



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13884.902380/2012-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.381 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente EMBRAER S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. MERO ATO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento, implicando, em essência, que não atingem a competência impositiva e vinculada dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio

Robson Costa, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a) para eventuais participações), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 142 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/MG de fls. 119 que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls 52, nos moldes do despacho decisório de fls. 10.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento – PER de crédito de PIS com incidência não cumulativa (exportação) no montante de R\$ 745.693,82, relativo ao 2º trimestre de 2006, seguido de Declaração(ões) de Compensação – Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito, apresentados pela contribuinte acima qualificada.

O Serviço de Fiscalização da DRF/São José dos Campos/SP procedeu a auditoria para verificação quanto à procedência dos créditos, cujo resultado se encontra no Relatório Fiscal relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.20.002011003108 (fls. 11 a 48), que abrangeu o período de janeiro de 2006 a março de 2009.

Em relação ao período objeto deste processo, o crédito foi reconhecido parcialmente, no valor de R\$ 55.461,44, em face das glosas efetuadas pelo fisco, por entender que tais créditos não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria.

Em consequência, houve homologação parcial de sua(s) Dcomp, conforme Despacho Decisório à fl. 10, do qual a contribuinte tomou ciência em 12/07/2013, conforme tela acostada à fl. 51.

Em 12/08/2013, foi protocolizada a manifestação de inconformidade de fls. 52 a 65, em que o contribuinte apresenta os seus questionamentos, a seguir sintetizados.

PRELIMINARMENTE – DOS VÍCIOS INERENTES AO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO PERPETRADOS PELA AUTORIDADE FISCAL LOCAL E DA SUA NULIDADE Na manifestação de inconformidade apresentada, a contribuinte reclama, preliminarmente, a nulidade do procedimento fiscal efetuado.

Alega que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é o documento que ampara a atividade de fiscalização e a realização de diligências, para verificação do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas aos tributos descritos em seu objeto, e, no presente caso, tinha validade até 27/12/2011, enquanto a prorrogação se deu somente em 31/01/2012, com a emissão do “Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal”, cuja ciência se deu em 26/04/2012. Desta forma, seria nulo o procedimento fiscal, por ter descumprido o disposto nos artigos 12 e 14 da Portaria RFB nº 3.034/2011, que regulamenta o MPF.

Por consequência, os atos posteriores ao MPF “viciado”, como o Relatório Fiscal e também o Despacho Decisório, que se baseou no primeiro, também estariam nulos.

Por fim, cita jurisprudência do CARF e da própria DRJ.

DA EFETIVA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO ALEGADO E DA LEGITIMIDADE DA RECORRENTE PARA PLEITEAR A SUA UTILIZAÇÃO:

ERRO FORMAL NO PREENCHIMENTO DO PER/DCOMP ANALISADO A manifestante contesta o indeferimento do crédito que a Autoridade Fiscal entendeu não ser passível de ressarcimento.

Segundo explica, o referido crédito, embora informado no PER/Dcomp como de “Exportação”, deveria, na verdade, ter sido informado como “Mercado Interno”, já que decorre de aquisições no Mercado Externo de insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação, as quais são passíveis de ressarcimento dos seus créditos, nos termos do art. 15 da Lei nº 10.654/2004.

Ressalta que o crédito foi regularmente apurado e declarado no Dacon e que, por um lapso formal, foi informado incorretamente nos respectivos PER/Dcomp.

Invoca o princípio da verdade material e argumenta que a verdade real dos fatos prepondera sobre quaisquer irregularidades formais, que não possuem o condão de afastar o direito líquido e certo assegurado pela legislação, citando, em sua defesa, diversos julgados do CARF.

DO APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS E DA DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DCON'S ANTECESSORAS À COMPETÊNCIA DE APROVEITAMENTO A manifestante contesta o entendimento da Autoridade Fiscal de que a utilização de eventuais créditos de outros períodos somente poderia se dar mediante retificação do Dacon do respectivo período.

Argumenta que tal procedimento seria extremamente complexo e oneroso e que procedeu de acordo com a correta interpretação da legislação vigente, diante da ausência de fundamento legal para a exigência da Autoridade Fiscal.

Ressalta que seu crédito teve origem no disposto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e que foi regularmente apurado e declarado no Dacon referente ao período do presente processo.

DO EFETIVO DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS EM DECORRÊNCIA DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESTINADOS À INDUSTRIALIZAÇÃO A contribuinte afirma que os créditos glosados neste item decorrem da aquisição de insumos para industrialização/montagem de peças vendidas para a indústria aeronáutica e foram tratados como insumos para industrialização por encomenda, não tendo sido aplicada, portanto, a redução de alíquota prevista no inciso IV do art. 28 da Lei nº 10.865/2004.

Afirma que a não aplicação da redução se deu em função de decisão da própria RFB, na Solução de Consulta nº 144, de 14/05/2008 (processo nº 13888.002394/200486), cujo resumo transcreve em sua Manifestação de Inconformidade.

Assim, uma vez que a aquisição dos insumos incorreu normalmente em tributação do PIS e da Cofins, a contribuinte entende serem passível de creditamento as respectivas contribuições.

DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS, POR FORÇA DA DISPOSIÇÃO CONTIDA NO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004 Sobre os créditos de que trata o item anterior, a contribuinte alega, subsidiariamente, que seu aproveitamento então estaria respaldado pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Segundo defende, caso não se admita que não se aplicou a alíquota zero a tais produtos, há que se reconhecer que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 instituiu norma que rege o aproveitamento de créditos presumidos, considerando tão somente a saída das mercadorias quando a incidência estiver suspensa, se der à alíquota zero, for isenta ou nos casos de não incidência. Assim, tais aquisições se enquadrariam nesse dispositivo.

DOS CRÉDITOS ORIGINADOS NA AQUISIÇÃO DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO E DA NECESSIDADE DE APROVEITAMENTO DESTE EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO PARA VALIDAÇÃO DOS CRÉDITOS NA MODALIDADE DEPRECIACÃO/AMORTIZAÇÃO A contribuinte reivindica que seja reconhecido o crédito sobre os valores de depreciação/amortização, conforme

previsto no art. 15, inciso V, §4º da Lei nº 10.865/2004, uma vez que a própria Autoridade Fiscal admite que não se trata de inexistência de crédito, mas tão somente apropriação com base em dispositivo incorreto, já que as aquisições se referem a bens do ativo permanente.

CONCLUSÃO A manifestante conclui resumindo os pontos abordados e requer a reforma parcial do despacho decisório e, subsidiariamente, caso remanesça algum débito em cobrança, que seja reconhecida a nulidade dos atos administrativos praticados com base no MPF que considera viciado.

É o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. MERO ATO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O MPF é um mero instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento do procedimento fiscal, em sua fase prévia à autuação, sendo que eventuais falhas em sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento, implicando, em essência, que não atingem a competência impositiva e vinculada dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

PER/DCOMP. NÃOCUMULATIVIDADE. ERRO DE FATO NA IDENTIFICAÇÃO DO TIPO DE CRÉDITO.

Constatado pelo julgador que o contribuinte declarou em PER/Dcomp equivocadamente um direito creditório como sendo do tipo de crédito de NãoCumulatividade da modalidade Mercado Interno, e tendo ficado claro que o crédito, no exato valor declarado, refere-se ao tipo de crédito da modalidade Exportação do respectivo período, pode ser como tal considerado.

REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da nãocumulatividade, a repetição/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração confronto entre créditos e débitos do período a que pertencem tais créditos, mediante retificação da declaração em que foram apurados. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório.

NÃOCUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. ALCANCE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda. Assim, o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 somente alcança os casos em que houve incidência da contribuição na aquisição de insumos.

NÃOCUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição para o PIS e da Cofins apurada de forma não cumulativa as aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado, mas apenas os encargos de depreciação e amortização desses bens, desde que devidamente comprovada a contabilização desses encargos.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou os argumentos da Manifestação anterior, os autos foram distribuídos e pautados nos moldes do regimento interno.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Inicialmente é relevante registrar que o contribuinte não recorreu de nenhuma matéria de mérito, razão pela qual tais matérias não serão objeto de julgamento e, consequentemente, deverá prevalecer o que restou decidido no julgamento *a quo*.

O Recurso Voluntário insurgiu-se em face da negativa de provimento à preliminar de nulidade do MPF e em face de um ponto que obteve provimento na decisão de primeira instância: “existência do direito creditório e de erro formal no preenchimento do Per/Dcomp”.

Delimitados os objetos da lide que restaram controversos, o presente tratará de ambos os tópicos a seguir.

- Preliminar.

Conforme apontado na decisão a quo, eventuais irregularidades no MPF não acarretam a nulidade do lançamento fiscal e, igualmente, não acarretam a nulidade de despacho decisório.

Este Conselho julgou esta matéria inúmeras vezes e sumulou a questão no mesmo sentido, conforme pode ser verificado a seguir:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.”

Pelo exposto, percebe-se que não há nenhuma nulidade nos autos.

Deve ser negado provimento à alegação preliminar.

- Existência do direito creditório e de erro formal no preenchimento do Per/Dcomp;

Em sua peça recursal o contribuinte apontou que houve erro no preenchimento do Per/Dcomp, com relação às aquisições de insumos vinculados à receitas de exportação, mas não deixou claro se foram adquiridos no mercado interno ou não.

O relatório fiscal de fls. 11, que acompanhou o despacho decisório, foi assertivo em não permitir o crédito sobre as aquisições de insumos do mercado externo, visto que a legislação exige que as aquisições devem ser de empresas brasileiras para que o crédito seja permitido:

Ocorre que o citado art. 3º estabelece, em seu § 3º, que o direito ao crédito aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; assim como aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, razão pela qual, com a referida fundamentação legal, somente são passíveis de ressarcimento os créditos apurados em relação às aquisições no mercado interno, vinculadas a receitas de exportação.

Tanto é assim, que nas instruções de preenchimento do programa PerDcomp, relativamente à Ficha Detalhamento do Crédito – Cofins Não-Cumulativa – Exportação, informa-se que:

“Os campos constantes dessa ficha são os seguintes:

1) **Crédito da Cofins – Exportação (§ 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/03):** Informar o total do crédito da Cofins apurado pela pessoa jurídica em cada mês do trimestre-calendário, relativamente a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de:

a) exportação de mercadorias para o exterior;

b) prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

c) vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

Atenção!

2) **Somente** geram direito a crédito as aquisições de bens vinculadas à receita auferida nas operações de exportação na hipótese em que essas operações, **se realizadas no mercado interno**, estejam sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins. (...)” (sem grifos no original)

Em suma, somente poderiam ter sido objeto dos PerDcomp em tela os créditos da Cofins apurados sobre aquisições no mercado interno, vinculadas a receitas de exportação. Assim, os créditos pleiteados pela fiscalizada não enquadrados nessa hipótese foram considerados não passíveis de ressarcimento.

Não se enquadraram nessa hipótese e foram considerados não passíveis de ressarcimento os valores dos pedidos de ressarcimento formalizados pela fiscalizada que excederam à soma dos créditos do mercado interno, vinculados a receitas de exportação, apurados em cada trimestre-calendário nos respectivos Dacon (Ficha 16A).

A apuração dos valores considerados não passíveis de compensação ou de ressarcimento por meio dos PerDcomp em tela, está demonstrada de forma detalhada no Quadro 02 - A em anexo.

Ou seja, nenhum reparo deve ser feito nessa glosa.

A turma julgadora de primeira instância, no entanto, entendeu que o contribuinte se equivocou no preenchimento do Per/Dcomp quando informou que as aquisições eram realizadas no mercado externo e permitiu a reversão de tal glosa sob a possibilidade e indícios de que, pelo menos parte das aquisições, foram realizadas no mercado interno, conforme exposto a seguir:

“Com efeito, inexistente o crédito de PIS não cumulativo – Exportação, referente ao período de que trata o presente processo, no valor informado no PER/Dcomp, como bem explicado no Relatório Fiscal que embasou o Despacho Decisório ora combatido. O valor que consta na ficha que corresponde à apuração dos créditos de aquisições no Mercado Interno vinculados a receita de exportação do Dacon do período é inferior ao valor informado no PER/Dcomp. Foi esse o valor considerado pela fiscalização, que glosou o valor excedente. Esse fato pode revelar um primeiro sinal, ainda que tenso, de possível ocorrência de erro no preenchimento do PER/Dcomp, tendo em vista que a própria contribuinte entregou o Dacon (primeiro instrumento a ser conferido pelo Fisco), apurando valor inferior do crédito.

De outra banda, o valor constante na ficha do Dacon que corresponde à apuração dos créditos decorrentes de importações vinculadas à receita de exportação é exatamente o mesmo que foi informado no PER/Dcomp. Configurase, portanto, um novo indício, bem mais vigoroso, de que tenha ocorrido o erro de fato alegado. Isto porque não seria plausível o sujeito passivo pleitear uma compensação com esteio em crédito inexistente (PIS não cumulativo – Exportação), no mesmo valor do verdadeiro crédito de que é detentor contra o Fisco (PIS não cumulativo – Mercado Interno), o qual estaria deixando perecer, já que não consta nos Sistemas da RFB a entrega de nenhum PER/Dcomp desse crédito, relativo ao período em questão.

Destarte, em face das evidências de erro no preenchimento do PER/DCOMP, deve ser confirmada a existência de crédito de PIS não cumulativo – Mercado Interno não utilizado, admitindo-se a retificação do direito creditório que havia sido erroneamente informado como PIS não cumulativo – Exportação, relativo ao mesmo período de apuração.”

Em Recurso Voluntário, no entanto, o contribuinte insistiu na tese de que as aquisições no mercado externo também devem gerar crédito e, nesse ponto, o recurso não merece provimento, visto que, como descrito e legalmente fundamentado no Relatório Fiscal de fls. 11 transcrito acima, o crédito somente pode ser aproveitado nas aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Deve ser negado provimento.

- Conclusão.

Diante do exposto e com base nas mesmas razões de decidir da decisão de primeira instância, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima