



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15940.000294/2007-10
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.347 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria RESSARCIMENTO DE PIS
Recorrentes VITAPELLI LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO.

O direito correspondente ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, não se constitui em receita do contribuinte e, portanto, não é tributável pelo PIS no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Correta a glosa dos créditos quando a fiscalização comprova a inexistência de fato das pessoas jurídicas e, além disso, demonstra com efetividade a inexistência da relação negocial de aquisição das mercadorias, ante a falta de comprovação dos pagamentos. Cumpre à pessoa jurídica comprovar de maneira inequívoca o seu direito creditório.

CRÉDITO DE IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Não existe previsão legal para incidência da taxa Selic nos pedidos de ressarcimento de IPI. O reconhecimento da correção monetária com base na taxa Selic só é possível em face das decisões do STJ na sistemática dos recursos repetitivos, quando existentes atos administrativos que glosaram parcialmente ou integralmente os créditos, cujo entendimento neles consubstanciados foram revertidos nas instâncias administrativas de julgamento, sendo assim considerados oposição ilegítima ao aproveitamento de referidos créditos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. OPOSIÇÃO ILEGÍTIMA
DO FISCO. TERMO INICIAL.

A aplicação da taxa Selic, nos pedidos de ressarcimento de IPI, nos casos de oposição ilegítima do Fisco, incide somente a partir de 360 (trezentos e sessenta) dias contados do protocolo do pedido. Antes deste prazo não existe permissivo legal e nem jurisprudencial, com efeito vinculante, para sua incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para atualização a partir do 360º dia, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), que lhe deu provimento integral e as conselheiras Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de recursos interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3102-001.480, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que:

- Por unanimidade de votos, desconsiderou os créditos atrelados às notas fiscais relativas às aquisições de pessoas jurídicas declaradas inaptas;
- Por maioria de votos, afastou o acréscimo à base de cálculo fundado nos créditos presumidos do IPI;
- Por voto de qualidade, negou provimento com relação à atualização dos créditos com base na taxa Selic.

Foi, assim, consignada a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

EMPRESA INAPTA. Aquisição de insumos junto a empresas inaptas por inexistência de fato. Art. 82 da lei nº 9.430/96. Não comprovada a efetiva operação. Os documentos emitidos por pessoa jurídica declarada inexistente de fato são inidôneos desde a paralisação das atividades da pessoa jurídica ou desde sua constituição, nos termos do art. 43 § 3º, IV da IN nº 200 de 2002.

CESSÃO DE CRÉDITO. PAGAMENTO A TERCEIROS. Não caracterizada relação jurídica negocial.

RESSARCIMENTO PIS/COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI não integra a base de cálculo da Cofins e do PIS.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS. INCIDÊNCIA DE JUROS. VEDAÇÃO LEGAL.

Dada a expressa determinação legal vedando a atualização de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos é inadmissível a aplicação de correção

monetária e incidência de juros aos créditos objeto de pedido de ressarcimento.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão na parte em que houve reconhecimento pelo Colegiado *a quo* da não incidência de PIS/Cofins sobre o crédito presumido de IPI.

Insurgiu a Fazenda, entre outros, que:

- Para efeito de incidência do PIS e da COFINS, abrangem-se, em princípio, todas as receitas da empresa, independentemente da classificação contábil adotada;
- Tendo em vista que o crédito presumido em questão se caracteriza como uma receita operacional, e não se encontra compreendido entre as hipóteses a que se aplique exclusão ou isenção, é de se concluir que integra a base de cálculo do PIS e da COFINS;
- Por falta de previsão legal que permita a exclusão da base de cálculo, é correto o entendimento de que os créditos ressarcidos de IPI devam integrar a receita bruta da pessoa jurídica para efeito da apuração da base de cálculo do PIS e também da COFINS.

Em Despacho às fls. 2979 a 2980, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito também, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o acórdão 3102-001.480, indicando arestos paradigmas, requerendo o deferimento do pedido de restituição de créditos de PIS que foram glosados, corrigido pela Selic, considerando o entendimento contido nas decisões. Suscitou divergência acerca das seguintes discussões:

- Glosa ou não de créditos referentes às aquisições de couro junto a fornecedores considerados como inexistentes de fato;
- Incidência de correção monetária calculada pela taxa Selic sobre os valores de créditos de PIS/Cofins a serem ressarcidos.

Contrarrazões ao recurso interposto pela Fazenda foram apresentadas pelo sujeito passivo, que esposou, entre outros, que:

- O recurso especial não deve ser conhecido, eis que a divergência jurisprudencial deve ser comprovada mediante a demonstração analítica, com a transcrição dos trechos dos acórdãos que configurem o dissídio – o que não foi feito, pois a recorrente se limitou a transcrever as ementas dos acórdãos;
- Os créditos presumidos de IPI não se enquadram no conceito de receita, eis que não há ingresso em caixa para ser considerado como receita – mas sim um ressarcimento de despesas já suportadas pelo sujeito passivo.

Em Despacho às fls. 3086 a 3090, foi dado seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo apenas em relação à discussão acerca das aquisições perante fornecedores inexistentes de fato.

O sujeito passivo interpôs, assim, agravo na parte que negou seguimento ao recurso especial de divergência quanto à incidência da taxa Selic sobre os créditos de PIS/Cofins.

Em Despacho às fls. 3113 a 3118, foi acolhido o agravo para dar seguimento ao recurso especial relativamente à matéria – incidência da Selic sobre os créditos de PIS/Cofins pleiteados em ressarcimento.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- Na situação tratada no presente processo, relativo a pedido de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS na sistemática não-cumulativa, há imperativo legal vedando a atualização monetária e a incidência de juros, seja utilizando como índice a Taxa Selic, seja valendo-se de outro índice qualquer;
- A Contribuinte busca fazer prevalecer entendimento no sentido de que, ao tratar das aquisições junto a pessoas jurídicas fornecedoras

inexistentes de fato, deve-se considerar que a inidoneidade de documentos fiscais, originadores de créditos, emitidos pelas pessoas jurídicas declaradas inidôneas, com fundamento na inexistência de fato, nas circunstâncias presentes, geraria efeitos apenas a partir da publicação do Ato Declaratório Executivo;

- A eficácia de tal ato declaratório de inaptidão é retro operante;
- A declaração de inaptidão da pessoa jurídica permite considerar inidôneos, para efeitos tributários, os documentos por ela emitidos, o contrário não é verdadeiro: a inexistência da declaração de inaptidão, por si só, não atesta a idoneidade dos documentos. Dito de outro modo: a declaração de inaptidão não se constitui em pré-requisito para que determinados documentos sejam reputados inidôneos, para efeitos tributários;
- A emissão por pessoas jurídicas inexistentes de fato, por si só, já é suficiente para configurar a inidoneidade das notas fiscais.
- Esta caracterização de inidoneidade, assim como a decorrente da declaração de inaptidão, admite provas em contrário, especialmente a demonstração de ingresso dos insumos no estabelecimento, acompanhada dos pagamentos correspondentes. Como tais provas não foram apresentadas, os efeitos tributários da inidoneidade dos documentos fiscais atingem o contribuinte, na qualidade de beneficiária direta da utilização dos mesmos;
- Independentemente de declaração de inaptidão do CNPJ, consideram-se inidôneas as notas fiscais emitidas por empresas inexistentes de fato quando o destinatário não comprova o ingresso da mercadoria no estabelecimento nem os respectivos pagamentos.

Requer, assim, a Fazenda Nacional, o não conhecimento do Recurso Especial, por ausência de requisito essencial quanto à incidência da Selic sobre os créditos de PIS e Cofins em pedidos de ressarcimento e, caso ultrapassada a preliminar, no mérito seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se a decisão recorrida nos pontos em vergasta.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los – eis que atendidos, para tanto, os pressupostos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Para melhor elucidar, importante recordar que, quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, houve insurgência da discussão acerca da incidência ou não de PIS/Cofins sobre as receitas referentes a crédito presumido de IPI.

O acórdão recorrido contemplou decisão concluindo que entendeu que o crédito presumido do IPI não integra a base de cálculo da contribuição. Enquanto, no acórdão indicado como paradigma houve decisão de que, a partir de dezembro de 2002, sob a égide da Lei 10.637, que "voltou a considerar tributável a totalidade das receitas auferidas", o crédito presumido do IPI deve integrar a base de cálculo do PIS.

Sendo assim, no que tange ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, vez que comprovada a divergência suscitada.

Quanto ao recurso interposto pelo sujeito passivo que, por sua vez, suscitou divergências em relação às aquisições perante fornecedores inexistentes de fato e aplicação da taxa Selic sobre o pedido de restituição, importante recordar que, relativamente:

- À 1ª discussão:

O acórdão recorrido entendeu que não comprovada a operação de aquisição de insumos junto a empresas inaptas por inexistência de fato, os documentos emitidos por pessoa jurídica declarada inexistente de fato são inidôneos desde a paralisação das atividades da pessoa

jurídica ou desde sua constituição, nos termos do art. 43 § 3º, IV da IN nº 200 de 2002.

Enquanto o aresto indicado como paradigma firma entendimento diverso, ao tratar das aquisições junto a pessoas jurídicas fornecedoras inexistentes de fato, considerou que a inidoneidade de documentos fiscais, originadores de créditos, emitidos pelas pessoas jurídicas declaradas inidôneas, com fundamento na inexistência de fato, nas circunstâncias presentes, geraria efeitos a partir da publicação do Ato Declaratório Executivo.

- 2ª discussão, concordo com o despacho que reanalisou a divergência – escrita pelo nobre ex conselheiro Júlio César Calves Ramos e ratificado pelo ilustre ex-presidente desse Conselho – Carlos Alberto Freitas Barreto.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre a discussão trazida em recurso pela Fazenda Nacional – qual seja, sobre a incidência ou não de PIS/Cofins sobre o crédito presumido de IPI.

Em relação a essa discussão, antecipo meu entendimento de que tais créditos não conferem a natureza de receita.

Para melhor elucidar, importante trazer os ensinamentos de ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução à Ciência das Finanças” ao tratar o conceito de receita:

"Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:

"receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o,,",

Cabe trazer que em consonância com o entendimento de que o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC – a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):

“CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

I "Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).

II O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas,

limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.

III Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.

IV Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

V Recurso especial improvido.” (Grifou-se)

(RESP nº 1.025.833 / RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicado no DJe do dia 17.11.2008)”

Consoante esse entendimento, disse o Ministro Luiz Galloti no julgamento do RE 71.758:

“Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Sendo assim, tem-se claro que o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita, se subvenção ou recuperação de custo. A discussão, de *per si*, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS e, no caso dos créditos presumidos de IPI.

Para melhor compreensão e por não considerar tal crédito presumido como receita, pode-se ainda aproveitar para decompor a norma tributária que trata da incidência do PIS e da Cofins, invocando a Regra Matriz de Incidência Tributária:

1. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade
Fazendária/Contribuinte:

1.1. Hipótese:

Critério Material: auferir receita.

Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério temporal: mensal

1.2. Consequente:

Critério Pessoal: (i) sujeito ativo, Estado – via “autoridade fazendária”; (ii) sujeito passivo – quem auferir receita bruta.

Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta

2. 2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:

Hipótese:

Critério Material: ser autoridade fazendária

Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério Temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.

Consequente:

Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária

Critério Prestacional: realizar o lançamento

3. 3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento

Hipótese:

Critério material: não pagar a importância devida;

Critério Espacial: perímetro nacional

Critério temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores

Consequente:

Critério pessoal: Estado – autoridade fazendária e pessoa jurídica que auferir receita bruta

Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.

Depreendendo-se da análise da regra matriz de incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente auferir receita. Portanto, crucial afastar o r. crédito da tributação das contribuições, pois não se configura juridicamente como tal, independentemente do registro contábil adotado ou adotável.

O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito pelo PIS e Cofins - pois de receita auferida não se trata, tampouco de um ingresso que configuraria recomposição do patrimônio, até então decomposto pelo custo arcado com o pagamento do tributo.

Indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza, comportando somente a recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente.

Sendo assim, o crédito presumido de IPI não ostenta natureza de receita ou faturamento, mas mera recomposição do patrimônio, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Vê-se que a operação de obtenção dos créditos, considerando até mesmo a essência contábil e sua primazia, deve ocorrer com a escrituração na contabilidade da empresa para posterior utilização. O que, por consequência, deve-se escriturá-los em contas patrimoniais, visto que, os créditos não utilizados se constituem em meros direitos.

E, em respeito à Regra Matriz de incidência das contribuições ao PIS e Cofins, bem como a análise da essência do r. crédito, não há que se falar em tributação, pois forçoso se tributar tais direitos pelas r. contribuições.

Nesse ínterim, é de se ressurgir com o conceito trazido pelo CPC 30:

*“Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade **que resultam no aumento do seu patrimônio líquido**, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. ”*

O que, por conseguinte, facilmente constatável que contabilmente tais créditos também não conferem natureza de receita.

Frise-se ainda tal entendimento o acórdão 9303-005.495 de nossa turma, que consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2006

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO.

O direito correspondente ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, não se constitui em receita do contribuinte e, portanto, não é tributável pela Cofins no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2006

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCLUSÃO.

O direito correspondente ao crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363, de 1996, não se constitui em receita do contribuinte e, portanto, não é tributável pelo PIS no regime da não cumulatividade. ”

O que, para melhor elucidar o entendimento desse Colegiado acerca da matéria, peço licença para transcrever parte do voto vencedor escrito pelo ilustre ex Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas:

[...]

No mérito, entendo que o crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito decorre dos insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial exportador.

A exigência do Fisco centra-se no argumento de que a Lei nº 9.718/98 ampliou a base de cálculo de ambas as contribuições, constituindo regra a inclusão de qualquer receita auferida, inclusive os valores em questão, considerados como outras receitas operacionais, e exceção apenas as exclusões expressamente previstas na Lei. Assevera que, apesar de o crédito instituído pela Lei nº 9.363/96 ter como objetivo o ressarcimento do PIS e da COFINS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos exportados, o ressarcimento

em si é meramente presumido, não havendo como assemelhá-lo a uma restituição de tributos, porque não houve pagamento indevido de PIS e COFINS.

Conclui afirmando que o crédito é receita nova, decorrente de benefício concedido, e não recuperação de custos.

Em relação ao crédito presumido, o legislador, dentro da máxima econômica de que 'não se exportam tributos, buscou dar incentivo às exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e COFINS, embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados, concebendo um benefício fiscal consubstanciado no crédito presumido de IPI, para ser lançado na escrita fiscal contra o próprio IPI. Ou seja, o produtor-exportador se apropria de créditos do IPI que serão descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI. Entretanto, a seguir a dicção da Lei, o incentivo não se direciona precipuamente ao imposto em comento, senão que o intento primeiro foi exonerar o pagamento das exações previstas nas Leis Complementares nº 7 e 8/70 e 70/91. Daí que a perspectiva adotada pelo criador da norma não pode ser distorcida de modo a colocar na base de cálculo do PIS e da COFINS importâncias que derivam, em última análise, da dispensa do pagamento das próprias contribuições. Isso implicaria diminuir o benefício fiscal, fazendo com que a desoneração pretendida ocorra de forma parcial.

Do ponto de vista econômico-financeiro e contábil, o incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96, na verdade, não constitui receita, mas um valor retificador de custo.

O que efetivamente gera o crédito presumido são os insumos comprados pelo industrial, em cujo preço foram adicionados os valores do PIS e COFINS, de forma cumulativa. Se a legislação oferecesse a esses tributos o mesmo tratamento jurídico dado ao IPI, a conta de insumos refletiria apenas o custo efetivo da matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, pois dele seriam expungidas as contribuições ao PIS e à COFINS, cujos valores seriam lançados na conta contábil pertinente, para posterior recuperação.

Logo, ainda que o PIS e a COFINS a recuperar constituíssem um direito da empresa contra o Fisco, não representam ingresso de receita, seja na aceção contábil, seja na econômico-financeira. Cumpre assinalar que esse raciocínio funda-se na teleologia da norma inserta na Lei nº 9.363/96, uma vez que não há que falar, obviamente, em não-cumulatividade de PIS e COFINS, antes do advento da Lei nº 10.637/2002.

Há que ter-se em vista a finalidade a ser atingida pelo incentivo às exportações. Se o crédito presumido receber o mesmo tratamento jurídico de rendimentos obtidos em aplicações financeiras, por exemplo, a empresa, na prática, pagará PIS e COFINS sobre os insumos consumidos no processo de industrialização, os quais são a causa da existência do crédito.

Concordo que o crédito presumido não se equipara a restituição de tributos, mas também não entendo que seja equiparado a uma receita de venda, para fins contábeis e tributários.

Na análise contábil, se a aquisição do insumo utilizado na industrialização de produtos exportados não estivesse onerada de PIS e COFINS, o valor lançado à conta de "Estoque de Matéria-Prima" estaria livre de tributos e, conseqüentemente, o valor apurado na conta "Custo dos Produtos Vendidos" seria menor.

Melhor explicando, o valor do crédito presumido apurado, dentro do mês de competência a que se referem as exportações, não transitaria por conta de resultado a título de receita, mas sim como recuperação de custo, creditando-se o valor do crédito presumido apurado na conta "Custo dos Produtos Vendidos" e debitando-se na conta "IPI a recuperar".

Lançamento:

IPI a Recuperar a Custo dos Produtos Vendidos

Supondo-se, no entanto, que os contribuintes devessem incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS sobre o faturamento o valor do crédito presumido em questão, então, estar-se-ia pagando PIS e COFINS sobre insumos aplicados no processo industrial de fabricação dos produtos exportados, quando foi justamente esta a razão da criação deste crédito: desonerar o custo de produção dos produtos exportados.

De qualquer modo, o referido crédito presumido é ressarcimento de custo e ressarcimento de custo não é receita. Desse modo, se o objetivo da norma é desonerar as exportações, é irracional qualquer pretensão de exigir tais contribuições justamente sobre o benefício fiscal instituído para incentivar tais operações.

O acórdão recorrido também traz que as próprias Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ao disporem no §3º sobre as receitas que integram a base de cálculo, conferem natureza de receita às reversões de provisões e às recuperações de crédito baixados como perda, que foram expressamente excluídas da base, indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões.

Também não concordo com tais argumentos, pois só haveria sentido que as Leis citadas previssem expressamente a exclusão do crédito presumido do conceito de receita se, em algum momento de todo o histórico normativo sobre o tema, as normas tivessem o considerado como receita, o que não me parece ter ocorrido.”

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

No que tange ao recurso interposto pelo sujeito passivo, passo a discorrer sobre a 1ª discussão.

Para tanto, importante recordar o histórico do ocorrido:

- O sujeito passivo formulou pedido de ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo sobre receita de exportação do período de apuração de 1.4.2006 a 30.6.2006;
- A DRF deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, glosando, entre outros, os créditos referentes a compras de matérias-primas de empresas que no entender da fiscalização estariam em situação irregular ou inexistentes de fatos e que os valores dos pagamentos feitos a terceiros cuja relação comercial não teria sido reconhecida;

- O sujeito passivo interpôs manifestação de inconformidade que, por sua vez, foi julgada improcedente pela DRJ;
- Com a interposição de recurso voluntário, o Colegiado *a quo* deu parcial provimento ao recurso para reconhecer a exclusão do crédito presumido da base de cálculo do PIS, mantendo a glosa dos créditos referentes às compras de matérias-primas de pessoas jurídicas declaradas inaptas e o indeferimento da correção dos créditos pela Selic em relação ao pedido de ressarcimento.

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, antecipo meu entendimento pela reversão da glosa dos créditos referentes às aquisições de couro a fornecedores inexistentes de fato, considerando que, nesse caso, a ausência de comprovação de relação jurídica ou comercial do fornecedor é circunstância irrelevante para desfigurar a ocorrência dos fornecimentos de matérias-primas para a Vitapelli – eis que *o início de efeitos referentes a caracterização de documentos inidôneos passa a ser a partir do registro da situação de que resulta a inaptidão*.

Para melhor elucidar meu entendimento, transcrevo parte voto do ex-conselheiro Belchior Melo de Souza constante do acórdão 3803-003.339, que vislumbrou a mesma situação do sujeito passivo, consignando a seguinte ementa:

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS. PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES DE FATO OU NÃO AUTORIZADAS A EMITIREM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. GLOSAS. INÍCIO DE EFEITO. DATA DA DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO.

Os créditos devem ser escriturados pelo beneficiário à vista do documento que lhes confira legitimidade, sendo imprestáveis para tal fim as notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas na condição de inaptas no cadastro do CNPJ ou não autorizadas a emití-las.

Como decorrências destas circunstâncias, os créditos apurados com base em documentação fiscal inidônea devem ser glosados, na ausência de prova do pagamento do preço ao fornecedor e do efetivo recebimento das mercadorias e serviços, com início de efeitos a partir do registro da situação de que resulta a inaptidão.

[...]"

Traz o voto:

"[...]

Quanto ao crédito por aquisições a pessoas jurídicas com irregularidades cadastrais, segundo ao item "2", acima, a abordagem do voto do d. Relator fez três análises envolvendo situações fáticas distintas, quais sejam:

*a) pessoas jurídicas fornecedoras **inexistentes de fato**;*

[...]

A divergência foi aberta no tocante ao item "a", no ponto em que o n. Relator maneja os fundamentos da inaptidão da inscrição no CNPJ de diversos fornecedores da Recorrente, listados neste tópico, capitulando-a como inexistente de fato, segundo a regulamentação trazida pelo art. 34 da IN RFB nº 568, de 2005, para, a partir desse enquadramento, aplicar o efeito temporal tributário da inidoneidade das notas fiscais de aquisições de matérias-primas (couro) por elas emitidas, e geradoras de créditos em favor da Recorrente, desde a constituição dessas pessoas jurídicas, verbis:

Da Situação Cadastral Inapta

Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

I – omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, Declaração de Inatividade ou Declaração Simplificada das Pessoas Jurídicas Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II – omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III – inexistente de fato;

IV – que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Para sustentar este fundamento serviu-se o nobre relator do que já fora consignado na ação fiscal, e mantido pela decisão recorrida.

Compulsando-se o Termo de Verificação Fiscal, vê-se que foi empreendida uma abrangente ação fiscal, cuidadosa em toda a sua extensão, com a ressalva que ora se faz apenas a um ponto, qual seja, à análise e conclusão a que chegou a diligente Fiscalização quanto a nunca terem existido as pessoas jurídicas indicadas.

Em todo o texto que cuida dessa análise, conforme o transcrito abaixo, pode-se perceber que não há elementos suficientes para que esta conclusão restasse consignada.

Informa o teor do TVF que as cessões de crédito foram autorizadas pelos fornecedores, as pessoas destinatárias foram localizadas, e a única pergunta feita a esses destinatários é impertinente e, por si, insuficiente para descaracterizar a existência do fornecimento das matérias-primas, muito menos para atribuir inexistência a estes fornecedores desde a sua origem como pessoas jurídicas:

No decorrer da ação fiscal, foram analisados pagamentos relativos às notas fiscais de fornecimento de couro das empresas acima à empresa fiscalizada. Foram constatados diversos pagamentos realizados a terceiras pessoas, através de autorização do fornecedor por via de "Cessão de Crédito". Ato contínuo, intimamos os beneficiários de tais pagamentos a confirmarem a relação comercial com a empresa "Vitapelli Ltda". As respostas às intimações foram, quase na totalidade, as mesmas, ou seja, as pessoas intimadas não reconhecem qualquer relação comercial com a empresa "Vitapelli Ltda".

Diante deste fato, fica descaracterizada a operação comercial amparada pelas notas fiscais. Anexamos cópias das intimações e respostas aos autos.

Posto isto, efetuamos as glosas de créditos do PIS/COFINS, referentes às aquisições das empresas supracitadas, visto que as mesmas nunca existiram de fato. Conseqüentemente, haverá lavratura de auto de infração

para constituição dos créditos tributários, bem como representação fiscal para fins penais.[grifo nosso].

Não foi visto nos autos elementos hábeis para caracterização dessas pessoas jurídicas como inexistentes de fato, sobretudo desde a sua constituição, senão tão só o sumário enquadramento feito pela Fiscalização. Sem base, pois, a afirmação no TVF de que tais pessoas jurídicas nunca existiram, para o fim de enquadrar os efeitos temporais da inidoneidade dos documentos no § 3º, III, do art. 48, IN RFB nº 568, de 2005:

Art. 48. Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta.

[...]

§ 3º O disposto neste artigo aplicar-se-á em relação aos documentos emitidos:

I – a partir da data da publicação do ADE a que se refere:

- a) o art. 37, no caso de pessoa jurídica omissa contumaz;*
- b) o art. 39, no caso de pessoa jurídica omissa e não localizada.*

II – a partir da data desde a qual esteja caracterizada a situação prevista no inciso III do art. 41;

III – na hipótese dos incisos I, II e IV do art. 41, desde a paralisação das atividades da pessoa jurídica ou desde a sua constituição, se ela jamais houver exercido atividade; [...]. [grifo nosso].

Por essa razão, direciono este voto vencedor no sentido de aplicar o art. 48, § 3º, I, letra “b”, da mesma Instrução Normativa, que preceitua o início dos efeitos da inidoneidade dos documentos emitidos pelos fornecedores dessa lista a partir da data da publicação do ADE de inaptidão, no mesmo diapasão das demais glosas mantidas na proposta de voto.

Por outro flanco, este direcionamento está alinhado com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, segundo o acórdão no Resp 1.148.444, de relatoria do Min. Luiz Fux, submetido ao regime da sistemática do art. 543C e representativo de controvérsia, uma vez que a instrução dos autos não se desincumbiu de elidir as aquisições como de boa-

fê, frente ao ateste da própria Fiscalização de que as cessões de crédito dos fornecedores para terceiros foram por aqueles autorizadas, embora ante a resposta também destes, ao questionamento posto, de que não travaram relações comerciais com esta Recorrente, circunstância irrelevante para desfigurar a ocorrência dos fornecimentos de matérias-primas para a VITAPELLI.

[...]”

Sendo assim, em respeito ao art. 48, § 3º, inciso I, alínea b, da IN 568/05, voto por dar provimento, nessa parte ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Quanto à 2ª matéria – aplicação ou não da Selic sobre os pedidos de ressarcimento de PIS não cumulativo, tenho que assiste razão ao sujeito passivo.

Vê-se que, nos termos do art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei 10.833/03, os créditos constituídos podem ser utilizados mediante dedução do valor das mesmas contribuições a recolher ou para fins de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, podendo, inclusive, ser objeto de ressarcimento em pecúnia se, até o final de cada trimestre do ano civil, a pessoa jurídica não conseguir utilizar o crédito nas formas prescritas em lei.

Não obstante, tal ressarcimento deve observar a legislação específica aplicável à matéria.

Confira (Grifos meus):

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Nos termos do § 2º do art. 6º da Lei, a pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º do mesmo artigo, poderá solicitar o ressarcimento em dinheiro OBSERVADA A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA APLICÁVEL À MATÉRIA.

Sendo assim, não há como se aplicar a vedação de se atualizar monetariamente ou aplicar os juros Selic trazida pelo art. 13 da Lei para todos os casos de ressarcimento, eis que se deve observar a legislação “específica” aplicável à matéria.

Para melhor elucidar a aplicação desse dispositivo, importante recordar os dizeres dos art. 13 e 15 da Lei 10.833/03 (Grifos meus):

“Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º, inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Em breve leitura, pode-se entender que há vedação expressa para atualizar o crédito de PIS e Cofins não cumulativo passível de ressarcimento de que trata o art. 6º, § 2º, da Lei 10.833/03.

No entanto, tal como traz o art. 6, §2º da Lei 10.833/03 – no ressarcimento deve-se observar a legislação aplicável à matéria.

Considerando esse dispositivo, é de se ressurgir à jurisprudência assentada pelo STJ, que entende que o direito à correção monetária de crédito escritural é condicionado à existência de ato estatal impeditivo de seu aproveitamento no momento oportuno.

Em outros termos, é preciso que fique caracterizada a "resistência ilegítima do Fisco", na linha do que preceitua a Súmula 411/STJ.

O que, por conseguinte, vê-se que o requisito da "resistência ilegítima do Fisco" também deve ser observado para efeito de atualização monetária de créditos sob a forma de ressarcimento.

Conforme lição do Ministro Mauro Campbell Marques, tem-se que:

"(...) a lógica é simples: se há pedido de ressarcimento de créditos de IPI, PIS/COFINS (em dinheiro ou via compensação com outros tributos) e esses créditos são reconhecidos pela Receita Federal com mora, essa demora no ressarcimento enseja a incidência de correção monetária, posto que caracteriza também a chamada 'resistência ilegítima' exigida pela Súmula n. 411/STJ [...]"

Sendo assim, antes de se analisar se cabe ou não juros compensatórios no ressarcimento solicitado pelo sujeito passivo, deve-se observar o dispositivo que trata dessa matéria – qual seja, o art. 24 da Lei 11.457/2007, conforme expressamente impõe o art. 6º, § 2º, da Lei 10.833/03.

Tal enunciado impõe à Administração Tributária o prazo máximo de 360 dias para que seja proferida decisão administrativa a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, nos seguintes termos:

*“Art. 24. **É obrigatório** que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”*

Considerando o conjunto da norma aplicável, vê-se que o deferimento dos pedidos de ressarcimento deve observar o prazo legal. O que, por conseguinte, se for observado o prazo legal, não há que se falar em atualização monetária, eis que não haveria "resistência ilegítima".

Caso contrário, deve-se aplicar sobre o crédito a ser ressarcido a taxa Selic desde a data de sua constituição até a data em que ocorrer o ressarcimento ou for utilizada para compensação.

Frise-se tal entendimento o recente REsp 1607697/RS, apreciado pelo STJ em 23 de agosto de 2016, que consignou a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. REQUISITO. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. MORA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO LEGAL PREVISTO NO ART. 24 DA LEI 11.457/2007.

HISTÓRICO DA DEMANDA

1. Cinge-se a controvérsia a definir o termo inicial da correção monetária no ressarcimento de créditos de PIS e Cofins não cumulativos pagos, no âmbito administrativo, após o transcurso do prazo de 360 dias (art. 24 da Lei 11.457/2007).

2. No presente caso, a resistência ilegítima imputada ao Fisco diz respeito exclusivamente à mora observada para satisfação do crédito.

3. O acórdão recorrido decidiu que a atualização monetária é devida desde a data do protocolo dos processos administrativos.

RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DO FISCO: PRESSUPOSTO PARA A CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO FISCAL (SÚMULA 411/STJ) 4. Segundo a jurisprudência assentada pelo STJ, o direito à correção monetária de crédito escritural é condicionado à existência de ato estatal impeditivo de seu aproveitamento no momento oportuno. Em outros termos, é preciso que fique caracterizada a "resistência ilegítima do Fisco", na linha do que preceitua a Súmula 411/STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 3/8/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC).

5. O requisito da "resistência ilegítima do Fisco" também deve ser observado para efeito de atualização monetária de créditos sob a forma de ressarcimento - caso dos autos -, como aliás, ficou definido na fundamentação do acórdão paradigma (EAg 1.220.942/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/4/2013).

TERMO INICIAL CONDICIONADO À VERIFICAÇÃO DO ILEGÍTIMO ÓBICE ESTATAL, IN CASU, A MORA

6. No que concerne à sistemática do PIS e da Cofins não cumulativos - caso dos autos -, cumpre destacar que a própria legislação impede expressamente a correção monetária dos créditos fiscais quando aproveitados regularmente sob a forma de ressarcimento (arts. 6º, § 2º, 13 e 15, VI, da Lei 10.833/2003).

7. O art. 24 da Lei 11.457/2007 impõe à Administração Tributária o prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias para que seja proferida decisão administrativa a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

8. Nesse contexto, o deferimento dos pedidos de ressarcimento no prazo legal, ou seja, antes de escoados 360 dias do protocolo, não dá ensejo à atualização monetária, justamente pela ausência do requisito referente à "resistência ilegítima".

9. Em recente julgado, a Primeira Seção assentou que a correção monetária somente pode ser aplicada após o transcurso do aludido prazo do art. 24 da Lei 11.457/2007 (AgRg nos EREsp 1.490.081/SC,

Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 1º/7/2015). No

Mesmo sentido: AgRg no REsp 1.468.055/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 26/5/2015; AgRg no REsp 1.490.081/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 9/3/2015; AgRg no REsp 1.465.567/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 24/3/2015.

10. A lógica dessa orientação decorre da premissa de que, "no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto" (AgRg no REsp 1.159.732/SP,

Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/6/2015).

11. Não se está a confundir correção monetária com juros de mora, mas a reconhecer que a mora é a resistência ilegítima que dispara o cômputo da correção monetária.

12. Recurso Especial provido"

Em vista do exposto, é de se concluir que caso o sujeito passivo acumule créditos em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, e restar caracterizada a resistência ilegítima para a pronta utilização do crédito, é de se aplicar a incidência dos juros compensatórios – taxa Selic, conforme preceitua o art. 6, § 2º, da Lei 10.833/03, não se podendo aplicar de forma genérica o art. 13 da mesma Lei a todos os casos de ressarcimento.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer os recursos interpostos:

- Negando provimento ao recurso da Fazenda Nacional;
- Dando provimento ao recurso do sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com a devida *venia* à ilustre conselheira relatora, mas divirjo do seu entendimento nas matérias relativas a ambos recursos. Porém fui designado para redigir o voto vencedor somente em relação ao recurso especial interposto pelo contribuinte, já que restei vencido quanto ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

São duas as matérias a serem apreciadas no recurso especial do contribuinte:

1) Possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS, da não cumulatividade, nas aquisições efetuadas de pessoas jurídicas inexistentes de fato; e 2) Aplicação da taxa Selic nos créditos a serem ressarcidos.

1) Aproveitamento de créditos de PIS nas aquisições de pessoas jurídicas inexistentes de fato.

Antes de adentrar o mérito, é importante registrar que o contribuinte obteve provimento judicial em agravo de instrumento nos seguintes termos, conforme noticia os documentos de e-fls. 3140/3226:

(...)

Ante o exposto, julgo prejudicado o agravo interno e, com fulcro no art. 932, V, "b", do Código de Processo Civil, dou provimento ao agravo de instrumento, para reformar a r. decisão agravada e determinar à parte agravada que aprecie no prazo máximo de 30 dias os processos de ressarcimento de PIS e COFINS protocolados há mais de 360 dias pela agravante, **bem como que o faça com observância do decidido pelo E. STJ no REsp repetitivo nº 1.148.444/MG.** (e-fl. 3148)

(...)

Portanto, transcreve-se abaixo a ementa do que foi decidido pelo STJ no REsp nº 1.148.444/MG:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NAO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR , Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG , Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR , Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG , Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG , Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG , Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP , Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG , Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP , Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu , ao alienante).

3. In casu , o Tribunal de origem consignou que:

"(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes ."

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Como percebe-se tal decisão segue o rito dos recursos repetitivos previstos no art. 543-C, do CPC, e, seu entendimento deve ser obrigatoriamente seguido no âmbito dos julgamentos deste colegiado. Portanto era desnecessário o contribuinte ter obtido provimento judicial neste sentido. O que necessitamos então é verificar se a situação fática do presente processo encaixa-se ao ditame do que foi decidido no âmbito do citado repetitivo. Observemos então que a tese firmada pelo próprio STJ em relação a este julgamento é a seguinte:

O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. (Tema 272 do STJ)

Na minha avaliação, a tese firmada pelo STJ é perfeita e visa proteger o adquirente de boa fé, que adquire a mercadoria e comprova a veracidade da compra e venda efetuada. Mas, com a devida *venia*, os fatos minuciosamente levantados pela fiscalização no presente processo demonstram que o contribuinte, além de não agir de boa fé, não comprovou a veracidade da compra e venda efetuada. Penso que tal situação está inequivocamente demonstrada nos presentes autos.

Referida fiscalização teve início em 16/01/2006, para análise dos créditos relativos ao período de outubro/2002 a junho/2007. Importante registrar que no TVF a justificativa para as glosas não foram a existência de Atos Declaratórios de Inaptidão da Pessoa Jurídica, mas sim as diligências realizadas nos supostos fornecedores, as quais comprovaram a impossibilidade de ter havido a transação comercial, quer pela inexistência destes, quer pela falta de comprovação do pagamento. Pode-se ver que no item "10. Das Glosas", e-fl. 1508, seu item "10.1 - Diligências a empresas fornecedoras" - seu conteúdo demonstra que a razão das glosas foram as diligências realizadas pela fiscalização.

Transcrevo abaixo excertos retirados do Termo de Verificação Fiscal - TVF (e-fls. 1491/1524), no qual consta todas as evidências que justificaram a glosa dos referidos créditos:

(...)

Após análise das notas fiscais de compras, e pesquisas aos Sistemas Corporativos da Receita Federal do Brasil, bem como do Sintegra, na internet, constatou-se que parte dos fornecedores encontram-se em situações irregulares, tais como: empresa inexistente de fato, empresa inativa, empresa não cadastrada na Secretaria da Fazenda do Estado (não habilitada no Sintegra), empresa omissa na entrega de declarações, etc.

Diante de tal situação, foram realizadas diligências em várias empresas fornecedoras, sendo que o resultado da maioria delas foi a constatação de inexistência de fato, com Representação Fiscal propondo a Inaptidão das mesmas. As empresas que se encontram nesta situação estão relacionadas abaixo:

(...)

Tal fato demonstra que a fiscalização somente emitiu os ADE DE INAPTIDÃO após comprovar a inexistência das pessoas jurídicas, ou seja, ditos atos declaratórios não foram o ponto de partida para a glosa. Seguimos com mais excertos do TVF:

(...)

No decorrer da ação fiscal, foram analisados pagamentos relativos às notas fiscais de fornecimento de couro das empresas acima à empresa fiscalizada. Foram constatados diversos pagamentos realizados a terceiras pessoas, através de autorização do fornecedor por via de "Cessão de Crédito". Ato contínuo, intimamos os beneficiários de tais pagamentos a confirmarem a relação comercial com a empresa "Vitapelli Ltda". As respostas às intimações foram, quase na totalidade, as mesmas, ou seja, as pessoas intimadas não reconhecem qualquer relação comercial com a empresa "Vitapelli Ltda". Diante deste fato, fica descaracterizada a operação comercial amparada pelas notas fiscais. Anexamos cópias das intimações e respostas aos autos.

Posto isto, efetuamos as glosas de créditos do PIS/COFINS, referentes às aquisições das empresas supracitadas, visto que as mesmas nunca existiram de fato. Conseqüentemente, haverá lavratura de auto de infração para constituição dos créditos tributários, bem como representação fiscal para fins penais.

(...)

Também efetuamos glosas de créditos do PIS/COFINS referentes a aquisições de empresas representadas pela Delegacia Regional Tributária - 10 (Presidente Prudente), relacionadas através de Ofício proveniente do Delegado Regional Tributário. As empresas, bem como os motivos para a glosa, estão relacionadas abaixo:

a) Frigorífico São Matheus, nome fantasia da empresa CARD ALIMENTOS LTDA, CNPJ nº 02.987.722/0001-07. A data de início da situação é 03/10/2002. Os motivos descritos na representação são: Simulação da existência do

estabelecimento e Simulação da realização de operações comerciais. Portanto, pode-se concluir pela inexistência de fato da empresa a partir de 03/10/2002, glosando os créditos solicitados a partir desta data. Além disso, houve diligência à referida empresa, conforme item 10.1.

b) Comércio e Transportes Castelo de Serpa Ltda, CNPJ nº 04.842.983/0001-64. **O motivo da representação é a inidoneidade de documentos fiscais. No presente caso, a empresa estava na condição "não habilitada" no Sintegra desde 11/03/1999. Portanto, não estava autorizada a emitir notas fiscais a partir da data em tela.** A glosa dos créditos deverá ocorrer a partir das notas fiscais emitidas posteriormente à data em questão.

(...)

A empresa Vitapelli Ltda em vez de efetuar pagamento diretamente ao fornecedor- efetuou pagamentos para outras empresas através de Cessão de Créditos a terceiros com autorização do fornecedor. Para subsidiar a fiscalização foram selecionadas, por amostragem, algumas empresas abaixo relacionadas, que receberam tais créditos, e estas foram intimadas a responderem alguns quesitos, conforme abaixo, in verbis:

(...)

Após esse trecho segue o relato da investigação em diversos cessionários de crédito e não se conseguiu comprovar a operação de pagamento. Os que a fiscalização obteve êxito em encontrá-los, todos negaram relação negocial com o contribuinte. Alguns que não foram encontrados comprovou-se que sequer tinham movimentação bancária no período como no exemplo a seguir:

(...)

11.2. Fábio Benvindo Freitas Maia

A pesquisa no sistema Dossiê Integrado da SRF **revela que a referida empresa não apresentou nenhuma movimentação financeira nos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005,** e apresentou DIPJ na condição de "INATIVA" nos anos-calendário de 2002 a 2005.

(...)

Em conclusão, a razão principal das glosas não foi em decorrência de procedimentos formais nos quais a inexistência da relação comercial dá-se por presunção, como são os casos decorrentes da simples existência de atos declaratórios de inaptidão da pessoa jurídica. Ao contrário, como visto, a fiscalização efetuou um minucioso trabalho de investigação e demonstrou a inexistência de relação negocial entre o contribuinte e vários de seus supostos fornecedores. Tal fato, afasta todo o argumento do voto vencido e do

contribuinte de que as glosas só poderiam realizar-se a partir da data de emissão dos atos declaratórios de inaptidão das pessoas jurídicas.

Cumpre destacar que o contribuinte teve todo direito de defesa, com apresentação de impugnação, recurso voluntário e agora o presente recurso especial. Poderia ter se dedicado mais a desconstruir as provas da fiscalização, comprovando de forma inequívoca a regularidade de seus créditos. Porém não obteve sucesso e tenta afastar as glosas utilizando, a meu ver, indevidamente, com apego a aspectos meramente formais, o que foi decidido pelo STJ no julgamento do REsp 1148444, definitivamente não aplicável ao presente caso.

Além de tudo o que já foi exposto, é importante ressaltar que estamos diante de um pedido de ressarcimento decorrentes de créditos de PIS e Cofins, no qual cumpre ao contribuinte, de maneira inequívoca, comprovar a certeza e liquidez do seu direito creditório, nos termos do art. 170 do CTN, abaixo transcrito:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte nesta parte.

2) Aplicação da taxa Selic nos créditos a serem ressarcidos.

Para esta matéria, adoto como razão de decidir um voto meu, proferido no Acórdão nº 9303-005.425, em sessão de 25/07/2017, abaixo transcrito:

(...)

A questão da atualização monetária, pela Taxa Selic, nos pedidos de ressarcimento de IPI, tem rendido inúmeras discussões, tanto na esfera administrativa como judicial. A verdade é que não há previsão legal para o seu reconhecimento na análise dos pedidos administrativos. Vê-se que no âmbito das turmas de julgamento do CARF, tem se reconhecido sua incidência em decorrência da aplicação do que foi decidido pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no âmbito dos REsp nº 1.035.847 e no REsp nº 993.164.

Ambos julgados estabeleceram que é devida a incidência da correção monetária, pela aplicação da Taxa Selic, aos pedidos de ressarcimento de IPI cujo deferimento foi postergado em face de oposição ilegítima por parte do Fisco.

Portanto, sem dúvida, o reconhecimento da incidência da aplicação da Taxa Selic nos processos de ressarcimento decorrem de uma construção jurisprudencial e

não por disposição expressa da Lei. Vê-se que o STJ nos dois julgados acima citados reconhecem expressamente a falta de previsão legal a autorizar tal incidência. Vejamos o que dispôs referidos julgados:

REsp 1.035.847/RS:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

*4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, **exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco** (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).*

*5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. **Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC**, e da Resolução STJ 08/2008.*

REsp nº 993.164:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO

PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

(...)

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

(...)

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Conclui-se que a oposição ilegítima por parte do Fisco, ao aproveitamento de referidos créditos, permite que seja reconhecida a incidência da correção monetária pela aplicação da Taxa Selic. Porém da leitura que se faz, para a incidência da correção que se pretende, há que existir necessariamente o ato de oposição estatal que foi reconhecido como ilegítimo.

No âmbito do processo administrativo de pedidos de ressarcimento tem-se que estes atos administrativos só se tornam ilegítimos caso seu entendimento seja revertido pelas instâncias administrativas de julgamento. Portanto somente sobre a parcela do pedido de ressarcimento que foi inicialmente indeferida e depois revertida é que é possível o reconhecimento da incidência da Taxa Selic. Tudo isso por força do efeito vinculante das decisões do STJ acima citadas e transcritas.

Porém resta uma discussão quanto ao prazo inicial da incidência da Taxa Selic. No CARF a grande maioria das decisões dividem-se em duas vertentes. A primeira que a aplicação da correção daria-se somente a partir da edição do Despacho Decisório, pela autoridade administrativa da DRF de origem, que teria denegado parte ou integralmente o pedido. A justificativa desta primeira tese seria no sentido de que só a partir daí é que teria nascido o ato ilegítimo a permitir a aplicação dos repetitivos do STJ. A segunda vertente é reconhecer a aplicação da correção monetária desde a data do protocolo do pedido, hipótese que até então estava sendo adotada por este relator e pela própria CSRF.

Entretanto, refletindo melhor sobre a matéria, penso que não existe base legal e nem comando vinculante de nossos tribunais a autorizar nenhuma dessas duas hipóteses, sobretudo a segunda, referente à incidência da correção monetária desde a data do protocolo do pedido. Essa hipótese permite uma correção monetária integral que nunca foi permitida do ponto de vista legal e, smj, nem pela interpretação dos referidos julgados.

Entendo que a melhor interpretação está vinculada ao que dispôs o próprio STJ, também em sede de recurso repetitivo, no REsp nº 1.138.206, abaixo transcrito com destaques:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro

JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris:

"Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Conclui-se da leitura acima, que o STJ determinou a aplicação do art. 24 da Lei nº 11.457/2007 aos processos administrativos fiscais, inclusive aos requerimentos efetuados antes de sua vigência. Assim, manifestou-se de forma vinculante que o prazo razoável para duração do processo administrativo, ou seja, para que a autoridade administrativa de origem desse uma solução aos pedidos de restituição, ressarcimento e afins seria de 360 dias.

Ora, se a administração tem o prazo de 360 dias para solucionar os processos administrativos de ressarcimento, e não há previsão legal para incidência da correção monetária sobre referidos pedidos, a conclusão inequívoca transmitida por esses julgados é que não há possibilidade de incidência da correção monetária neste interregno, uma vez que este seria o prazo razoável determinado na lei.

Importante ressaltar que referido julgado não dispõe absolutamente nada sobre incidência de correção monetária ou aplicação da taxa Selic nos processos de ressarcimento. Portanto, como não há previsão legal para incidência da taxa Selic nos processos de ressarcimento, o seu reconhecimento em sede dos julgados administrativos deve ser erigido a partir da interpretação do que se construiu nos julgados do STJ com efeitos vinculantes.

Portanto, para reconhecimento da incidência da taxa Selic nos processos de ressarcimento de IPI, devemos partir de duas premissas: 1) existe ato administrativo que indeferiu de forma ilegítima parcial ou integralmente o pedido? e 2) o trânsito em julgado da decisão administrativa ultrapassou os 360 dias? A resposta positiva para as duas premissas importa em reconhecer a incidência da taxa Selic somente para os créditos indeferidos de forma ilegítima, cujo termo inicial da incidência da correção somente poderá ser contado a partir dos 360 dias do protocolo do pedido.

Esta conclusão coaduna-se com a aplicação do princípio da igualdade. Veja que se o processo for deferido em 359 dias, o contribuinte não receberá qualquer ajuste monetário e caso seja deferido em 361 dias haveria incidência integral desta correção. Parece-me um casuísmo não pretendido, a justificar a interpretação de que esta correção monetária só seria aplicada a partir de 360 dias do protocolo do pedido e, desde que exista um ato administrativo que teria sido considerado ilegítimo, assim considerado aquele cujo entendimento foi revertido pelas instâncias administrativas de julgamento.

Assim, no presente processo, tendo entendido a turma de julgamento, a despeito de voto contrário deste julgador, que é possível o aproveitamento de crédito presumido de IPI sobre os serviços de industrialização por encomenda, sobre esta parcela permite-se a incidência da taxa Selic a ser aplicada a partir de 360 dias contados do protocolo do pedido de ressarcimento até a sua efetiva utilização.

Somente a título de esclarecimento, contesta-se especificamente o argumento da ilustre relatora, em seu voto, de que seria aplicável à espécie o art. 39 da Lei nº 9.250/95, o qual, segundo o entendimento dela, deveria ser utilizado também para o fim de ressarcimento de tributos.

O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 é aplicável à restituição do indébito (pagamento indevido ou a maior) e não ao ressarcimento, que é do que trata a Lei nº 9.363/96.

Ao contrário do que muitos defendem, o ressarcimento não é "espécie do gênero restituição". São dois institutos completamente distintos (pois senão não faria qualquer sentido a discussão em tela sobre a atualização monetária, pois expressamente prevista em lei para a repetição do indébito).

O direito à restituição é decorrência "automática" do pagamento indevido ou maior que o devido, conforme art. 165, I, do CTN. O ressarcimento tem que estar previsto em lei.

Neste sentido, voto por dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte para estabelecer a incidência da Taxa Selic somente a partir do prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) da data da protocolização do pedido de ressarcimento, a incidir somente sobre o crédito cujas glosas foram revertidas nas instâncias de julgamento.

No presente caso houve a reversão de glosas pelas instâncias de julgamento a justificar a aplicação da taxa Selic somente em relação a esses valores revertidos e sua aplicação deverá ser a partir do 360º dias da data do protocolo do pedido.

Neste sentido, voto por dar parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, somente para permitir a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia do protocolo e somente sobre os créditos que foram concedidos pelas instâncias julgadoras.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal