálculo para possibilitar a segregação dos custos, tanto entre aqueles vinculados às receitas não-cumulativas e cumulativas, pois somente os primeiros geram créditos, como entre aqueles vinculados às receitas de exportação em relação à receita bruta total pois, até o advento da Lei nº 11.116/2005 o direito ao aproveitamento de crédito acumulado das contribuições através da compensação com débitos próprios ou de pleitear o ressarcimento em dinheiro era garantido apenas para os créditos vinculados às receitas de exportação (com a edição dessa lei a possibilidade de compensar ou restituir tais créditos foi ampliada para os contribuintes que efetuam vendas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência).

Assim sendo, não há sentido em deduzir o valor das devoluções de vendas realizadas em períodos anteriores do cálculo do rateio, ao contrário do que ocorre com as vendas canceladas, pois estas não chegaram efetivamente a se converter em receitas.

Contudo, tendo em vista o princípio processual do *non reformatio in pejus*, a decisão da DRJ deve ser mantida.

No tocante à matéria objeto do presente recurso, a DRJ negou provimento ao pedido do contribuinte sob o seguinte fundamento:

b) Erro nos créditos de devolução de vendas.

A fiscalização verificou, nesse ponto, que a proporcionalização das devoluções de vendas não foi correta, de vez que **as devoluções não são comuns às exportações e às vendas no mercado interno, pois foram todas decorrentes de mercado interno**, além de, por definição, não se constituírem em custo, despesa ou encargo, não sendo assim objeto de rateio. A interessada em sua manifestação de inconformidade, limitou-se a dizer que **"como será demonstrado oportunamente, houve devolução de mercadorias tanto destinadas ao mercado interno como externo, fazendo com que tais valores sejam objeto do rateio proporcional determinado pelo art. 3º, § 8º, II, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003"**.

Deve ser dito que, a par de não ter havido, até o momento, a dita comprovação, deve ser mantida a glosa/alteração feita pela fiscalização, a qual está devidamente balizada pela legislação.

Vejamos as consequências das devoluções de vendas sobre o crédito pleiteado pelo contribuinte. Como se sabe, a apuração do PIS/Cofins é mensal, sendo resultado da diferença entre débitos e créditos, na hipótese de apuração pela sistemática não-cumulativa. Então, saldo a pagar é igual a débitos menos créditos:

Saldo mensal = débitos – créditos.

Se esta operação resultar em valor negativo, o contribuinte não tem débitos a recolher, mas sim crédito a descontar/ressarcir.

Como visto, as devoluções de vendas geram créditos para o contribuinte. No entanto, como os fatos ocorreram no 4º trimestre de 2004, antes da vigência da Lei nº 11.116/2005, apenas as devoluções de “vendas para exportação” podem gerar créditos passíveis de utilização por meio de compensação ou ressarcimento em espécie. As demais espécies de crédito (vinculados à venda tributada no mercado interno ou à venda não-tributada no mercado interno) somente podiam, à época, serem utilizados para dedução na própria escrita fiscal, seguindo a regra do art. 3º, § 10, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo o saldo porventura não utilizado ser transposto para o período de apuração seguinte:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, **servindo somente para dedução do valor devido da contribuição**.

Logo, a matéria aqui tratada não se refere especificamente ao montante do direito creditório (pois o montante total permanecerá o mesmo), mas sim à sua natureza, uma vez que existem créditos compensáveis e não compensáveis. Como o contribuinte utilizou todo o crédito aqui discutido em compensações, o Auditor-Fiscal, ao verificar que as devoluções foram

integralmente de vendas para o mercado interno, glosou esta parcela do crédito para fins de compensação, permitindo apenas sua dedução na escrita fiscal com o tributo apurado.

Via de consequência, a homologação das compensações deverá ser apenas parcial, garantindo-se ao contribuinte inserir em sua escrita fiscal o valor correspondente como “crédito não-ressarcível”.

A Autoridade Tributária fundamentou sua decisão no fato de que todas as devoluções estavam registradas na conta contábil "3101005 - Devolução de Vendas Produtos — MI". Conforme bem registrado pela DRJ, o contribuinte, em sua Manifestação de Inconformidade, limitou-se a dizer que "como será demonstrado oportunamente, houve devolução de mercadorias tanto destinadas ao mercado interno como externo, fazendo com que tais valores sejam objeto do rateio proporcional determinado pelo art. 3º, § 8º, II, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003". Entretanto, até o momento, esta comprovação não foi realizada.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido em razão de carência probatória.

IV - DO CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE SUCATAS

Alega o recorrente que o procedimento adotado pela empresa tem total respaldo na legislação aplicável, com base nos seguintes fundamentos, *in litteris*:

Conforme consta do relatório fiscal, o contribuinte teria apurado seus créditos com base no valor das notas fiscais de entrada emitidas por ele mesmo, ao passo que estes valores divergiam das notas fiscais emitidas pelos fornecedores de sucatas:

(...)

Pois bem, a primeira ressalva a ser feita é que o procedimento adotado pela empresa tem total respaldo na legislação aplicável.

Em relação às aquisições de sucata realizadas no Estado São Paulo, a possibilidade de emissão de notas fiscais de entrada tem previsão no art. 392, § 1º, inciso I do Livro II do RICMS/SP (Decreto Estadual nº 45.490/00), que assim dispõe:

(...)

Do mesmo modo, as aquisições de sucatas ocorridas no Estado de Minas Gerais são acobertadas pelos Regimes Especiais concedidos pela Fazenda Estadual através dos FITA nº 16.000137726-82 e 16.092728-75 (doc. 05 da manifestação de inconformidade – Regimes Especiais). Ambos os regimes determinam que a pesagem e conferência das sucatas devem ocorrer no estabelecimento da adquirente e a esta competirá emitir a nota fiscal de entrada, ao passo que esta nota fiscal será o único documento passível de escrituração no Livro de Registro de Entradas de Mercadorias.

O que decorre das normas descritas acima, tanto o RICMS/SP quanto os regimes especiais outorgados pelo Fisco Mineiro, é que no caso das operações relativas a sucatas a tributação deve ocorrer com base na conferência e pesagem efetuadas no local do estabelecimento adquirente, e, portanto, as notas fiscais de entrada emitidas por estes é que são os documentos hábeis a comprovar o valor da operação.

Não se deseja aqui, *data venia*, exigir que o Fisco Federal se subordine à legislação estadual. Apenas tais legislações, por estar o ICMS próximo da realidade operacional das empresas, já se adequaram a tais realidades.

(...)

Com efeito, o que ocorre é que a maioria dos fornecedores de sucata não possui balança de pesagem, devido às dificuldades de armazenagem e manuseio desses materiais. Assim, as siderúrgicas, para evitar exatamente qualquer problema de ordem fiscal, pesam as mercadorias quando da entrada dos estabelecimentos e emitem as notas fiscais de entrada com os valores e pesos corretos, o que muitas vezes podem gerar diferenças significativas, tendo em vista os sofisticados recursos de pesagem disponíveis na empresa.

E qual o custo incorrido: a recorrente apresentou as planilhas consolidadas (doc. 06 da impugnação — planilhas) que demonstrara o valor dos pagamentos efetuados.

Contudo, diante da desconsideração da DRJ perante tais alegações e, sobretudo, sobre o regime especial anexado aos autos, a Recorrente apresenta alguns comprovantes de pagamento e notas fiscais (doc. 04) que demonstram que o valor do desembolso efetuado às suas fornecedoras corresponde exatamente ao valor das notas fiscais de entrada emitidas, bem como o registro em seus estoques da sucata pelo custo de aquisição, também com base no valor das notas de entrada.

Vejamos qual foi a acusação fiscal (fls. 183/188):

VI— GLOSA PARCIAL DE CRÉDITOS SOBRE COMPRAS DE SUCATA

(...)

No 4º trimestre de 2004 três grandes estabelecimentos industriais da empresa adquiriam ferro gusa e sucata como insumos, Juiz de Fora — MG, Cariacica — ES e Piracicaba — SP. Através da análise dos arquivos digitais de notas fiscais destes estabelecimentos foram selecionados alguns fornecedores de ferro gusa e sucata e solicitado ao contribuinte, através dos Termos de Intimação nº 9 e 10, os originais das notas fiscais emitidas pelos fornecedores e, quando houvesse, as notas fiscais de entrada emitidas pela fiscalizada quando da entrada das mercadorias em seus estabelecimentos. A quase totalidade das notas fiscais solicitadas foram apresentadas pelo contribuinte.

Analisando estas notas fiscais constatamos que, em relação ao ferro gusa, a fiscalizada escriturava as notas fiscais emitidas pelos fornecedores e não detectamos, dentro da amostragem efetuada, qualquer óbice ao direito de crédito de PIS e Cofins sobre este insumo.

Por outro lado, as aquisições de sucata do estabelecimento de Piracicaba/SP tinha procedimento distinto. Ao adquirir sucata o estabelecimento emitia uma nota fiscal de entrada que era contabilizada. Mas, este estabelecimento adotava dois procedimentos distintos dependendo de quem era o fornecedor da sucata, a saber:

1 — nas aquisições de sucata de alguns fornecedores o contribuinte emitia notas fiscais de entrada com a quantidade adquirida e valor unitário e conseqüentemente total da nota fiscal em valores bastante próximos ao da nota fiscal emitida pelo fornecedor. Logo, a nota fiscal de entrada servia apenas para pequenos ajustes na quantidade de sucata adquirida ou no valor unitário.

2 — nas aquisições de sucata de alguns outros fornecedores, as notas fiscais de entrada emitidas pelo estabelecimento da fiscalizada era em valor totalmente diverso daquele constante da nota fiscal emitida pelo fornecedor, sendo alterado completamente a quantidade, o preço unitário e conseqüentemente no valor total

da nota fiscal. Em alguns casos, o valor da nota fiscal de entrada do contribuinte chegou a ser 50 (cinquenta) vezes maior que o valor da nota fiscal emitida pelo fornecedor. Este procedimento está incorreto, como será a seguir explicado.

Através do Termo de Intimação nº 10, fls. 81 a 84, o contribuinte foi intimado a "Informar a base legal para que a empresa contabilize, quando da compra de insumos, notas fiscais de sua própria emissão alterando valor unitário do insumo, peso, classificação das mercadorias e valor total da nota fiscal". Em resposta, datada de 29/10/2009, afirmou que "o art. 392, § 1º, inciso I do Livro II do RICMS/SP (Decreto 45.490/00) possibilita o procedimento de contabilização quando da compra de insumos, notas fiscais de sua própria emissão."

O capítulo IV do livro II do RICMS/SP tem o seguinte título: "CAPÍTULO IV - DO DIFERIMENTO DO LANÇAMENTO DO IMPOSTO". Nele está inserido o artigo 392 abaixo transcritos:

(...)

Analisando o referido artigo e os demais constantes do capítulo IV do RICMS/SP, percebe-se que a norma paulista invocada pela fiscalizada trata única e exclusivamente do diferimento do lançamento do ICMS sobre os produtos elencados, que inclui a sucata metálica, e demais procedimentos a serem adotados pelos contribuintes paulistas quando da aquisição destes produtos. **Não há permissão na regulamentação paulista para que o contribuinte altere a quantidade, valor unitário e total da nota fiscal emitida pelo fornecedor**, ainda mais em valores absurdamente diferentes como fez a fiscalizada. Não poderia ser de outra forma, pois seria absurdo qualquer legislação admitir que uma empresa emitisse uma nota fiscal com valores ou quantidade de produto comercializada diferentes do negócio efetivamente realizado.

No que toca à área federal a emissão das notas fiscais encontra-se regulamentada no capítulo IX, art. 311 a 426 do Regulamento do IPI — RIPI/2002 (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002). Estando os estabelecimentos que promovem a saída de produtos obrigados a respeitar as legislações estaduais e federal concernente a emissão de documentário fiscal. Claro que estas normas inseridas no RIPI devem ser interpretadas considerando o fato de que as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS não estão sujeitos a destaque na nota fiscal.

Com base na legislação federal o contribuinte somente poderia emitir uma nota fiscal de entrada nas hipóteses previstas no art. 359 do RIPI/2002, abaixo transcritas:

Art. 359. A Nota Fiscal, modelo I ou I-A, será emitida sempre que no estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, produtos:

I - novos ou usados, inclusive MP, PI e ME, remetidos a qualquer título por particulares ou firmas não obrigadas à emissão de documentos fiscais;

II - importados diretamente do exterior, bem assim os adquiridos em licitação promovida pelo Poder Público;

III - considerados MP, PI e ME, remetidos a estabelecimentos industriais por órgãos públicos, para fabricação de produtos, por encomenda, para seu próprio uso ou consumo;

IV - recebidos para conserto, restauração ou recondicionamento, salvo se acompanhados de nota fiscal;

V - em retorno de exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes, ou na sua venda ou transferência a terceiros sem retorno ao estabelecimento de origem;

VI - em retorno de produtos que tenham saído para vitrinas isoladas, desfiles e outras demonstrações públicas;

VII - em retorno de profissionais autônomos ou avulsos, aos quais tenham sido enviados para operação que não obrigue o remetente à emissão de nota fiscal;

VIII - em retorno de remessas feitas para venda fora do estabelecimento, inclusive por meio de ambulantes;

IX - no retorno de remessas que deixarem de ser entregues aos seus destinatários; e

X - nas demais hipóteses em que for prevista a sua emissão".. (negritamos)

Fácil constatar que não há disposição na legislação federal que permita ao contribuinte a emissão da nota fiscal de entrada, nos termos em que foram emitidas, ainda mais com grandes alterações nas quantidades adquiridas, nos valores unitários e total da nota fiscal.

Por outro lado, dispõe o art. 323 do RIPI/2002, abaixo transcrito, que é obrigatória a emissão de nota fiscal quando da saída das mercadorias pelo estabelecimento vendedor:

(...)

Logo, o valor dos créditos de PIS e Cofins deverão ser apurados sobre os valores das aquisições, constante das notas fiscais emitidas pelos fornecedores (produto + IPI + seguro + frete + despesas acessórias), se cobrados esses elementos nessa nota fiscal, exceto o IPI recuperável, quando o valor desse tributo não poderá ser base de cálculo do crédito.

No caso do contribuinte os valores das operações inseridas nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores foram em valores bastante inferiores aos constantes das notas fiscais de entrada emitidas pelo contribuinte. Conforme disposto na legislação, o valor da operação é aquele que consta da nota fiscal de saída e é obtido pela multiplicação do valor unitário pela quantidade de mercadoria vendida, acrescentando-se as despesas com frete, seguro e outras cobradas na nota fiscal. As notas fiscais emitidas pelos fornecedores da fiscalizada estão em sintonia com estas regras. Porém, **se em algum momento os fornecedores emitiram notas fiscais com erros**, na quantidade, no valor unitário ou erro na operação matemática que apura o total da nota fiscal (valor da operação), **existem procedimentos próprios para que estes erros sejam corrigidos: emissão de nota fiscal complementar; carta de correção ou outros meios previstos na legislação.**

Estes procedimentos de correção são objeto de acordos no âmbito do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais — Sinief, e, portanto, comum às legislações estaduais e federal.

Nenhuma nota fiscal complementar foi emitida, ou mesmo requerida pela adquirente das mercadorias. Assim, entende-se que o valor da operação é aquele constante da nota fiscal emitida pelo fornecedor e que o contribuinte, adquirente das mercadorias, concordou que a quantidade adquirida e o preço da operação são aqueles informados pelos fornecedores em suas notas fiscais. Logo, são estes valores que devem servir de base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins a serem apropriados pela fiscalizada.

Admitir que a fiscalizada possa emitir uma nota fiscal de entrada alterando o valor unitário das mercadorias, a quantidade adquirida e o valor total da operação e aproveitar créditos de PIS e Cofins sobre esta nota fiscal de sua própria emissão, é admitir a possibilidade do contribuinte fiscalizado definir qual será o montante de

seus créditos do PIS e Cofins, visto que ele é quem define a quantidade e o valor unitário que lançará em suas notas de entrada. Se a fiscalizada concordou que os fornecedores emitissem notas fiscais com valores baixos para então escriturar uma nota de entrada com o valor alto, ou seja, agiu em conluio com os fornecedores para possibilitar que estes soneguem tributos, deve arcar a fiscalizada com o ônus de sua ação, pois "ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza".

Não pode a fiscalizada, ainda, alegar que foi mero engano ou erro nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores, visto que, somente no 4º trimestre de 2004, milhares destas notas fiscais foram emitidas, somente um dos fornecedores (Zulmira Achite Carreira & Filhos Ltda) emitiu mais de 1200 notas fiscais com valor médio por nota fiscal de R\$400,00, sendo que a fiscalizada escriturava estas notas com valores dezenas de vezes superior, alterando absurdamente a base de cálculo de seus créditos de PIS e Cofins.

Descabe, também, a possível alegação do contribuinte de que este é um procedimento padrão no mercado de sucata, porque ele mesmo adota procedimento diverso com outros fornecedores. Logo, sabia o contribuinte que o procedimento adotado de emitir uma nota fiscal alterando quantidade e valor unitário estava errado e em desacordo com a legislação.

O Acórdão recorrido, ao tratar destas mesmas alegações do recorrente, em cotejo com os fundamentos da imputação fiscal acima transcritos, assim decidiu, *verbis*:

*Sobre as diferenças, o argumento esposado pela contribuinte é de que "a maioria dos fornecedores de sucata não possuem balança de pesagem e assim, as siderurgias, para evitar exatamente qualquer problema de ordem fiscal, pesam as mercadorias quando da entrada dos estabelecimentos e emitem as notas fiscais de entrada com os valores e pesos corretos". **Tal argumento, no entanto, é frágil quando se considera que, em alguns casos, o valor da nota fiscal de entrada do contribuinte chegou 50 (cinquenta) vezes maior que o valor da nota fiscal emitida pelo fornecedor.***

A alegação de mero engano ou erro nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores não pode ser aceita, visto que, conforme apontou o Relatório Fiscal, no 4º trimestre de 2004 milhares destas notas fiscais foram emitidas, sendo que um dos fornecedores (Zulmira Achite Carreira & Filhos Ltda) emitiu mais de 1200 notas fiscais com valor médio por nota fiscal de R\$400,00, sendo que a fiscalizada escriturava estas notas com valores dezenas de vezes superior, alterando absurdamente a base de cálculo de seus créditos de PIS e Cofins.

Quanto ao argumento final da contribuinte de que "*apresentará em momento oportuno os comprovantes de pagamento que demonstram que o valor do desembolso efetuado às suas fornecedoras corresponde exatamente ao valor das notas fiscais de entrada emitidas*", deve ser dito que tal comprovação não foi feita.

Com razão a DRJ. Analisando a legislação que trata da emissão de notas fiscais, observa-se que não há qualquer dispositivo dispensando o emissor de registrar o efetivo valor da transação, mesmo que em momento posterior; muito pelo contrário, há dispositivo expresso determinando a sua emissão, no Decreto nº 43.080/2002, Anexo V, Parte 1, do Estado de Minas Gerais:

Art. 14. A nota fiscal será também emitida nas hipóteses abaixo e nos demais casos em que houver lançamento do imposto, e para os quais não esteja prevista a emissão de outro documento fiscal:

I - no caso de mercadoria cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez, desde que o IPI ou o ICMS devam incidir sobre o todo, observado o disposto no § 1º deste artigo;

II - no caso de reajustamento de preço de que decorra acréscimo do valor da mercadoria, observado o disposto no § 2º deste artigo;

III - na regularização, em virtude de diferença de quantidade ou de preço da mercadoria, quando a mesma for efetuada no período de apuração do imposto em que tenha sido emitido o documento fiscal original, observado o disposto no § 3º deste artigo;

(...)

§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, **se a regularização não se efetuar dentro do período neles previsto, a nota fiscal será também emitida**, devendo a diferença do imposto devido ser recolhida em documento de arrecadação distinto, com as especificações necessárias à regularização, **e, na via fixa da nota fiscal deverão constar essa circunstância e o número e data do documento de arrecadação**.

Portanto, ainda que o RICMS determinasse a emissão de nota fiscal de entrada pelos adquirentes de sucata de metal, no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, os fornecedores do insumo não estavam dispensados da emissão de nota fiscal complementar, no caso de majoração de custos em função de suposta regularização de diferenças de quantidades ou complemento de preço.

Além disso, deve-se considerar a regulamentação estabelecida em Convênio Sinief (Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais), de abrangência maior, por constituir ato firmado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal. Especificamente em relação ao reajustamento em virtude de regularização de preço ou de quantidade das mercadorias e também de erros de cálculo, convém destacar que assim estabelece o art. 21 do Convênio SINIEF, de 1970, em referência:

“Art. 21. A Nota Fiscal, além das hipóteses previstas no artigo anterior, será também emitida:

I – (...);

II – no reajustamento de preço em virtude de contrato escrito de que decorra acréscimo do valor das mercadorias;

III – na regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, quando efetuada no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária;

IV – para lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou do Imposto de Circulação de Mercadorias, não pagos nas épocas próprias, em virtude de erro de cálculo ou de classificação fiscal, quando a regularização ocorrer no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária;”

A emissão da nota fiscal pelos estabelecimentos que promovem saída de mercadorias também é exigida nos casos de a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados nos incisos III e IV, do artigo anteriormente transcrito, para fins de recolhimento das diferenças de impostos devidos, conforme estabelecido no § 3º do art. 21, em referência, nos seguintes termos:

§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV, se a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados, a Nota Fiscal será também emitida, sendo que as diferenças dos impostos devidos serão recolhidas em guias especiais, com as especificações necessárias da regularização; na via da Nota Fiscal presa ao talonário deverá constar essa circulação, mencionando-se o número e a data da guia de recolhimento.

Por outro lado, a exigência de emissão de nota fiscal referente a reajustes em virtude de regularização de preço ou de quantidade das mercadorias por parte dos estabelecimentos contribuintes do ICMS também se encontra regulamentada no art. 4º pelo CONVÊNIO/SINIEF nº 6, de 21 de fevereiro de 1989, que instituiu os documentos fiscais nele especificados:

Art. 4º Além das hipóteses previstas neste Convênio, será emitido documento correspondente:

I - no reajustamento de preço em virtude de contrato de que decorra acréscimo do valor do serviço ou da mercadoria;

II - na regularização em virtude de diferença de preço, quando efetuada no período de apuração do imposto em que tenha sido emitido o documento original; (Redação dada ao inciso pelo Ajuste SINIEF nº 1, de 24.04.1989, DOU 02.05.1989)

III - para correção do valor do imposto, se este tiver sido destacado a menor, em virtude de erro de cálculo, quando a regularização ocorrer no período de apuração do imposto em que tenha sido emitido o documento original. (Redação dada ao inciso pelo Ajuste SINIEF nº 1, de 24.04.1989, DOU 02.05.1989)

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos II e III deste artigo, se a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados, o documento fiscal será, também, emitido, sendo que o imposto devido será recolhido em guia especial com as especificações necessárias à regularização, devendo constar no documento fiscal o número e a data da guia de recolhimento.

(...)

Art. 89. Aplicam-se aos documentos fiscais instituídos por este Convênio, no que couber, as normas contidas no Convênio/SINIEF s/nº, do Rio de Janeiro, de 1970.

Sendo insuficientes os documentos **produzidos pelo próprio contribuinte**, restaria ao recorrente comprovar a efetividade do reajustamento de preço ou regularização de quantidade, pela apresentação de outros documentos comprobatórios, **produzidos por terceiros desinteressados**.

As notas fiscais de entrada são documentos produzidos unilateralmente pelo contribuinte, com a inserção de valores que ele desejar, o que não implica que a Fazenda Nacional seja obrigada a concordar com os mesmos. Os registros contábeis da escrituração fiscal são passíveis de serem contestados pelo Fisco, que, sem dúvida, precisa respaldar suas conclusões em outros elementos, como notas fiscais, procedimentos de circularização em terceiros, movimentação bancária, etc. **Observe-se que estes últimos documentos são produzidos por outros contribuintes que, ao menos em tese, são terceiros desinteressados** (salvo a existência de conluio).

Nesse sentido, trago a lição Fredie Didier Jr. *et alii*, na obra Curso de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2016, vol. 02, págs. 191/192, 201, 207/208 e 211/212:

5. ELEMENTOS DO DOCUMENTO

5.1 Autoria do documento

5.1.1 Autoria material e autoria intelectual

Autor de um documento é a pessoa a quem se atribui a sua formação. A autoria é um pressuposto de existência do documento, porque é da sua essência que derive de um ato humano.

(...)

Investigar a autoria de um documento é importante para que se possa definir qual a fé que ele merece. Daí ter Amaral Santos afirmado que “toda a teoria do documento se acha dominada pelo problema da sua paternidade”. **Se um documento foi unilateralmente produzido pela parte** (seja essa autoria material ou intelectual, ou ambas), **será de pouca ou nenhuma eficácia contra a parte contrária**, embora possa por ela ser utilizado contra o seu autor. Em outro exemplo, se o autor do documento é um servidor público (escrivão, chefe de secretaria, tabelião, oficial etc.), presumem-se idôneas a sua formação e a declaração dos fatos nele contida (art. 405, CPC).

(...)

8.2 Força probante dos documentos públicos

8.2.1 Fé pública e presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público

O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença (art. 405, CPC). A presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público decorre da fé pública que lhe é reconhecida (p. ex., art. 215, Código Civil).

(...)

8.3 Força probante dos documentos particulares

8.3.1 Autenticidade e veracidade do conteúdo do documento particular (art. 408, caput, CPC)

As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário (art. 408, caput, CPC, c/c art. 219, Código Civil), se não houver dúvida da sua autenticidade (art. 412, CPC). A presunção que se erige é relativa, admitindo prova em contrário.

Dessa regra é possível extrair algumas conclusões.

(...)

b) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, não podem ser presumidas verdadeiras em relação a quem não os subscreveu; assim, por exemplo: se alguém afirma, por escrito, ter entregado a uma outra pessoa uma quantia em dinheiro, essa afirmação, se não for ratificada por essa outra pessoa, apenas prova que houve uma declaração, mas não a efetiva entrega do dinheiro; se alguém envia a outrem uma proposta negocial, não se pode presumir, a partir disso, que as cláusulas e condições ali indicadas foram aceitas pelo oblato.

c) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, fazem prova contra o signatário, quando lhe forem desfavoráveis, porque “ordinariamente o *homo medius* não mente ao declarar contra si”.

(...)

d) As declarações lançadas num documento, sendo favoráveis ao signatário, não lhe servem de prova contra a outra parte, se esta não participou da sua formação – é o chamado “documento unilateral”. Nada obstante, os livros empresariais, que preencham os requisitos exigidos por lei e não contenham vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do empresário autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, Código Civil).

e) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, presumem-se conhecidas por quem as subscreve e por quem delas tomou ciência inequívoca, não podendo ser opostas a terceiros. A eficácia quanto a terceiros somente se alcança com a transcrição do documento no registro público.

(...)

8.3.5 Eficácia probatória dos livros empresariais e da escrituração contábil

O empresário tem o interesse de manter a escrituração contábil e financeira da sua empresa em dia, lançando as informações necessárias ao desenvolvimento da sua atividade empresarial. Com base nessa premissa é que se erige a presunção de que as declarações contidas nos livros da empresa podem fazer prova contra e a favor do empresário.

Os livros empresariais provam contra o seu autor. É lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos (art. 417, CPC, c/c art. 226, 1ª parte, Código Civil). Embora configure uma aplicação específica da presunção erigida contra o autor do documento (art. 408, caput, CPC), é justificável a existência deste dispositivo, porque os livros empresariais são documentos em relação aos quais não se costuma exigir assinatura.

Ao contrário, porém, da regra geral contida no art. 408, caput, do CPC, **os livros empresariais**, quando preenchem os requisitos exigidos por lei e forem escriturados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos, **provam também a favor do seu autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, 2ª parte, Código Civil)**. Esta é uma disposição *sui generis* porque, a despeito de se tratar de documento formado unilateralmente, pode ele, se preenchidas as exigências legais, fazer prova a favor de quem o formou.

“Imprestável, nessa ordem de ideias, o livro que não se submeteu ao registro público e à autenticação, quando exigidos por lei; assim como não terão valor probante os assentamentos rasurados, emendados ou borrados, sem adequada e oportuna ressalva.

Da mesma maneira, se a operação registrada for daquelas que devem ser acobertadas por documentação fiscal que demonstre a remessa da mercadoria, ou o cumprimento do ajuste, o assento escritural terá de ser completado por comprovantes desses eventos suplementares e circunstanciais”.

A posição externada acima tem por base os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, **em seu favor, quando**, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, **forem confirmados por outros subsídios**.

Parágrafo único. **A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige** escritura pública, ou **escrito particular revestido de requisitos especiais**, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil)

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, **o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade**.

(...)

Art. 410. Considera-se autor do documento particular:

I - aquele que o fez e o assinou;

II - aquele por conta de quem ele foi feito, estando assinado;

III - aquele que, mandando compô-lo, não o firmou porque, conforme a experiência comum, não se costuma assinar, como livros empresariais e assentos domésticos.

(...)

Art. 412. **O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.**

(...)

Art. 416. A nota escrita pelo credor em qualquer parte de documento representativo de obrigação, ainda que não assinada, faz prova em benefício do devedor.

(...)

Art. 417. **Os livros empresariais provam contra seu autor**, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. **Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.**

Em conclusão, a “nota fiscal de entrada” é documento particular que pode fazer prova **contra quem prestou as informações dela constantes, mas nunca a seu favor. Situação distinta da escrituração contábil** (livros empresariais), que pode servir de prova em litígio contra a Fazenda Nacional, desde que cumpridos determinados requisitos formais, **quando forem confirmados por outros subsídios (art. 226, caput, Código Civil)**, sendo exigida, quando for o caso, a comprovação por meio de escrito particular revestido de requisitos especiais (art. 226, parágrafo único, Código Civil), que, na maioria dos casos de interesse para o Fisco, corresponde à nota fiscal, seja ela a original ou a complementar.

Destaque-se que o adquirente do insumo, ao emitir uma nota fiscal de entrada em valor superior ao da nota fiscal emitida pelo vendedor, **ao mesmo tempo que cria para si um direito** (crédito da não-cumulatividade), **cria para o vendedor, ao menos em tese, uma obrigação**. Afinal, se a venda foi em valor superior àquele afirmado na nota fiscal de venda, esta diferença não está isenta/imune de tributos; sobre tal diferença deverá incidir IRPJ, CSLL, ICMS, PIS, COFINS, etc.

A questão que surge, de forma evidente, é como o vendedor poderia registrar tal diferença em sua contabilidade sem emitir uma nota fiscal complementar, pois não me parece que exista base legal para registrar uma receita de venda com base em nota fiscal de entrada emitida pelo adquirente. Logo, como se vê, o fundamento exposto pelo Recorrente é totalmente desprovido não apenas de base legal, mas de lógica.

Na sistemática posta em prática pelo recorrente, ocorre a geração do crédito para o adquirente sem o correspondente débito para o vendedor. O recorrente busca sanar essa falha em sua argumentação alegando que juntou aos autos planilhas detalhando o valor dos pagamentos realizados ao vendedor (doc. 06 da Impugnação), bem como uma amostra das notas fiscais (doc. 04).

Analisando estas planilhas, às fls. 287/411, observo que delas constam apenas os pagamentos efetuados ao vendedor. Contudo, em momento algum a Autoridade Fazendária levantou qualquer dúvida sobre tais pagamentos. A acusação fiscal é a de que não houve a emissão das notas fiscais complementares, ajustando as diferenças das quantidades e propiciando o correto pagamento dos tributos incidentes nas vendas. Afinal, a fiscalização não foi realizada para garantir os direitos do vendedor, mas sim para resguardar os direitos da Fazenda Nacional.

Ora, não há dúvidas de que quem paga por uma mercadoria tem que exigir do fornecedor a correspondente nota fiscal, para poder deduzir tais valores como custo de produção e também para comprovar seus créditos da não-cumulatividade das contribuições. Se o vendedor se recusa a fornecer, deve o comprador se recusar a pagar. Essa é a praxe em toda e qualquer negociação comercial.

Não é crível a tese do recorrente de que efetivou o pagamento e não exigiu as correspondentes notas fiscais, valendo-se posteriormente de notas emitida por ele próprio para comprovar a transação. Tal alegação foge totalmente a qualquer exame de verossimilhança.

Nesse sentido, trago os seguintes precedentes:

i) Acórdão nº 9303-011.922, Sessão de 14 de setembro de 2021:

A questão em debate cinge-se na análise da situação em que a Nota Fiscal complementar emitida pela própria siderúrgica (adquirente das mercadorias), para ajuste do peso do carvão vegetal adquirido (aferido na chegada do carvão) quando inferior à quantidade constante da Nota Fiscal original, seriam documentos hábeis para comprovação do crédito de PIS e COFINS não cumulativos.

Na visão da Fiscalização, a Nota Fiscal complementar emitida pelo próprio adquirente não pode ser admitida como um documento hábil a demonstrar o crédito e não aceitou essa prova. Confira-se trecho do Termo de Verificação Fiscal (fl. 968):

“(…) Entendemos que para tal situação, e tendo ocorrido efetivamente o recebimento a maior de mercadorias, o correto, S.M.J, seria o próprio fornecedor emitir regularmente a

respectiva Nota Fiscal Complementar, uma vez que o documento hábil que ampara a apuração de créditos para a Cofins Não Cumulativa (e, inclusive, para o ICMS), no caso da aquisição de insumos no mercado interno, é a Nota Fiscal regularmente emitida pelo Fornecedor da mercadoria ou pelo Prestador do Serviço”. (Grifei)

No Acórdão recorrido, ressalta que a situação vivenciada é reiterada para os adquirentes de commodities como o carvão: “(...) no momento da pesagem das mercadorias para a emissão da nota fiscal de entrada, as empresas adquirentes das mercadorias identificam uma diferença no peso das mercadorias que entraram no seu estabelecimento em relação à nota fiscal de saída emitida pelo fornecedor.”

Ou seja, entendeu que caberia à Fiscalização aprofundar a análise, para verificar se houve ou não o pagamento do valor da nota complementar, uma vez que isso foi objeto de alegação no Recurso Voluntário.

Pois bem. No caso, está a tratar de Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS e, dessa forma não se pode aceitar documento emitido pelo próprio interessado, para comprovação de um crédito, cabendo o ônus da prova ao Contribuinte.

Verifico que na decisão da DRJ, já indicou a impossibilidade de prova por documento próprio. Aliás, após a diligência realizada, aquiesceu na reversão da glosa de créditos para as Notas Fiscais complementares cujo pagamento foi encontrado e comprovado. Confira-se trecho (fls. 1.846/1.847):

(...)

Assim, concordando com as considerações tecidas no Acórdão nº 08-31.254, de 08/10/2014, proferido pela DRJ em Fortaleza/CE, caberia ao Sujeito Passivo trazer o aprofundamento das provas dos pagamentos junto ao Recurso Voluntário. Isso, apesar de alegado, não foi trazido, portanto, não cabe agora inverter o ônus da prova, entendendo que a Fiscalização deveria utilizar mais fundamentos para refutar o crédito.

Dessa forma, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para considerar insuficiente a Nota Fiscal complementar desprovida de comprovação do seu pagamento objetivando a comprovação do crédito requerido e, restaurar a decisão de 1ª instância de julgamento (DRJ/FOR).

ii) Acórdão nº 3302-009.753, Sessão de 21 de outubro de 2020:

II – Análise das glosas de créditos vinculados ao aumento do preço da cana de açúcar

Segundo a recorrente, as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 não condicionam a concessão de créditos de PIS/COFINS à emissão de nota fiscal complementar, sendo suficiente a simples comprovação de que “incorreu em custos indispensáveis ao desempenho de sua atividade”, fato que seria patente no caso concreto, uma vez que os gastos glosados representam custo na aquisição de seu principal insumo, qual seja, a cana de açúcar. Nesse contexto, a recorrente sustenta que a glosa efetuada pela fiscalização se deu ao arrepio da lei, “havendo a própria fiscalização reconhecido que a variação do preço da cana deve gerar direito ao crédito de PIS”, devendo-se afastar a glosa realizada sob a rubrica “Serviços prestados – Terceirização”, uma vez que o valor da variação de preço integraria o custo de aquisição do insumo.

Compulsando a decisão recorrida, extraem-se os seguintes fundamentos para a manutenção das glosas:

Em referência à glosa da conta da conta 4301141408 – Serv. Prestados – Terceirização, referentes a ajustes contabilizados pelo aumento do preço de cana-de-açúcar, temos que não assiste razão ao contribuinte, pois ratificamos o entendimento

da DRF/Piracicaba, de que tal provisão não gera direito a crédito, já que não houve a emissão de nota fiscal por parte do fornecedor, ferindo o princípio da não-cumulatividade, que é a incidência da contribuição em etapa anterior.

O momento correto para se contabilizar tais provisões seria ao final da safra, quando o fornecedor emitiria as notas fiscais complementares, conforme Informação Fiscal de fls. 104-107, transcrita parcialmente a seguir:

“RAZÕES DA RECUSA

Conta 4301141408 (SERV. PRESTADOS — TERCEIRIZAÇÃO): Nesta conta a contribuinte contabilizou, a débito, os custos de aquisição de sua principal matéria-prima, a cana-de-açúcar. Além do registro das notas fiscais de aquisição, houve outros lançamentos a débito, referentes a ajustes pelas variações do preço da cana (ver fls. 72 a 74). Estes ajustes (ou provisões) foram contabilizados porque houve aumento do preço da cana, consequentemente houve majoração do custo incorrido. Entretanto, tais provisões não podem ser admitidas na base de cálculo dos créditos, tendo em vista que não houve emissão de nota fiscal por parte do fornecedor, ou seja, não foi respeitado o princípio basilar do regime não cumulativo, que é o de que tenha havido a incidência da contribuição em etapa anterior. A contribuinte poderia calcular créditos sobre as possíveis variações do preço da cana somente ao final de cada safra, em 30 de abril, ocasião em que seriam emitidas notas fiscais complementares pelos fornecedores, com as devidas incidências do PIS/Pasep.”

São precisos os fundamentos acima transcritos, de maneira que os adoto como razões suplementares de decidir no presente voto.

Como bem assinala a decisão recorrida, não há como reconhecer o direito creditório postulado sem que haja a emissão de notas fiscais, por parte do fornecedor de cana de açúcar, com a consideração dos valores de incremento ao preço dos insumos adquiridos.

Neste caso, admitir o creditamento de provisões ligadas a eventuais ajustes nos preços da cana de açúcar, sem a devida concretização do aumento e emissão de respectivas notas fiscais, consubstanciando e comprovando os acréscimos aos custos dos insumos, além de estancar a sistemática da não-cumulatividade – uma vez que acaba prejudicando a incidência das contribuições não cumulativas sobre a parcela atinente aos ajustes –, acaba por frustrar a própria prova da natureza e quantificação do ajuste de preços e sua necessária vinculação com os insumos adquiridos.

Não é demais lembrar que a escrituração contábil, sem os documentos fiscais de suporte, não é suficiente para demonstrar o incremento no valor de aquisição dos insumos, não servindo, assim, para justificar o crédito postulado: “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (RIR/99, art. 923).

No caso dos autos, apesar de a fiscalização ter consignado que restou prejudicada a não-cumulatividade, tendo tal entendimento sido reforçado pela decisão recorrida, observa-se que o sujeito passivo não buscou demonstrar, ainda que em sede recursal, que os referidos ajustes, além de serem vinculados, de fato, ao aumento de preços na aquisição de cana de açúcar do específico período analisado, foram objeto de tributação, nas operações anteriores, sendo passíveis de tomada de crédito.

Saliente-se, ademais, que é indevida a apropriação, como insumos, dos valores provisionados a título de expectativas na alta dos preços da cana de açúcar. Como se sabe, as provisões contábeis representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que só poderão ser consideradas como despesas de insumos quando efetivamente ocorridas. No caso dos autos, como bem sublinhou o Termo de Informação Fiscal, somente ao final da safra, com a efetivação do aumento de preços no

valor dos insumos e respectiva emissão de notas fiscais complementares, é que seria possível a tomada de créditos de PIS não-cumulativo.

Diante do exposto, entendo que devem ser mantidas as glosas ora analisadas.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

V - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares