



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16349.000419/2009-15
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-001.038 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 30 de agosto de 2017
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente PROJETOS ESPECIAIS E INVESTIMENTOS SA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência.

Winderley Moraes Pereira - Presidente substituto e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Orlando Rutigliani Berri, Marcelo Giovani Vieira e Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que indeferiu Pedidos de Ressarcimentos apresentados pela contribuinte e não homologou as compensações vinculadas ao crédito pleiteado.

No detalhe, cuida-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no 4º trimestre de 2008, registrado por meio da PER/DCOMP nº 08617.21427.250309.1.1.11-8301, no valor de R\$ 9.984.672,76. Em Declarações de Compensação, os valores foram utilizados para compensar débitos próprios da contribuinte.

O crédito objeto dos pedidos de ressarcimento tem origem no regime não cumulativo da contribuição e refere-se à contribuição incidente na importação de bens. Posteriormente, os bens importados foram revendidos no mercado interno em operações consideradas pela contribuinte como não sujeitas à incidência das contribuições. Isso porque a empresa adquirente seria beneficiária do RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras). Assim, os créditos apurados na importação foram mantidos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e não tendo sido aproveitados como desconto da contribuição devida, foram demandados em Pedido de Ressarcimento e aproveitados em declarações de compensação.

Pedidos de ressarcimento de créditos de mesma natureza também foram apresentados em relação a outros trimestres e vinculados a outras declarações de compensação. Os procedimentos deram origem a processos administrativos específicos.

O crédito objeto dos pedidos de ressarcimento tem origem no regime não cumulativo da contribuição e refere-se à contribuição incidente na importação de bens. Posteriormente, os bens importados foram revendidos no mercado interno em operações consideradas pela contribuinte como não sujeitas à incidência das contribuições. Isso porque a empresa adquirente seria beneficiária do RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras). Assim, os créditos apurados na importação foram mantidos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e não tendo sido aproveitados como desconto da contribuição devida, foram demandados em Pedido de Ressarcimento e aproveitados em declarações de compensação.

Pedidos de ressarcimento de créditos de mesma natureza também formam apresentados em relação a outros trimestres e vinculados a outras declarações de compensação. Os procedimentos deram origem a processos administrativos específicos.

O quadro abaixo resume os documentos PER/DCOMP apresentados pela contribuinte relacionados ao crédito da não cumulatividade:

Tabela à fl. 3 do Acórdão da DRJ

A fim de aferir o direito de crédito, abriu-se procedimento de auditoria, que abrangeu todo o ano de 2008, período de formação do direito creditório pleiteado nos processos administrativos. As conclusões da investigação foram descritas no despacho decisório de fls. 1.008/1016 (a numeração refere-se à da versão digital dos autos).

No documento, a Equipe Especial de Auditoria da Derat-SP relata que, de acordo com as informações presentes na Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 22/12/2006, a empresa interessada, Póyry Empreendimentos Industriais AS (antiga denominação de Projetos Especiais e Investimentos SA), estava sediada à Rua Alexandre Dumas, 2100, 6º e 7º andares, no município de São Paulo- SP e funcionava com prazo determinado de duração com dissolução prevista até quando fosse atingido seu objeto social que, à época, constituía na construção em regime de empreitada global (*turn-key*) de uma fábrica de celulose no município de Três Lagoas-MS, com início de construção no ano de 2007 e término previsto em 2009, podendo a empresa promover a importação e a venda de equipamentos, materiais e sistemas mas não executando serviços técnicos de engenharia e obras e similares.

No documentos, são apresentados o histórico do quadro societário da fiscalizada, a composição da diretoria e a eventual vinculação dos diretores a outras pessoas jurídicas.

Dados extraídos dos Dacon transmitidos pela empresa são postos em destaque no relato como segue:

Os valores informados como créditos das contribuições ao Pis e Cofins nos Pedidos de ressarcimento/compensação (R\$ 12.440.112,93 e R\$57.339.472,86, respectivamente) se referem a importações de máquinas e equipamentos-[...] e correspondem a uma base de cálculo de aproximadamente 754 milhões de reais.

Embora o contribuinte tenha apurado e esteja pleiteando, no ano-calendário de 2008, créditos de Pis e Cofins no montante de 69,78 milhões de reais referentes às Importações de máquinas e equipamentos, os Dacon apresentados nesse período, informam R\$ 0,00 de Créditos Apurados no Mês (Fichas 06B e 16B na versão PGD 1.3 e linha 06 das Fichas 14 e 24 - Créditos de Importação Vinculados a Receitas Não Tributadas no Mercado Interno nas versões PGD 1.3 e 2.1). Nas Fichas 07B e 17B - Cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep e Cálculo da Cofins nos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo- o contribuinte informou à linha 8 ter obtido Receitas Tributadas à Alíquota Zero no montante de R\$ 59.651.102,62, embora isto não tenha se confirmado nas demonstrações contábeis e notas Fiscais apresentadas em meio magnético pela empresa [...].

Já a receita da venda de bens e serviços feitas no regime cumulativo foi de R\$ 2.229.799.410,00 - valor bem próximo ao da receita de prestação de serviços declarada na DIPJ/2009, de R\$ 2.225.774.533,62. Não há valores de receitas apuradas no regime não cumulativo.

Dacon/2008

Tabela à fl. 5 do Acórdão da DRJ

Verifica-se, portanto, nos Dacons do ano-calendário 2008 que 97,39% das Receitas foram apuradas no regime cumulativo do Pis/Pasep e da Cofins, com alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente.

O relatório do despacho decisório destaca, na sequência, informações extraídas das DIPJ examinadas, relativas aos anos de 2007 a 2010. Também organiza em ordem cronológica dados históricos da pessoa jurídica apresentando as alterações cadastrais, a evolução do quadro societário, a composição do capital e o escopo do objeto social ao longo do tempo. Depois, a equipe de auditoria comenta os esclarecimentos prestados pela contribuinte com relação à origem dos créditos de PIS e Cofins.

Intimada, sobre tais créditos, teria informado a contribuinte que:

"os créditos tiveram sua origem nas Declarações de Importações, quando da importação dos bens, os quais tiveram embarques fracionados suportados por uma única DI (Declaração de Importação), com a realização dos respectivos pagamentos dos impostos. Desse modo, os créditos foram aproveitados com base no efetivo pagamento das contribuições em questão, tendo sido objeto de emissão de PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), ocasionando assim as divergências entre as compensações realizadas e os valores apurados através do Dacon. "

Por sua vez, as autoridades fiscais ponderam que:

No entanto, o que se verifica é que nos Dacons não são informados créditos; as saídas (receitas) informadas no Dacon são quase que em sua totalidade feitas no regime cumulativo de apuração onde não se apura crédito; ademais, o desembaraço aduaneiro

nem sempre se dá na data em que é informado na solicitação do Crédito (PER/DCOMPS), conforme se verifica no relatório DW
[...]

Breve apresentação do regime de empreitada global, conhecido também pelo nome de contrato de *turn-key*, dá continuidade ao relato fiscal. Essa modalidade de contratação responde por mais de 90% das receitas auferidas pela interessada, tendo a fiscalizada figurado como responsável por construir uma fábrica de celulose no município de Três Lagoas, no estado do Mato Grosso do Sul.

Em resumo, pontua a auditoria que o regime de empreitada global (*turn-key*) é um tipo de operação no qual a empresa contratada fica obrigada a entregar uma obra em pleno funcionamento. Tanto o preço do serviço quanto o prazo para entrega da obra são definidos no contrato. Normalmente, a modalidade de contratação aplica-se a obras de grande porte na esfera pública ou privada.

Na forma tradicional de empreendimento, o interessado no empreendimento teria o ônus de manter um quadro próprio de profissionais responsáveis pelas contratações, pela seleção dos fornecedores de bens e serviços, a administração dos contratos, fiscalização da execução dos projetos e obras, etc., tornando necessária a contratação de técnicos especializados em atividades sem vínculo com o objeto social da empresa.

No regime de contratação por empreitada global, uma empresa de consultoria de engenharia assume o gerenciamento integral da implantação do empreendimento.

Atualmente, torna-se mais comum o tipo de solução que tem como objeto o empreendimento por pacotes. O interessado contrata uma única organização capaz de desenvolver os projetos executivos, fornecer os materiais e equipamentos, executar as obras e montagens, por em marcha o empreendimento executado, preparar pessoal para a operação e outras possíveis tarefas que podem incluir a própria operação e manutenção da obra.

Normalmente, destaca o relato, as organizações capazes de atender a esse tipo de demanda de empreitada por pacotes (EPC) são consórcios de grande porte, ou seja, um pool de empresas com patrimônio compatível com a envergadura do empreendimento.

O contrato de empreitada global para a construção de uma fábrica de celulose celebrado entre a interessada Pöyry Empreendimentos Industriais S/A (CNPJ nº 08.318.365/0001-70) e a pessoa jurídica Chamflora Três Lagoas Agroflorestal Ltda (CNPJ nº 36.785.418/0001-07), empresa com sede no município de Três Lagoas, estado do Mato Grosso do Sul passa a receber a atenção do documento.

Informa o relatório que o acordo foi assinado em 20 de dezembro de 2006. Pelo contrato, a Chamflora Três Lagoas se compromete a pagar (e efetivamente paga) adiantadamente até 29/12/2006 - à Pöyry Empreendimentos Industriais o valor de R\$ 2.489.700.714,28 (posteriormente houve uma majoração no preço original) pelo fornecimento de uma Fábrica de Celulose completa.

O preço de fornecimento é baseado nas especificações das denominadas *Process Islands*, unidades fabris que correspondem, de acordo com o contrato, a cada um dos fornecimentos separados individualmente. Ao fim, a implantação e interligação de todas as *Process Islands* vão compor, juntas, o objeto do empreendimento, isto é, no caso, a Fábrica de Celulose.

Destaca a auditoria que o fornecedor eleito pela Chamflora para o contrato de empreitada global é uma empresa, a interessada, com capital de apenas R\$ 100,00. Esse o porte da

pessoa jurídica que ficou responsável pela implantação da fábrica, desde as instalações civis, os pacotes de tecnologia até o comissionamento.

Como condição essencial para o cumprimento das obrigações da Fornecedora, o contrato determina a contratação da pessoa jurídica Pöyry Tecnologia Ltda, CNPJ nº 50.648.468/0001-65, empresa pertencente ao Grupo Pöyry - multinacional de origem finlandesa. Anota o relatório que a empresa em foco tem presença em mais de cinquenta países, atuante em diversas áreas, dentre as quais a prestação de serviços de consultoria e engenharia em obras de grande porte. Mencionada empresa é contratada como prestadora de serviços EPC (os serviços de engenharia, compra e gerenciamento de construção) durante o prazo de execução do contrato.

Com base nas Demonstrações do Resultado do Exercício extraídas do Livro Diário de 2008, verificou a auditoria que 99,93% das receitas da empresa referem-se a receitas de prestação de serviços, e apenas 0,07% referem-se a receitas de revenda de mercadorias. Do montante do Custo dos Produtos e Serviços vendidos (Custo de Empreitada Global) de R\$ 2.145.656.846,49, R\$ 974 milhões (aproximadamente 45,4% do total) referem-se a Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas, e R\$ 971 milhões (aproximadamente 45,2%), à Aquisição de Equipamentos e Peças.

Mais à frente no relato, a auditoria colhe alguns dados informativos sobre a pessoa jurídica Chamflora Três Lagoas Agroflorestal Ltda/VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda (atual Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda) e depois assinala o que segue:

Os dirigentes da Chamflora Três Lagoas (atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda), são todos ligados à Aracruz Celulose, que por sua vez fundiu-se com a VCP - Votorantin Celulose e Papel para formação da Fibria, conforme é visto em pesquisa da internet [...]

A Chamflora Três Lagoas, que posteriormente alterou a denominação para VCP-MS Celulose Sul Mato Grossense Ltda (e atualmente denomina-se Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda) era habilitada no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP), previsto nos artigos 12 a 16 da Lei nº 11.196 de 21/11/2005 e na Instrução Normativa nº 605, de 4 de janeiro de 2006. A Habilitação deu-se através do Ato Declaratório Executivo nº 0038, de 04/12/2006. A empresa estava, portanto, autorizada a adquirir bens de capital novos, com suspensão da incidência do Pis/Pasep e da Cofins, desde que estes bens estivessem classificados nos códigos da Tabela TIPI constantes do anexo do Decreto nº 5.789, de 25/05/2006, com redação dada pelo Decreto nº 6.581, de 26/09/2008.

Em tópico que agrupa a análise da auditoria acerca da resposta dada pela contribuinte a intimação fiscal, assinala o relatório que:

o contribuinte informou que havia subcontratado com mais de 1.200 empresas, que tinha dificuldades no atendimento integral da intimação, e que apresentava aproximadamente 10% (dez por cento) dos contratos realizados, tendo por parâmetro os de valores mais relevantes.

[...]

Numa análise breve [...] verifica-se que os contratos tratam do fornecimento de unidades fabris (Cooking/Cozimento, Caldeira de Força, Caldeira de Recuperação, Linha de Fibras, etc) que englobam inclusive os equipamentos/maquinários importados, a exemplo dos contratos feitos entre a Pöyry Empreendimentos Industriais e a Andritz Brasil/Andritz Oy (empresa finlandesa, e que consta como exportadora em diversas Declarações de Importação [...], ou a Metso Power.

Verificou-se também que os contratos encontram-se assinados não só por representantes da Pöyry Empreendimentos Industriais S/A, como também pelos representantes da VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda (Francisco Fernandes Campos Valério e José Guilherme F. de Oliveira Gomes).

Na sequência, o relato reproduz os dados das Declarações de Importação apresentadas, referentes ao quarto trimestre de 2008:

Descrição detalhada nº 1 (DI 08/1577820-6) - Linha de picagem (picador-pátio de madeiras) de madeiras em cavacos, para produção de celulose, composta de: - Sistema Gentlefeed - unidade hidráulica para o Gentlefeed - Tambor equalizador - comporta do tambor - transportador de descarga do tambor -transportador de rolos - transportador de alimentação do picador - picador -sistema de lubrificação com graxa - unidade de acionamento do picador -transportador de descarga do picador - transportador de cascas - transportador desaguador.

88. *Descrição detalhada nº 2 (DI 08/1639833-4) - Centrifuga tipo decanter para sistema de eliminação de cloreto de potássio em cinzas, com duplo comando de engrenagem, capacidade de produção de 230 toneladas por dia de cinzas, bomba interna para descarga da fase líquida pressurizada, diâmetro do rolo r de 750 mm, velocidade máxima de 2700 rpm.*

89. *Descrição detalhada Nº 3 (D.I. 08/1729311-0) - Reator DO, tag number , 3024- 20-51-0-10-62, P/N C-02-801705-025-2554 conforme desenho BS-A07-14-00-2. Segue abaixo explicação da função do reator na planta: reator é um vaso de pressão de fluxo ascendente com fundo cônico, fabricado em material cladeado de aço carbono + titânio. Todas as partes internas que entram em contato com a polpa de matéria fibrosa são de titânio para evitar a corrosão devido a presença de resíduos de dióxido de cloro na polpa, o qual é injetado na tubulação antes do misturador químico do estágio AD0 instalado na linha de polpa que alimenta o reator. As dimensões do reator são: volume = 303 M3, altura= 43,8 metros e diâmetro = 3,2 metros. A temperatura no reator é de 85 a 90 °C, e a pressão é de 400 a 500 KPA no topo. Dentro do reator DO, os residuais de dióxido de cloro reagem com a lignina presente dentro e no exterior das fibras celulósicas, com a presença de pressão e calor, e determinado tempo de retenção, dissolvendo a lignina, a qual dá uma cor escura à polpa, a qual será removida através do processo de lavagem no lavador de tambor rotativo do estágio AD0 instalado logo após o reator DO. O processo de branqueamento tem 4 estágios sendo na sequência: estágio AD0, estágio EOP, estágio D1 e estágio P. O reator DO está instalado no primeiro estágio de branqueamento da fábrica de celulose do Projeto Horizonte. A análise das Declarações de Importação em conjunto com o exame do contrato de empreitada global levou a auditoria a assinalar o que segue:*

Como se vê, as empresas exportadoras das máquinas e equipamentos, que serviram como base de apuração dos créditos de Pis e Cofins (incidentes na importação), são as mesmas empresas subcontratadas (Subfornecedores) dos pacotes EPC, responsáveis pelo fornecimento das ilhas de processamento que posteriormente foram vendidas pela Pöyry/Projetos Especiais na forma de prestação de serviços à Chamflora/VCP-MS Celulose Sul Matogrossense.

Dos arquivos apresentados, elaboramos [...] a planilha Notas Fiscais Segregadas e Consolidadas por CFOP. Nela se verifica a emissão de grande número de notas fiscais para a VCP- MS Celulose Sul Matogrossense, no código 5949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado). Esse código não se refere a vendas, para efeito de incidência do Pis/Pasep e Cofins.

Algumas dessas notas fiscais foram apresentadas em resposta ao item II-4 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal. Na análise dessas notas, verifica-se que se trata de saída de mercadorias e equipamentos (com incidência de ICMS). A descrição dos produtos encontra-se feita de forma resumida, porém nela identificamos as etapas de fornecimento (unidades de fabricação) anteriormente discriminadas: Materiais e Equipamentos - Linha Fibras, Forno de Cal, Transportadores Pátio de Madeira, Material de Secagem, Tambor Descascador, Sistema de Tratamento de Água da Caldeira, Subestações Unitárias CCM, Elevador da Cremalheira, etc.

Os dados dos arquivos das notas fiscais de saídas correspondentes às vendas (prestação de serviços) feitas à VCP-MS Celulose Sul Matogrossense (Empreitada Global MT e Empreitada Global SV) foram apresentados sem a informação do código do CFOP e do código NCM. Os valores estão consolidados por trimestre, e resultam no montante de R\$ 2.223.338.973,21 no ano de 2008.

Os relatórios de validação dos arquivos fiscais (SVA) encontram-se anexados [...].

Foi também apresentada a nota fiscal nº 011362, emitida em 25/09/2008, no código 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), para a VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, no valor de R\$ 1.520.782,03. Nela não consta qualquer informação de que a venda está sendo efetuada com a suspensão da exigência do Pis/Pasep e da Cofins, conforme previsto no parágrafo 7º do artigo 14 da Lei nº 11.196/2005.

[...]

No item "F", o contribuinte alegou que seu objeto social é: (i) a realização de obras em regime de empreitada global, para a construção de unidades fabris, podendo promover a importação e posterior venda de equipamentos, materiais e sistemas, não executando serviços técnicos de engenharia, supervisão de engenharia e obras similares, e (ii) a participação em outras sociedades, seja exercendo o controle ou participando em caráter permanente com investimento em seu capital."

Disse ainda que a construção em regime de empreitada global se sujeita à incidência das contribuições ao Pis/Pasep e da Cofins no regime cumulativo, conforme disposto no inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, cuja vigência foi prorrogada até 31/12/2010, pela Lei 11.945/2009.

O contribuinte alegou ainda que a revenda de equipamentos se sujeitava ao regime não cumulativo, pois não estava expressamente descrita nas exclusões do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, que o adquirente encontrava-se habilitado no

RECAP, e que, desta forma, todas as saídas foram beneficiadas com a suspensão das contribuições ao Pis e à Cofins. Desse modo, ele se creditou das contribuições, porém não gerou o respectivo débito na saída (em função da habilitação do adquirente no RECAP).

Documentação complementar apresentada

Em 27/09/2010, após reiteradas solicitações desta Auditoria, a empresa apresentou cópia do Anexo 1 e de parte dos Anexos 2 a 18 traduzidos para o idioma nacional. Foi também apresentada cópia do Mandado de Segurança nº

2008.61.00.001735- 8, Decisão, Apelação e Certidão de Objeto e Pé de 23 de setembro de 2010, referente a pedido de exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins dos valores repassados pela impetrante aos subempreiteiros de construção civil subcontratados para execução de parte do Contrato de Construção da Fábrica de Celulose, bem como para que lhe seja assegurado o direito à restituição ou compensação do indébito tributário decorrente do recolhimento indevido das contribuições ao Pis e à

Cofins sobre os ingressos que não acarretam impacto patrimonial referentes aos aludidos valores repassados. A liminar foi indeferida e, na sentença, foi julgado improcedente o pedido e denegada a segurança requerida. A Apelação foi recebida apenas em seu efeito devolutivo.

Em 30/09/2010, a empresa apresentou descrição dos produtos componentes da nota fiscal nº 11362, de 25/09/2008, planilhas com o cálculo do Pis não cumulativo em 2008 e 2009 e cópia da DIPJ/2010.

Com base nas informações colhidas, a autoridade fiscal conclui:

Pöyry Empreendimentos Industriais S/A, atual Projetos Especiais e Investimentos S/A, foi constituída em setembro de 2006, com prazo indeterminado de duração, e com um capital de apenas R\$ 100,00.

Inicialmente seu objeto social era a participação em outras sociedades, com investimento relevante em seu capital social (o que seria impossível com um capital de apenas R\$ 100,00). Posteriormente foram incluídas as atividades de compra e venda de equipamentos, materiais e sistemas, consultoria e prestação de serviços de empreendimentos industriais, projetos e gestão industrial.

Em dezembro de 2006, a empresa passou a ter prazo determinado de duração (devendo ser dissolvida de pleno direito quando atingido seu objeto social), e como finalidade específica, a construção em regime de empreitada global (entregar o empreendimento totalmente acabado e em plena condição de funcionamento) de uma fábrica de celulose - considerada atualmente a maior fábrica de celulose do mundo - de mais de 2,5 bilhões de reais, com previsão de término em 2009.

Em todo esse período não foi realizado nenhum aporte de capital na empresa, ou seja, seu capital social continuou sendo de apenas R\$ 100,00. Para alcance de seu objeto social, a empresa realizou importações de mais de 750 milhões de reais em máquinas e equipamentos, contratou - segundo suas próprias informações - com mais de mil e duzentas empresas e efetuou pagamentos com retenção de imposto de renda na fonte a vinte e duas pessoas físicas e duzentos e dezenove pessoas jurídicas no montante de mais de 492 milhões de reais (só em 2008).

Só à Pöyry Tecnologia Ltda, foram feitos pagamentos de R\$ 154.100.089,42.

Os recursos foram fornecidos pela própria encomendante da obra - a Chamflora Três Lagoas/VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda.

Os diretores da empresa à época de sua constituição eram Roberto Figueiredo Mello, e Ricardo Campos Caiuby Arani, ambos advogados, e que logo deram lugar a Maris Ansis Tamsons, Carlos Alberto Farinha e Silva, e Cláudio César Bertran, todos ligados ao grupo Pöyry.

Terminado o empreendimento, os diretores vinculados à Projetos Especiais e Investimentos S/A - deram lugar a outros vinculados à Aracruz Celulose (atual Fibria), ou à VCP (também pertencente ao grupo Fibria), e a empresa passou a pertencer à Fibria

O contrato de construção da fábrica é composto de uma parte geral e mais dezoito anexos (que não foram apresentados em sua totalidade), nos quais estão inseridos os pontos mais importantes deste.

A Projetos Especiais e Investimentos S/A, realizou as importações de máquinas e equipamentos, formalizou os contratos com os subfornecedores para fornecimento dos

pacotes EPC - que juntos formam a fábrica de celulose - e entregou a fábrica à encomendante na forma de prestação de serviço.

Seu quadro de funcionários fixos é de apenas dez empregados, sendo duas assistentes de secretaria, um assistente de contratos, um analista de importação sênior, uma auxiliar de limpeza, um diretor financeiro (ligado ao grupo Póry), um gerente e um consultor de projetos, um auxiliar de serviços gerais, e um consultor financeiro.

Obviamente este quadro de funcionários não seria suficiente para dar suporte a um empreendimento de tamanha monta.

Verifica-se que, embora a função da Projetos Especiais e Investimentos S/A (FORNECEDORA) tenha sido a de contratar os SUBFORNECEDORES para, de acordo com as Especificações Técnicas estabelecidas no Anexo I do contrato, obter e fornecer as chamadas "PROCESS ISLANDS" e os PACOTES EPC", as interconexões necessárias e os sistemas auxiliares, e outros sistemas, materiais e serviços e, desta forma, entregar a FÁBRICA DE CELULOSE à PROPRIETÁRIA (Chamflora/VCP-MS Celulose), e embora tenha contratado, segundo suas próprias palavras, mais de 1.200 (um mil e duzentos) fornecedores, ela não dispunha em seu quadro de funcionários, de sequer um advogado para elaboração/análise e acompanhamento desses contratos.

No contrato consta que a Fornecedora - Projetos Especiais e Investimentos S/A -estava condicionada a contratar a Póry Tecnologia Ltda para prestação dos serviços de engenharia, compras e gerenciamento da construção, definição das especificações técnicas dos materiais e serviços prestados pelos subfornecedores, acompanhamento da obra no seu todo, o que na prática, significa que a responsabilidade pela entrega da obra era desta última empresa.

A empresa que efetivamente gerenciou a obra, realizando os serviços EPCM, e a efetiva entrega da fábrica de celulose, foi a Póry Tecnologia Ltda CNPJ 50.648.468/0001-65, empresa pertencente ao grupo Póry com vasto histórico na realização de obras/projetos de grande envergadura. Esta empresa tinha como responsável legal o Sr. Maris Ansis Tamsons, o mesmo responsável legal pela Póry Empreendimentos Industriais S/A.

A Chamflora/VCPMS Celulose Sul Matogrossense Ltda encontrava-se habilitada no regime especial de aquisição de bens de capital para empresas exportadoras -RECAP, obtida por meio do Ato Declaratório nº 38 de 4 de dezembro de 2006, que lhe dava o direito de adquirir máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos com suspensão das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins. O preceito está contido no inciso I do artigo 14 da Lei nº 11.196/2005. A suspensão converte-se em alíquota zero depois de cumprido o compromisso de exportação (parágrafo 8º do artigo 14 da Lei nº 11.196/2005, e artigo 10 do Decreto nº 5.649/2005).

máquinas/equipamentos. Ela prestou serviços que foram entregues em pacotes/unidades de processamento ou fabricação e o conjunto desses pacotes constituía a fábrica de celulose, constante do contrato feito com a Chamflora/VCP MS Celulose Sul Matogrossense Ltda.

Os créditos de Pis/Pasep e Cofins que a Projetos Especiais pleiteia, se referem a recolhimentos dessas contribuições feitos por ela na importação de máquinas e equipamentos - cujos principais exportadores foram a Andritz Oy Fiberline Division, e a Metso Power AB. Essas mesmas empresas são fornecedoras de pacotes (EPC) referentes a unidades de fabricação (caldeira de recuperação completa, linha de fibras, secagem, etc.) que irão compor a fábrica de celulose, conforme se depreende da leitura dos contratos dos subfornecedores e dos demais documentos apresentados.

A lei que instituiu o Recap, não prevê a suspensão do Pis e da Cofins nas aquisições de serviços (pacotes), nos quais as máquinas/equipamentos relacionados no Decreto estejam incluídos, sendo condição essencial para que a venda seja feita com suspensão das contribuições, que constem nas notas fiscais de venda a expressão "Venda efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins", com especificação do dispositivo legal correspondente, conforme consta no parágrafo 7º do artigo 14 da Lei nº 11.196/2005. Estas disposições legais não foram atendidas.

As vendas de mercadorias da Projetos Especiais (Revenda Mercadorias MI -código conta 41101100) foram feitas em número de duas e ambas realizadas em 25/09/2008. O valor total dessas vendas foi de R\$ 1.588.767,19.

Na nota fiscal nº 011362, no valor de R\$ 1.520.782,03, não consta a informação de que a venda estava sendo efetuada com suspensão da exigência do Pis/Pasep e da Cofins, ou seja, não foi obedecido o preceito legal constante do parágrafo 7º do artigo 14º da Lei nº 11.196/2005. Portanto, aqui também a disposição legal não foi atendida.

Nos arquivos contábeis e de notas fiscais apresentados, as vendas de mercadorias, correspondem a menos de 1% do total de vendas, o restante (99,93%), corresponde a venda de serviços. Ou seja, a Projetos Especiais não realizou vendas de produtos (máquinas/equipamentos) com suspensão do Pis/Pasep e da Cofins - ao contrário do que foi informado no Dacon -, que pudessem gerar os créditos pleiteados.

O contribuinte adquiriu serviços e produtos, e apurou receitas de prestação de serviço de R\$ 2,22 bilhões de reais que correspondem a mais de 99% (noventa e nove por cento) do valor total das receitas auferidas. Na prestação dos serviços subcontratados, estão incluídas diversas atividades: planejamento, projetos, compras de máquinas, equipamentos e peças nos mercados interno e externo, construções civis, montagens, vistorias, acompanhamentos, treinamentos, etc.

Na tributação das contribuições (Pis/Pasep e Cofins) referentes à receita de prestação de serviço, o contribuinte utilizou-se de disposição contida no inciso XX do artigo nº 10 da Lei nº 10.833/2003 (redação dada pela Lei nº 10.865/2004, e alterada pela Lei nº 11.434/2006), e considerou toda essa receita sujeita ao regime cumulativo de apuração.

Embora o fornecimento da fábrica englobasse uma série muito grande de atividades, conforme já visto anteriormente, o contribuinte considerou toda ela como sendo uma obra de construção civil, (inciso XX do artigo 10 da Lei 10.833/2003 c/c inciso V do artigo 15 da mesma lei, com redação dada pelas leis 10.865/2004 e 11.051/2004), e apurou as contribuições ao Pis/Pasep e à Cofins pelo regime cumulativo (alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente).

De acordo com as disposições contidas nos parágrafos 7º e 8º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa do Pis/Pasep e da Cofins em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas

No caso em análise, 99,93% (noventa e nove inteiros e noventa e três centésimos por cento), das receitas foram apuradas no regime cumulativo.

Com relação aos restantes 0,07% (sete centésimos por cento) decorrentes da saída no regime não cumulativo, as vendas não obedeceram ao disposto no parágrafo 7º do artigo 14 da Lei nº 11.196/2005.

No contrato da fábrica de celulose, a Projetos Especiais e Investimentos S/A se obrigou a entregar a fábrica em plenas condições de funcionamento (regime de empreitada global).

O regime de empreitada global envolve a realização de uma série de atividades/processos, tais como a realização de estudos preliminares de viabilidade, projetos básicos, projetos executivos, aquisição de materiais e equipamentos, execução de obras e montagens, acompanhamento, treinamento de equipes de operação e manutenção, etc, que a Projetos Especiais não teria condições de realizar (em condições normais, o empreendimento seria realizado por um consórcio de empresas, ou uma sociedade de propósito específico constituída por sócios e/ou interessados no empreendimento, com capital financeiro que desse suporte ao empreendimento).

No contrato de fornecimento da fábrica a Projetos Especiais foi autorizada a realizar contratos com "subfornecedores" para entrega das ilhas de processamento (Pacotes EPC), que se tratavam de verdadeiras unidades fabris, cujos (sub)fornecedores eram muitas vezes os próprios exportadores dos equipamentos.

As receitas auferidas pela Projetos Especiais no fornecimento da fábrica de celulose foram praticamente em sua totalidade obtidas na forma de prestação de serviços, nos quais se encontram incluídas as máquinas e equipamentos importados pela Pöyry Empreendimentos/Projetos Especiais e Investimentos S/A.

Na realidade, a Projetos Especiais e Investimentos S/A é uma empresa com capital de apenas R\$ 100,00, criada a partir de combinação entre a VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda e dirigentes do grupo Pöyry, que se apropriou -irregularmente - de créditos do Pis/Pasep e Cofins a que não tem direito, ao arrepio de variadas disposições legais.

Em suas operações, a Projetos Especiais e Investimentos S/A realizou compras, importações, fechamentos de contratos, etc, em valores muito superiores ao que seu capital, estrutura física e de pessoal permitiriam, para entrega de uma fábrica de celulose no valor de mais de R\$ 2,5 bilhões de reais, a qual é considerada a maior fábrica de celulose do mundo.

Nessas operações, ainda que dispusesse de um capital muito pequeno, gerou, em 2008, débitos de Pis e Cofins de R\$ 81,38 milhões. Esses débitos, assim como outras obrigações tributárias assumidas (substituição tributária) como recolhimentos de IRRF, ou de Contribuições Sociais Retidas na Fonte decorrentes de pagamentos a P. Jurídicas de Direito Privado, foram compensados com os créditos - irregularmente apurados - de Pis e Cofins, nas Importações de máquinas/equipamentos, bem como com créditos decorrentes de recolhimentos (a maior) de IRPJ e Saldos Negativos de IRPJ de períodos anteriores, sendo que a empresa apurou prejuízo em quase todos os períodos.

Não há, portanto que se falar em ressarcimento/compensação créditos do Pis/Pasep e Cofins no quarto trimestre de 2008, visto que não se encontram presentes os requisitos previstos em lei para o seu atendimento.

Em contrapartida a VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, CNPJ: 36.785.418/0001-07, adquiriu equipamentos e máquinas com benefício INDEVIDO da suspensão das contribuições ao Pis e à Cofins, conforme declaração prestada no item "F" da resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal.

Ao fim, o despacho decisório atribui responsabilidade solidária pelo cumprimento dos débitos indevidamente compensados:

Da Imputação de responsabilidade à VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, CNPJ: 36.785.418/000107 e às demais empresas

São solidariamente obrigadas - com base no artigo nº 124 da Lei nº 5.172/66 (CTN) - as empresas VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, CNPJ: 36.785.418/0001-07, e Fibria Celulose S/A, CNPJ: 60.643.228/0001-21, em razão de todo o exposto, dos documentos e pesquisas anexadas a este processo, que deixam à mostra a montagem de operação entre as empresas, com o objetivo de reduzir o recolhimento de tributos, e de deixar a responsabilidade pelo recolhimento dos débitos gerados pelas operações realizadas à empresa sem patrimônio para responder por tais débitos.

E também obrigado pelo cumprimento da obrigação principal decorrente dos fatos acima relatados - com base nos artigos nº 134 e 135 da Lei nº 5.172/66 (CTN) -, Maris Ansis Tamsons, CPF: 348.398.527-15.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE - PESSOA JURÍDICA PROJETOS ESPECIAIS

Cientificada do teor do despacho decisório em 05/05/2011/2011, em 06/06/2011 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 2.970/3.009, contestando a decisão que indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações vinculadas com base no que segue.

Abrem a defesa alguns esclarecimentos sobre as operações que originaram os pleiteados créditos do regime da não cumulatividade apurados sobre as importações. Diz a interessada:

Em 20.12.2006, a Requerente celebrou contrato com a Chamflora - Três Lagoas Agroflorestal Ltda., depois denominada VCP-MS Celulose Sul Mato-Grossense Ltda. ("VCP-MS"), por meio do qual a Requerente se comprometeu a construir uma Fábrica de Celulose no Município de Três Lagoas (MS), mediante empreitada global.

Para construção da referida Fábrica, a VCP-MS se comprometeu a antecipar à Requerente o valor de R\$ 2.489.700.714,28 (dois bilhões, quatrocentos e oitenta e nove, setecentos mil e setecentos e catorze reais e vinte e oito centavos), de modo que a mesma pudesse fortalecer sua posição de negociação junto aos Subfornecedores, tal como explicitado no referido contrato. Este valor foi depositado em uma conta bancária para que gerasse rendimentos financeiros, os quais, por sua vez, haveriam de ser também revertidos para a construção da fábrica.

Tendo em vista que, durante a construção, se constatou que a Fábrica de Celulose deveria ter uma capacidade maior de produção do que a prevista inicialmente, a VCP-MS e a Requerente optaram, em 30.11.2007, por aumentar o preço de fornecimento para R\$ 2.924.752.388,94 (dois bilhões e novecentos e vinte e quatro milhões e setecentos e cinquenta e dois mil e trezentos e oitenta e oito reais e noventa e quatro centavos), conforme o Terceiro Aditivo de Fornecimento de Fábrica de Celulose [...]

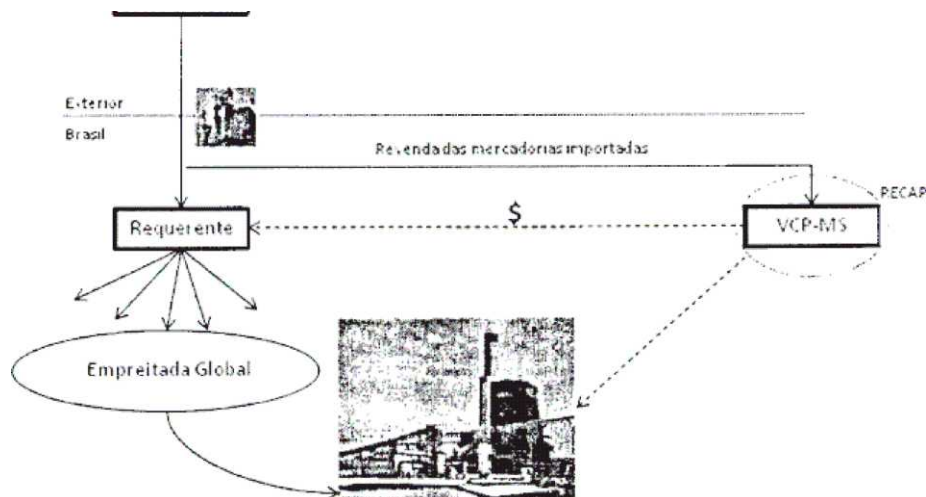
Por fim, as partes acordaram em majorar novamente o preço de fornecimento para R\$ 3.750.000.000,00 (três bilhões e setecentos e cinquenta milhões de reais), segundo dispõe o Quarto Aditivo ao Contrato de Fornecimento datado de 31.10.2008 [...] cuja diferença - de R\$ 825.247.611,0 - constituiria um "Preço Adicional" a ser fornecido na medida em que a Requerente apresentasse as faturas correspondentes aos custos incorridos.

O início da construção do empreendimento em Três Lagoas-MS se deu em Setembro de 2006, tendo sido finalizado em Novembro de 2009.

Para a construção da Fábrica de Celulose, a Requerente, no decorrer do ano-calendário de 2008, realizou diversas importações de máquinas destinadas a revenda no mercado interno à VCP-MS. Por sua vez, quando das referidas importações, a Requerente efetuou o recolhimento dos respectivos tributos devidos [...]

Ato contínuo, como previsto em contrato, depois de realizadas as referidas importações, as mercadorias foram revendidas à VCP-MS, pessoa jurídica beneficiária do Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras ("RECAP"), conforme atesta o Ato Declaratório Executivo nº 0038/2006 [...]

A manifestação inclui figura que esquematiza as operações da contribuinte:



Tendo em vista a complexidade de todo o processo de instalação da fábrica, a Requerente abrirá adiante capítulo exclusivo para detalhar o modo como ocorreram as importações e posteriores revendas das mercadorias, para, então, evidenciar a legitimidade dos créditos [...]

DAS IMPORTAÇÕES E SUBSEQÜENTES REVENDAS DAS MERCADORIAS NO MERCADO INTERNO

Conforme exposto, a Requerente realizou diversas importações durante o ano-calendário de 2008, para posterior revenda à VCP-MS. Em razão do tamanho e da complexidade das máquinas importadas, o desembarque era feito de forma fracionada.

Estes fracionamentos se mostravam necessários ante a impossibilidade de os bens importados serem transportados em um único veículo, motivo pelo qual eram desembarçados em diversas etapas, restando terminado o processo de importação apenas quando do desembarço do último componente do bem.

Assim, as importações de diversas mercadorias foram suportadas por Declarações de Importação Únicas ("DI-Única"), de acordo com o artigo 61, da Instrução Normativa nº 680/2006, [...]

Não de outro modo, tendo em vista que o processo de importação terminava apenas quando do desembarço do último componente do bem, somente nesse momento é que se tornava possível a emissão da nota fiscal de entrada do equipamento importado.

Depois de realizadas as importações, as mercadorias eram então desembarçadas nos portos brasileiros e seguiam mediante Regime Especial de Trânsito Aduaneiro ("DTA") até a Fábrica de Celulose em Três Lagoas-MS. Conforme dispõe o artigo 267 do Decreto nº 4.542/2002 (Regulamento Aduaneiro aplicável à época), as mercadorias eram transportadas com a suspensão dos tributos.

Já no local da construção da Fábrica de Celulose, os equipamentos importados eram então vistoriados por um Fiscal da Receita Federal do Brasil e abertos, um a um, para descarregamento das partes dos equipamentos na fábrica. Em sequência, era realizado o processo de montagem de todas as partes para se constituir em um equipamento final em condições de ser revendido.

Como já se percebe, havia um lapso temporal significativo (cerca de um ano) entre o desembaraço dos bens importados - de forma fracionada - e a conclusão da montagem dos equipamentos. Por conta disso, todas as notas fiscais de revenda só puderam ser emitidas em 2009, quando da conclusão da montagem dos equipamentos.

Feitas essas considerações, a Requerente procura demonstrar a legitimidade dos créditos.

Inicialmente, identifica-se como contribuinte sujeita ao recolhimento das contribuições ao PIS e COFINS, parte no regime cumulativo, parte no sistema não-cumulativo:

Isto porque, conforme dispõe o artigo 10, inciso XX, da Lei nº 10.833/03, todas as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, deverão permanecer sujeitas ao regime cumulativo.

Nesse sentido, todas as receitas auferidas pela Requerente decorrentes de prestação de serviço de empreitada foram submetidas ao regime cumulativo de PIS e COFINS, como atestam as Declarações de Apuração das Contribuições Sociais ("DACON") [...]

A própria Autoridade Fiscal, no Despacho Decisório, reconheceu esta circunstância.

*Entretanto, parece ter passado despercebido à Fiscalização o fato de que a Requerente não possui apenas receitas decorrentes de prestação de serviço; diversamente, **aufere também receitas de revenda no mercado interno de mercadorias importadas** - como já exposto no tópico anterior -, estas sim sujeitas ao regime da **não-cumulatividade** do PIS/COFINS, conforme dispõe o artigo 15, da Lei nº 10.865/2004, in verbis:*

*"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **poderão descontar crédito**, para fins de determinação dessas contribuições, **em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:***

1 - bens adquiridos para revenda; (...)

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei **aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (...)**" (grifou-se)*

E, como se depreende da leitura do dispositivo legal acima reproduzido, as pessoas jurídicas que importam bens para posterior revenda podem se creditar do valor devidamente pago a título de COFINS-Importação na importação das mercadorias a serem revendidas.

E é exatamente esta a situação em análise nestes autos. Os créditos pleiteados pela Requerente são oriundos do pagamento de COFINS-Importação quando das importações de máquinas realizadas durante o ano-calendário de 2008, a serem posteriormente revendidas à VCP-MS.

Ocorre que, sendo a VCP-MS pessoa jurídica beneficiária do RECAP, a exigência dos valores de PIS e de COFINS estava suspensa quando da saída das mercadorias para revenda, por força do artigo 14, I, da Lei nº 11.196/05. Dessa forma, a Requerente ficou impossibilitada de aproveitar os créditos oriundos do recolhimento de COFINS-Importação gerados a partir das importações dos bens revendidos. Veja-se o que dispõe o dispositivo:

*"Art. 14. No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, **fica suspensa a exigência:***

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado;

(...)" (grifou-se)

Assim, diante da impossibilidade de a Requerente compensar os valores efetivamente pagos a título de COFINS-Importação com os tributos devidos quando da revenda das mercadorias - uma vez que, por força do dispositivo legal acima reproduzido, os mesmos encontravam-se suspensos -, a Requerente acumulou os créditos de COFINS-Importação que deram origem às PER/DCOMP's em questão.

A este propósito, confirmam-se os dados da seguinte tabela, que demonstram os valores que foram pagos pela Requerente a título de COFINS-Importação, relativos ao 4º trimestre de 2008, quando das importações das mercadorias para posterior revenda:

[segue-se tabela de fl. 1.0411/1.412]

Portanto, conforme comprovam as Declarações de Importação, a Requerente efetuou o recolhimento de COFINS-Importação devido quando das importações realizadas para posterior revenda.

Outrossim, conforme exposto acima, todas as mercadorias foram efetivamente revendidas à VCP-MS, sendo certo, portanto, o seu direito ao crédito de COFINS-Importação atinente ao 4º trimestre de 2008.

Continuando, contrapõe-se a empresa às alegações expostas pela Administração Fiscal, primeiramente no que diz respeito à ausência de indicação dos créditos em foco no DACON:

[...] tais créditos não puderam ser escriturados em DACON, pelos simples motivo de que, como visto, as importações foram suportadas por DI's Únicas, haja vista que a importação dos bens se deu por meio de desembarques fracionados.

Como é de orientação da própria Receita Federal do Brasil, como se pode extrair de seu sítio na internet, a DACON deve ser preenchida mensalmente, sendo que a gravação final somente será processada caso todos os meses estejam preenchidos, in verbis:

*"O programa Dacon Semestral permite o preenchimento de **forma mensal, porém a gravação só é feita após todos os meses necessários dentro de um semestre estarem preenchidos e sem erros.** A*

consolidação semestral agrupa todos os demonstrativos cujas características permitam montar apenas um documento a ser transmitido à RFB. A retificação, caso seja necessária, deverá ser feita nos demonstrativos mensais, porém a transmissão englobará todos que compõem o semestre, mesmo daqueles meses em que não houve alteração, não sendo admitida a transmissão de forma isolada (mensal).

Com o advento do programa Dacon Mensal- Semestral, o preenchimento, a gravação e a transmissão dos Demonstrativos com periodicidade semestral ocorrem de forma isolada em relação a cada um dos meses que compõem o semestre, sendo, conseqüentemente, emitidos recibos distintos para cada mês. " (grifou-se)

Por conta disso, a Requerente, diante de um sistema da Receita Federal que se mostrava incapaz de refletir as DI únicas, se viu - operacionalmente - impedida de declarar os créditos de COFINS-Importação, uma vez que as importações se davam por desembarque fracionado, sendo que, somente quando do desembaraço do último componente, é que se mostrava possível a emissão da respectiva nota fiscal e finalização da Declaração de Importação.

Contudo, como é evidente, a impossibilidade prática de inclusão dos créditos oriundos das importações com desembarque fracionado em DACON não pode ser invocada pelo Fisco como óbice ao reconhecimento dos créditos de COFINS-Importação a que faz jus a Requerente.

[...]

Ademais, faz-se imperativo aplicar ao caso concreto o Princípio da Verdade Material, que é um dos alicerces formadores do processo administrativo fiscal e que impede os julgadores de omitirem-se de investigar ou mesmo aprofundar o exame da realidade dos fatos.

[...]

Sob este prisma, resta claro que, sob as luzes do princípio da verdade material e tendo em vista as peculiaridades do presente caso, a ausência de escrituração dos créditos de COFINS-Importação em DACON não deve - e não pode - ser considerado óbice ao aproveitamento do crédito a que tem direito a Requerente, por força de expressa previsão legal.

[...]

Diante do exposto, é de se concluir que os créditos de COFINS-Importação, mesmo que não tenham sido escriturados em DACON por força de uma fragilidade dos sistemas informatizados da Receita Federal, não podem ser recusados se forem assegurados - tal como são - pela legislação de regência. O crédito existe de fato e não pode ser ignorado pelas Autoridades Administrativas.

Em relação ao auferimento das receitas pela revenda dos equipamentos importados, esclarece a interessada que todas as receitas, tanto de prestação de serviços quanto de revenda de mercadorias internas foram recebidas antecipadamente quando do pagamento da VCP-MS para a execução do Contrato de Fábrica de Celulose. E prossegue:

Ou seja, sendo previamente acordado que a Requerente importaria mercadorias para posterior revenda, a VCP-MS antecipou, no final do ano-calendário de 2006, o pagamento no valor total de R\$ 2.544.475.523,34 [...]

Além disso, mesmo durante a construção da fábrica, na medida em que os recursos financeiros eram necessários, a VCP-MS realizava aportes financeiros em favor da Requerente - sempre limitados o Preço de Fornecimento, no valor de R\$ 3.750.000.000,00 [...]

Em resumo, é de se afirmar que, no ano de 2 008, a Requerente já havia recebido da VCP-MS o valor de R\$ 3.020.464.383,34 (incluindo os rendimentos financeiros) [...]

Em contrapartida, na medida em que a Requerente incorria nos custos de importação dos bens, creditava-se do passivo na conta 22901115 - "Obras a Entregar" como "Aporte VCP" [...]. Assim, o efetivo pagamento pela VCP-MS, no que tange às compras dos bens importados pela Requerente, se deu ao longo dos anos de 2006, 2007 e 2008.

Em suma, tem-se o seguinte cenário: no final do ano-calendário de 2008, após a realização de todas as importações, a Requerente era detentora de um caixa de R\$ 3.020.464.383,34, sendo que:

(i) R\$ 656.034.392,72 referiam-se às receitas de revenda das mercadorias e equipamentos importados; e

(ii) R\$ 2.225.774.533,62 referiam-se receitas de prestação de serviços (empreitada global).

As receitas de prestação de serviço, como bem apontado no Despacho Decisório atacado, foram refletidas no Balanço Patrimonial encerrado em 31.12.2008 [...]; as receitas de revenda dos bens importados, por sua vez, foram devidamente demonstradas no Balanço Patrimonial encerrado em 31.12.2009 [...], ao passo que as vendas físicas efetivamente só se deram em 2009 [...].

Em novo item, o documento de defesa afirma que os bens importados teriam sido efetivamente revendidos à VCP-MS - o que lhe gerou uma receita de revenda no mercado interno no importe de R\$ 656.034.392,72 - combatendo a tese fiscal de que todas as receitas auferidas seriam decorrentes de prestação de serviços de empreitada global, atividade sujeita ao regime cumulativo das contribuições sociais e, dessa forma, não geradoras de créditos no regime da não cumulatividade. Diz a requerente:

[...] todas as notas fiscais de revenda dos bens importados, cujas saídas estavam beneficiadas pela suspensão de PIS/COFINS por conta do RECAP, somente puderam ser emitidas pela Requerente no ano-calendário de 2009, em razão do longo tempo necessário para montagem dos bens cuja importação - e desembaraço - se deu de forma fracionada.

Por isso, a revenda "efetiva" das mercadorias somente se aperfeiçoou em 2009, quando finalizado o processo de desembaraço, remessa das partes e montagem das máquinas já na Fábrica de Celulose. Só então as notas fiscais de revenda puderam ser emitidas.

Dada essa peculiaridade da operação em análise, e exclusivamente por conta disto, a Autoridade Fiscal terminou por entender, erradamente, que os bens importados não teriam sido revendidos, o que a levou a concluir que a

Requerente não teria direito ao aproveitamento dos créditos de COFINS-Importação. No entanto, frente às explicações e comprovações que tomam lugar nestes autos, não há como se sustentar o equivocado entendimento fiscal.

Mesmo porque, conforme se pode depreender da DIPJ/2010 [...] e do Balanço Patrimonial encerrado em 31.12.2009 [...], as vendas dos equipamentos importados, diferentemente do quanto alegado no Despacho Decisório vergastado, propiciaram à Requerente uma receita de R\$ 656.034.392,72.

[...]

Para comprovar documentalmente a efetiva revenda dos bens importados, a Requerente traz aos autos a seguinte tabela demonstrativa, contemplando as DIs, as Notas Fiscais de Entrada e de Saída e o Livro Registro de Saída, de forma a demonstrar (i) as importações

dos equipamentos e o destaque do Cofins-Importação (DI's e Notas Fiscais de Entrada) e (ii) a posterior revenda das mercadorias (Notas Fiscais de Saída e Livro Registro de Saída)

Da análise da tabela acima reproduzida conclui-se com facilidade que, diversamente do quanto sustentado pela Autoridade Fiscal, a Requerente efetivamente revendeu as mercadorias importadas à VCP-MS e, portanto, faz jus à apropriação do crédito de Cofins-Importação relativo ao 4º trimestre de 2008.

[segue-se tabela com DI e notas de entrada e saída]

[...]

E de se destacar, também, que o próprio Fiscal confirmou que as vendas dos equipamentos importados efetivamente ocorreram:

*"Em contrapartida a VCP-MS Celulose Sul Matrogrossense, atual Fibria - MS Celulose Sul Matrogrossense Ltda, CNPJ 36.785.418/0001-0.7, **adquiriu** equipamentos e máquinas com benefício INDEVIDO da suspensão das contribuições ao Pis e à Cofins, conforme declaração prestada no item "F" da resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal."*

[...]

Ou seja, ao sugerir que a VCP-MS teria se beneficiado indevidamente do RECAP (o que também não procede), a Autoridade Fiscal terminou por reconhecer e confirmar a efetividade da compra dos bens que haviam sido importados pela Requerente. Tal contradição só vem enfraquecer - ainda mais - a falaciosa acusação fiscal e, pois, confirmar toda a tese defendida pela Requerente.

Portanto, o crédito de COFINS-Importação pleiteado pela Requerente deve ser integralmente reconhecido.

Havendo considerado comprovados tanto o recolhimento da contribuição incidente sobre a importação dos bens, assim como a efetiva revenda dos bens, discorre a contribuinte sobre a legitimidade do crédito pleiteado em ressarcimento e aproveitado nas compensações:

Como já esclarecido nos tópicos anteriores, a Requerente, de fato, se viu impossibilitada de utilizar os créditos de COFINS-Importação quando da revenda das mercadorias importadas à VCP-MS, uma vez que a compradora era pessoa jurídica beneficiária do RECAP e, portanto, a exigência do PIS e da COFINS incidente sobre as respectivas receitas encontrava-se suspensa.

Diante disso, para aproveitar os créditos a que fazia jus, a Requerente utilizou-os em diversos procedimentos de compensação. E assim o fez autorizada, inclusive, pela Instrução Normativa n° 600/2005 (aplicável à época), que assim dispunha no artigo 21:

"Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de: (...)

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência; ou (...)

§ 4º O disposto no inciso II aplica-se aos créditos da Contribuição para 0 PIS/Pasep- Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (...)

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º o somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.

(...) (grifou-se)

E a base legal da autorização regulamentar recai sobre o artigo 17, da Lei nº 11.033/2004:

"Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações."

Por fim, apenas para que não restem dúvidas acerca da possibilidade de compensação dos créditos de COFINS-Importação em hipóteses como a destes autos, invoca-se o artigo 16 da Lei nº 11.116/05:

"Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

1 - 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; ou (...) (grifou-se)

[...]

Desta feita, reconhecido o direito creditório da Requerente e a possibilidade de o mesmo ser utilizado para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, impõe-se a homologação de todas as compensações.

A distância temporal entre as importações e a apropriação do crédito, por conta da forma fracionada da internação dos bens, é próximo tema da manifestação. Alega a contribuinte que o pagamento da Cofins-Importação quando do desembaraço das mercadorias importadas para posterior revenda por si só, já seria fato constitutivo do direito de tomada do crédito. Reforça que das Declarações de Importação constam a informação de que os equipamentos foram importados com o propósito de revenda.

Assim, pondera:

[...] é necessário reconhecer a correção do procedimento adotado pela Requerente quando da apropriação dos créditos de Cofins-Importação e sua utilização para compensação com débitos de outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Mesmo porque não se pode perder de vista que os valores que viriam a fazer frente à compra das mercadorias no mercado interno já haviam sido creditados pela VCP-MS em favor da Requerente nos anos de 2007 e 2008, quando dos aportes dos pagamentos antecipados. Somente a revenda "efetiva" ocorreu em 2009.

Afinal, também não se pode esquecer que, ao tratar de PIS e COFINS, se fica diante de contribuições que incidem sobre a "receita" do contribuinte; considerando-se que as receitas de revenda estão estritamente ligadas às importações dos equipamentos, de todo desnecessário que a revenda se dê no mesmo período.

[...]

Portanto, a revenda "física" não tem, no caso em análise, a relevância que pretendeu lhe imprimir a i. Autoridade Fiscal, pois se mostra plenamente suficiente à apropriação e compensação dos créditos que concorram os requisitos legalmente exigidos: pagamento do Cofins-Importação quando das importações e posterior revenda dos bens importados no mercado interno. Nada além disso.

Assim, tendo em vista que, in casu, a Requerente efetivamente efetuou a revenda das mercadorias importadas no mercado nacional, não há motivo para que seja glosado o crédito decorrente do pagamento de Cofins-Importação. Como dito, a finalidade da norma (revenda física das mercadorias importadas) foi cumprida.

Ainda que não se considere a argumentação sobre a correção do procedimento, entendendo-se que à contribuinte não cabiam os créditos calculados sobre as importações antes da emissão das notas fiscais de venda, agrega que o fato apenas consistiria na antecipação da utilização dos créditos a que faria jus em 2009, efeito similar ao da postergação do pagamento de IRPJ, situação bastante conhecida pela jurisprudência administrativa.

Abrindo nova frente, a defesa vê fragilidade nas acusações fiscais quanto à afirmação de que a contribuinte não teria operações próprias, havendo elaborado a montagem de operações com a contratante da empreitada *com o objetivo de reduzir o recolhimento de tributos, e de deixar a responsabilidade pelo recolhimento dos débitos gerados pelas operações realizadas à empresa sem patrimônio para responder.*

Assinala a requerente que:

A atuação da Requerente em todas as etapas do processo se deu, integralmente, com observância aos preceitos societários, civis e fiscais, não caracterizando nenhum ato ilícito.

Já de início, é preciso lembrar que o regime de empreitada global é muito comum nas construções de engenharia de grande porte, sendo regido pelos artigos 610 e seguintes do Código Civil de 2002.

[...]

Assim, os contratos de construção por regime de empreitada global são de livre iniciativa privada, resultantes da vontade das partes.

In casu, vê-se que a Requerente, logo que celebrou o Contrato de Fornecimento de Fábrica de Celulose em 20.12.2006 com a VCP-MS, alterou seu objeto social para "construção, em regime de empreitada global, de uma fábrica de celulose a ser instalada no município de Três Lagoas, Estado do Mato Grosso do Sul, com início de construção no ano de 2007 e término previsto em 2009, podendo promover a importação e posterior venda de equipamentos, materiais e sistemas, não executando serviços técnicos de engenharia, supervisão de engenharia de obras e similares."

Isto porque, ante a magnitude do projeto encomendado pela VCP-MS, a Requerente passou a dedicar-se exclusivamente à Construção da Fábrica de Celulose, de modo a

oferecer um tratamento diferenciado, específico e exclusivo à VCP-MS. E foi exatamente por esse motivo que a VCP-MS optou por contratar a Requerente.

Tal conclusão é facilmente extraída do próprio Contrato de Fornecimento de Fábrica de Celulose: "CONSIDERANDO QUE a FORNECEDORA está preparada para fornecer a FÁBRICA DE CELULOSE à PROPRIETÁRIA, nos termos e condições deste CONTRATO" [...].

Sendo assim, verifica-se que a contratação da Requerente, bem como a construção da Fábrica de Celulose por regime de empreitada, não infringiu qualquer dispositivo legal.

Além disso, é de se destacar que a Autoridade Fiscal, a despeito do longo Despacho Decisório que lavrou, não foi capaz de citar um único dispositivo legal que teria sido infringido pela Requerente.

Ademais, as seguintes questões levaram a Autoridade Administrativa a concluir que, "na realidade, a Projetos Especiais e Investimentos S/A é uma empresa com capital de apenas R\$ 100,00, criada a partir de combinação entre a VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda e dirigentes do grupo Pöyry, que se apropriou - irregularmente - de créditos de Pis/Pasep e Cofins a que não tem direito, no arrepio de variadas disposições legais" [...].

Focando-se na conclusão transcrita, o texto da manifestação de inconformidade passa combatê-la pontualmente, conforme segue:

(i) Capital Social de R\$ 100,00 [...]

No que tange a essa alegação, a Autoridade Fiscal parece ter abstraído o fato de que a VCP-MS, como previamente contratado, adiantou o valor de aproximadamente R\$ 3.000.000.000/00 (três bilhões de reais) à Requerente para a construção da Fábrica de Celulose. Portanto, o montante do capital social é, evidentemente, absolutamente irrelevante, pois a antecipação do pagamento tornou desnecessário que os acionistas da Requerente fizessem quaisquer aportes de capital. Portanto, revela-se totalmente desarrazoada a afirmação da Autoridade Fiscal, talvez decorrente de uma pouca sensibilidade em relação às atividades empresariais, em especial as mais complexas.

(ii) Estrutura e de pessoal insuficiente [...]

Segundo a Autoridade Fiscal, a Requerente, por possuir um quadro de funcionários fixos de apenas dez empregados, não estaria apta a construir a Fábrica de Celulose. Uma vez mais, a Autoridade Fiscal parece não ter atentado para o fato de que a contratação para a construção da Fábrica de Celulose foi feita por regime de empreitada global, isto é, a Requerente foi contratada, exatamente, para subcontratar e administrar outros fornecedores de serviço e/ou de materiais (pacotes).

E foi exatamente isto o que ocorreu. A Requerente, como bem reconheceu o Fiscal, contratou mais de 1.200 subfornecedores para a efetivação da construção da Fábrica de Celulose. Portanto, o seu quadro próprio de funcionários se mostra igualmente irrelevante para o presente caso.

(iii) A Pöyry Tecnologia Ltda. seria quem efetivamente gerenciou a obra [...]

No que tange a essa alegação, tem-se que a Autoridade Fiscal desconsiderou totalmente o Contrato de Fornecimento de Fábrica de Celulose que previu a contratação da Pöyry Tecnologia Ltda. como prestadora de serviços de EPCM (Process Islands). Como já dito em tópico específico, a contratação por regime de empreitada global é regida pelo Direito Privado, sendo de livre iniciativa privada os termos da contratação. Este fato não pode ser levado em consideração a ponto de descaracterizar todas as operações de

construção por regime de empreitada global realizadas. Em se tratando de regime de empreitada global, não há norma alguma que disponha sobre a impossibilidade de contratação de empresa para prestação de serviços de EPC. Ademais, o fato de ambas as empresas possuírem o mesmo representante legal, em nada altera esta conclusão, pois não há nada no Contrato, nem na legislação, que impeça que os representantes legais das partes sejam os mesmos. Portanto, essas alegações da Autoridade Fiscal não têm fundamento legal algum que as sustentem.

E mais: não se nega a evidente relação existente entre a Requerente e o Grupo Finlandês Pöyry (inclusive porque a Pöyry Projects Ltd Oy era sua acionista minoritária), mas este fato deve ser compreendido sob a ótica de que as atividades de empreitada global (subcontratação de pacotes) e serviços técnicos de engenharia, essencialmente distintos, seriam desempenhados por diferentes empresas, inclusive para não haver confusão entre o Preço de Fornecimento da Fábrica e a contraprestação devida à Pöyry Tecnologia Ltda. pela prestação de serviço técnico de engenharia (serviço este, inclusive, subcontratado pela Requerente, tal como ajustado em contrato).

(iv) Todos os diretores da Requerente eram ligados ao grupo Pöyry [...]

A Autoridade Fiscal lança uma acusação totalmente genérica e ainda de cunho extremamente subjetivo, sem, contudo, lograr apontar qualquer irregularidade a eles atinente. Não há no mundo jurídico a proibição de troca de diretores após a contratação, por empreitada global, para a construção de empreendimentos. Portanto, não deve prosperar essa alegação da Autoridade Fiscal.

Ademais, como visto, a Pöyry Projects Ltd Oy era inclusive acionista minoritária da Requerente durante as obras da Fábrica de Celulose, sendo absolutamente natural que houvesse em seu grupo de direção pessoas ligadas ao Grupo Pöyry.

(v) Após o empreendimento, a Requerente passou a pertencer à Fibria Celulose S/A [...]

De fato, quando da entrega da Fábrica de Celulose (momento a partir do qual a Requerente perderia seu objeto e, a priori, seria extinta), a Fibria Celulose S.A. interessou-se por adquirir a Empresa.

Isso porque, a Requerente pleiteia judicialmente a exclusão, da base de cálculo do PIS/COFINS, dos valores recebidos e repassados aos subempreiteiros de construção civil contratados para execução da construção da Fábrica de Celulose e, especialmente, a compensação dos créditos decorrentes dos pagamentos realizados de forma indevida a este título.

Dessa forma, absolutamente natural o interesse então manifestado pela Fibria de ter a Empresa sob seu controle ante a expectativa real de ver esses créditos reconhecidos em favor da Requerente quando do trânsito em julgado da decisão judicial favorável, não podendo ser invocada tal operação, por obra de pura criatividade, como indício de qualquer irregularidade.

Não há como se confundir, para fim nenhum, os dois momentos inteiramente distintos: o primeiro, quando a Construção da Fábrica estava ainda em curso e a Requerente estava sob o controle do Grupo Pöyry (período em relação ao qual se instaura o presente litígio); o segundo, já depois de encerrada a execução da obra, quando a Requerente foi adquirida pela Fibria Celulose S.A. por conta da expectativa de direito creditório detido pela Empresa (ação judicial).

Portanto, que não se confundam esses diferentes momentos, absolutamente estanques e independentes. A aquisição da Requerente pela Fibria Celulose S.A. é posterior e absolutamente estranha ao objeto deste processo, sendo verdadeiramente alheia às

operações que deram origem aos créditos de Cofins-Importação discutidos nestes autos, executadas ainda sob o controle do Grupo Pöyry.

Em verdade, da análise do Despacho Decisório o que se percebe é que, não obstante seja incapaz de apontar um único dispositivo legal violado, a Autoridade Fiscal esforça-se, sem sucesso, para imprimir um contexto de ilicitude às operações perfeitamente lícitas e com efetivo substrato econômico

Assim, conclui, não pode a autoridade fiscal desconsiderar os atos praticados pela empresa:

[...] não há provas quaisquer de que a Requerente não promovia importações, revendia mercadorias e executava serviços de empreitada global (mediante subcontratação de fornecedores) , de modo que as acusações fiscais se revelam obra de mera e inaceitável arbitrariedade por parte da Autoridade Fiscal.

Como último tema, a defesa contesta a imputação de responsabilidade fiscal solidárias às pessoas jurídicas VCP-MS, atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda., Fibria Celulose S.A e à pessoa física de Maris Ansis Tamsons.

Abre a discussão afirmando que não há previsão legal para atribuição de responsabilidade por solidariedade em relação à utilização indevida de créditos, que é o objeto da presente demanda:

A solidariedade se aplica à constituição do crédito tributário, não à cobrança do débito decorrente da não homologação de compensação, por absoluta ausência de amparo legal.

Destarte, inexistindo previsão legal para responsabilização por solidariedade decorrente da glosa de créditos utilizados em compensação, não há como se admitir a aplicação do instituto no caso destes autos, sob pena de violação frontal ao disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Adicionalmente, não haveria, na situação dos autos, o interesse comum das na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal com relação às pessoas jurídicas arroladas como responsáveis solidárias, nos termos do dispositivo invocado, o art. 124 do CTN.

Pontua a interessada:

[...] vê-se que a Autoridade Fiscal pretendeu incluir aquelas empresas como solidariamente obrigadas por ostentarem suposto interesse comum na situação constitutiva da obrigação. Ou seja, desconsiderou toda a operação realizada pela Requerente, bem como a sua personalidade jurídica, concluindo que a VCP-MS e a Fibria Celulose S/A teriam interesse comum no fato gerador.

*Em primeiro lugar, tenha-se que, tanto a VCP-MS quanto a Fibria Celulose S/A, não tinham e nem poderiam ter interesse comum na ocorrência do fato gerador, porquanto os **débitos compensados** pela Requerente (e, é bom lembrar, a solidariedade se dá em relação ao débito, não em relação ao crédito) com os créditos de **Cofins-Importação** eram débitos tributários de diversas naturezas, decorrentes das operações próprias da Requerente - ou seja, sem que tenham propiciado, por ausência absoluta de vinculação, qualquer redução de carga tributária para as Empresas indicadas como responsáveis solidárias.*

Não há quaisquer provas e - sequer indícios plausíveis - de que haveria confusão entre as Empresas ou prática conjunta de quaisquer operações ou atividades.

Diversamente, o que se verifica nos autos e no próprio Despacho atacado é que as Empresas eram absolutamente distintas e independentes entre si, com capitais próprios e objetos sociais específicos.

Em segundo lugar, como é ainda mais evidente, o interesse comum na situação de que decorre a obrigação tributária, numa operação em que as partes não têm vinculação societária - como se dá in casu -, não pode ser sequer cogitado no que se refere aos tributos diretos, como o são o PIS e a COFINS, que não têm qualquer repercussão econômica sobre o comprador.

E, vindo reforçar essa constatação, tenha-se ainda que a solidariedade torna-se verdadeiramente inconcebível se considerada a hipótese - aventada erradamente pelo Fiscal - de que a Requerente não teria revendido as mercadorias importadas à VCP-MS (este, que não se esqueça, foi o motivo da glosa dos créditos de Cofins-Importação), pois, se assim fosse, a Requerente nem sequer poderia ter revendido as máquinas com a suspensão indevida do PIS/COFINS e, conseqüentemente, não teria como propiciar nenhum ganho tributário para o encomendante da Fábrica de Celulose (VCP-MS). Ou seja, as alegações fiscais a este respeito se mostram uma vez mais contraditórias. [...]

Ora se diz que as máquinas não foram revendidas pela Requerente à VCP-MS, ora que as máquinas foram revendidas com uso indevido do benefício de suspensão do PIS e da COFINS (RECAP).

Evidentemente, as alegações não podem coexistir, pois são nitidamente excludentes entre si, o que só reforça a patente fragilidade de que padece o procedimento acusatório fiscal, que pretende se valer de alegações tendenciosas e desconexas para criar uma realidade inexistente, sem se preocupar em manter uma mesma linha de raciocínio e valoração dos fatos para amparar suas ilações.

Ademais, para colocar uma pá de cal sobre a questão, ressalte-se que a VCP-MS era pessoa jurídica beneficiária do RECAP (e este fato é absolutamente incontroverso, não tendo sido objeto de questionamento em qualquer passagem do Despacho Decisório), de forma que, em qualquer hipótese, mesmo se a VCP-MS tivesse importado as mercadorias por conta própria ou mesmo comprado de outro importador, as compras estariam de todo modo beneficiadas pela suspensão do COFINS-Importação e da COFINS-Importação, conforme dispõe o artigo 14, II, da Lei nº 11.196/05.

Os autos foram encaminhados para julgamento e ato contínuo retornaram à unidade a preparadora para que as pessoas física e jurídicas arroladas como solidariamente responsáveis pela satisfação do crédito tributário tomassem ciência do despacho decisório e da responsabilidade que lhes fora atribuída e para que, se assim o quisessem, apresentassem suas razões de defesa.

Notificadas em 18/04/2014 as pessoas jurídicas Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. e Fibria Celulose SA apresentaram, em conjunto, em 20/03/2014, manifestação de inconformidade de fls. 3.219/3.256, contestando a alocação das empresas no polo passivo da obrigação tributária como responsáveis solidárias. De forma geral, a linha de argumentação desenvolvida pelas citadas pessoas jurídicas coincide com aquela apresentada pela empresa interessada, Projetos Especiais e Investimentos SA, já anteriormente exposta, tanto no que se refere à legitimidade dos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento, como em relação à inexistência de base jurídica ou elementos de fato que levem à responsabilização de terceiros pela satisfação do débito.

A manifestação reitera que não há previsão legal para atribuição de responsabilidade por solidariedade em relação à utilização indevida de créditos, objeto a que se resume

a presente demanda. Também ressalta a inaplicabilidade do art. 124, por ausência da necessária condição legal do interesse comum na situação que constitua a obrigação tributária. No mais, as pessoas jurídicas implicadas procuram destacar a legalidade das operações que deram origem ao direito de crédito em tela, renovando os esclarecimentos prestados pela pessoa jurídica Projetos Especiais e Investimentos SA.

Por sua vez, Maris Ansis Tamsons, presidente da então Põyry Empreendimentos Industriais SA no período de 05/12/2006 a 15/12/2009, cientificado em 18/02/2014 da responsabilidade que lhe foi imputada no despacho decisório, apresentou defesa em 20/03/2014 (fls. 3.027/3050), alegando o que segue.

A seu ver, no despacho decisório que o responsabiliza, a autoridade tributária apresenta fatos estranhos à análise da compensação, assentados em premissas sem embasamento técnico e teórico sobre o assunto, visando não homologar as PER/DCOMPs transmitidas pela empresa Projetos Especiais.

E avança:

Verifica-se que a autoridade tributária, na análise manual das compensações, não atentou à complexa operação de importação, montagem e venda das mercadorias, efetuada pela Projetos Especiais, situação esta que a levou a adotar posição simplista e cômoda para rejeitar os legítimos créditos da Projetos Especiais.

Especificamente, observa-se que a fiscalização somente analisou as aquisições (importações ocorridas em 2008), sem se atentar que tais importações se referiam a partes e componentes de complexas máquinas que necessitavam ter seu desembaraço completo e posterior montagem para que pudessem ser finalmente vendidas (em 2009) à VCP.

As importações realizadas ao longo do ano de 2008 somente deram origem aos equipamentos, em condições de (re)venda durante o ano de 2009, quando já havia se completa o desembaraço de todos os componentes e as máquinas puderam ser finalmente montadas.

Assim, as aquisições efetuadas ao longo do ano de 2008 foram revendidas no ano de 2009 à VCP, motivo pelo qual a Projetos Especiais teve no ano de 2009, receitas de revenda sujeitas à apuração do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, ao contrário do que alega, de forma simplista, o despacho decisório. Mas a fiscalização e a autoridade tributária somente se limitaram a analisar as aquisições em 2008, desconsiderando as operações de revenda dos equipamentos ocorridas em 2009, as quais se submetiam ao regime não cumulativo do PIS/COFINS.

A existência de receitas de revenda de bens sujeitas à apuração não cumulativa do PIS e da COFINS é evidenciada por meio da DIPJ 2010, referente ao ano-calendário 2009 (Doc. 04), mas totalmente desconsiderada pela fiscalização e pelo despacho decisório ora combatido.

Observe-se na linha 04 da Ficha 6A, a receita de R\$ 655.993.690,81 relativa à revenda de mercadoria no mercado interno no ano de 2009, correspondendo exatamente ao valor auferido na venda dos equipamentos à VCP. Isso vai de encontro ao que alega a fiscalização, de que a Projetos Especiais não auferira receita sob o regime não cumulativo.

De igual forma, a existência do crédito é evidenciada por meio de parecer de especialistas, elaborado pela Ernst & Young (Doc. 05). O mesmo parece atesta, baseado em análise de toda documentação da Projetos Especiais, que os adiantamentos recebidos

por esta foram utilizados também para a aquisição de equipamentos para revenda. Tal parecer é embasado em documentos que já foram apresentados neste processo [...]

Tais evidências tornam inconteste o direito à apropriação do crédito relativo às importações de equipamentos posteriormente revendidos pela Projetos Especiais.

Por se tratar de operação complexa, com desembaraço fracionado dos componentes que fazem parte das máquinas, o mínimo que se deveria ter feito, para compreensão da operação, era a análise multi ano-calendário das aquisições e vendas. A limitação da análise apenas ao ano de 2008 falseia a verdade dos fatos e resulta em limitação ao legítimo direito à compensação pleiteado pela Projetos Especiais.

Apesar de afirmar que a Projetos Especiais não auferiu receitas de revenda de mercadoria - sujeita à não cumulatividade - a própria autoridade tributária se contradiz e afirma que a Chamflora adquiriu mercadorias se valendo, de forma supostamente indevida, dos benefícios do RECAP.

[...]

Basta breve análise global da operação para que a afirmação da autoridade tributária de que a companhia em questão somente teria receitas de prestação de serviço, sujeitas ao PIS e à COFINS cumulativas, caia por terra.

Caso a autoridade tributária tivesse analisado a operação da Projetos Especiais em seu conjunto, vale dizer, anos 2008 e 2009, teria conseguido verificar a existência de receita de revenda de mercadorias no ano de 2009, o que certamente legitima a apropriação de crédito de PIS e COFINS pagos na importação de tais bens posteriormente revendidos.

A análise integral da operação da Projetos Especiais invalida O ÚNICO argumento que "sustenta" a glosa de crédito: se houve importação com pagamento do PIS e da COFINS e ocorreu a respectiva revenda de tais equipamentos importados (com a correspondente entrada de receitas sujeitas ao PIS/COFINS na sistemática não cumulativa), é inconteste o direito da Projetos Especiais ao crédito utilizado nas compensações não homologadas.

Conclui-se assim que a Projetos Especiais não possuía somente receitas de prestação de serviço, sujeitas à apuração do PIS/COFINS no regime cumulativo, como pretendeu fazer crer a fiscalização e o despacho decisório.

Antes, verifica-se claramente que a companhia auferiu receitas de revenda de mercadorias em 2009, relativas à venda para Chamflora das máquinas importadas ao longo do ano de 2008, sujeitas ao PIS/COFINS no regime não cumulativo.

Nem se alegue que o suposto descasamento entre a data das aquisições dos equipamentos e a data da formalização da venda seria óbice para a apropriação de créditos, já que a importação, com o respectivo pagamento do PIS/COFINS incidentes, seriam suficientes para a tomada de créditos.

A pessoa física arrolada como responsável solidária retoma a questão da temporalidade entre as importações e as vendas dos bens já apresentada na manifestação da pessoa jurídica Projetos Especiais e Investimentos SA, e reafirma que desde o desembaraço das partes do equipamento fazia jus ao creditamento relativo à contribuição incidente na importação.

O documento defende a legalidade da estrutura adotada, afirmando que a autoridade fiscal não teria apontado nenhum dispositivo legal que tivesse sido desrespeitado, tendo se valido o Fisco apenas do sentimento de estranheza para por em dúvida a licitude dos negócios praticados pela empresa.

Nas palavras do implicado:

A autoridade tributária questiona o capital social da Projetos Especiais argumentando que este seria consideravelmente diminuto em face do porte da obra a ser entregue para a VCP.

No entanto, a autoridade tributária ignora o fato de que a Projetos Especiais recebeu adiantamento significativo do preço contratado (cerca de R\$ 3 bilhões) para fortalecer sua posição frente aos fornecedores, bem como para suportar as vultosas despesas necessárias prévias ao efetivo pagamento do preço pela contratante.

Ao questionar o capital social da Projetos Especiais, a fiscalização e o despacho decisório ignoram que a estrutura de capital de uma sociedade pode ser composta por capital próprio e/ou capital de terceiros.

De igual forma, parecem desconhecer que a definição a estrutura de capital de uma empresa é uma decisão operacional que leva diversos fatores em consideração, tais como custo de capital, grau de aversão ao risco, possibilidade de endividamento e o equilíbrio entre liquidez e rentabilidade.

[...]

Ao optar por estrutura de capital composta basicamente por capitais de terceiros, a Projetos Especiais tomou decisão baseada em fatores que somente cabem a ela ponderar, jamais ao fisco.

E, ao contrário do que alega a fiscalização de que o contrato entre Projetos Especiais e Chamflora somente teria "o objetivo de reduzir o recolhimento de tributos e de deixar a responsabilidade pelo recolhimento dos débitos erados pelas operações realizadas à empresa sem patrimônio para responder", tem-se que a Projetos Especiais não possui qualquer débito em aberto em razão de falta de caixa ou patrimônio.

A Projetos Especiais recebeu mais de R\$ 3 bilhões para arcar com suas atividades operacionais. Como ela poderia não ter patrimônio para responder com dívidas insitas à sua atividade operacional, tais como tributos?

Adicionalmente, deve ser considerado que não há qualquer débito em aberto. A compensação é forma de extinção do crédito tributário plenamente legítima prevista no art. 156, inciso II do CTN e o fato de ter contra si um despacho decisório de não homologação de compensações - descabido e improcedente, vale salientar - não significa que a Projetos Especiais tenha débitos em aberto em razão de falta de patrimônio.

Questiona-se, ainda, qual teria sido a redução no recolhimento de tributos, alegada pela autoridade tributária?

A apropriação de créditos de PIS/COFINS decorre de lei e é direito conferido a qualquer empresa que se subsuma à respectiva norma tributária. A tributação da empreitada é a mesma para qualquer empresa, independente da forma ou do montante de sua capital social.

São muitos devaneios da fiscalização e do despacho decisório para atribuir a pecha de "ilegal" ao negócio jurídico entabulado entre a Projetos Especiais e a Chamflora.

Ainda na tentativa de julgar como ilícita a operação da Projetos Especiais, a autoridade tributária questiona, também sem base legal, a razão de uma estrutura enxuta, supostamente insuficiente para uma obra de tamanho vulto. Na mesma linha, insinua que a empresa Pöyry Tecnologia Ltda. teria efetivamente gerenciado as obras.

As ilações da autoridade tributária demonstram falta de familiaridade com contratos de empreitada, bem como evidenciam negligência em relação a todo um conjunto de documentos, fatos e circunstâncias que demonstram inegavelmente as atividades desempenhadas pela empresa Projetos Especiais.

O contrato de empreitada é uma figura jurídica complexa que enfeixa inúmeras relações jurídicas, tais como construção, fornecimento, montagem, projetos, gerenciamento, entre outros. Nada mais natural que seja necessário subcontratar empresas com expertise em cada atividade requerida por tal contrato.

Imaginar que uma empresa que celebre contratos de empreitada seja obrigada a manter estrutura colossal para desempenhar pessoalmente toda e qualquer atividade necessária para o cumprimento do contrato é simplesmente ilógico, contraproducente e irrazoável, para não dizer simplista e até mesmo ingênuo.

Adicionalmente, assumir que a empresa seja obrigada a manter dentro de sua estrutura todas as práticas e funções necessárias para cumprir com um contrato de empreitada põe em xeque questões que dizem respeito unicamente à livre iniciativa, constitucionalmente assegurada.

De igual forma, tal questionamento "fiscal" representa afronta à autonomia da vontade das partes, já que a possibilidade de subcontratação foi pactuada e acordada em contrato legitimamente celebrado entre a Projetos Especiais e a Chamflora.

Se a Projetos Especiais não fosse, de fato e de direito, a entidade que efetivamente prestava os serviços e efetuava os fornecimentos de equipamentos, por qual razão contrataria seguros para a obra, tais como "D&O" (directors and officers) (Doc. 06)?

Se a Projetos Especiais não estivesse conduzindo o contrato ao qual se obrigou, por qual razão a autoridade fiscal teria textualmente afirmado que a sociedade em questão "efetua importações de equipamentos" que compõem a fábrica, objeto do contrato?

[...]

Não está nos limites da função da autoridade tributária a possibilidade de questionar aspectos comerciais e vantagens competitivas no mercado, tais como a aquisição da Chamflora pela VCP.

Vale ainda salientar que tais questionamentos, além de somente dizer respeito à conveniência das partes, de modo algum infirmam o crédito a que a Projetos Especiais.

E mais, tais ilações não tem o condão de demonstrar que houve redução indevida no pagamento de tributos por parte da Projetos Especiais. Todas as supostas dúvidas lançadas pela fiscalização não levam à conclusão de que, se a estrutura da Projetos Especiais tivesse sido diferente, teria havido maior ingresso de tributos nos cofres públicos.

De forma alguma as "desconfianças" da autoridade tributária podem obstar o crédito legalmente garantido, na forma do art. 15, Lei nº 10.865/04.

Ainda mais importante: as "suspeitas" da autoridade tributária, guiadas por seus valores e parâmetros, não são aptas a responsabilizar pessoalmente o Requerente.

Aproximando-se do fim, a pessoa física opõe-se à sua alocação no pólo passivo da obrigação tributária como responsável solidária. São inexistentes, a seu ver, os pressupostos elencados nos art. 134 e 135 do CTN.

Diz o texto:

Conforme mencionado acima, a autoridade tributária imputa ao Requerente responsabilidade pessoal pelos débitos cujas compensações não foram homologadas, se limitando a um parágrafo, a seguir transcrito:

É também obrigado pelo cumprimento da obrigação principal decorrente dos fatos acima relatados - com base nos artigos 134 e 135 da Lei nº 5.172/66 (CTN) - Maris Ansis Tamsons, CPF: 348.398.527-15.

Sem provas, sem explicações, ao arrepio da lei, da doutrina e da jurisprudência nacional consolidada, o Requerente foi indevidamente responsabilizado pessoalmente pelos débitos da Projetos Especiais cuja compensação não foi homologada.

Os fatos narrados ao longo de todo o despacho decisório se limitam a elucubrar e questionar a estrutura societária, bem como a forma pela qual os negócios da Projetos Especiais foram levados a termo, sem, em momento algum, demonstrar as circunstâncias que poderiam levar à responsabilização pessoal do Requerente.

[...]

A imputação de responsabilidade a terceiros, na forma do art. 135 do CTN, depende da (a) identificação dos terceiros potencialmente responsáveis, e (b) da definição de pressupostos fáticos que autorizem a aplicação do dispositivo em questão, nomeadamente "(i) o que seriam as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; e (ii) o que seriam os próprios atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos .

Na definição das obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração à lei ou contrato social, para responsabilização pessoal dos administradores na forma do art. 135, III, do CTN, faz-se mister a comprovação da existência de (i) prática de ato ilícito pelo sócio, gerente ou administrador; (ii) fato gerador de tributo; e (iii) relação de causalidade entre ambos.

[..]

*Analizando detidamente o despacho decisório ora guerreado, verifica-se que em **nenhum momento** se demonstra a prática de ato ilícito pelo Requerente, apesar de a autoridade tributária se valer do disposto no art. 135 do CTN para tentar responsabilizá-lo solidariamente.*

*Em verdade, o despacho decisório atacado se limita a demonstrar a existência de débitos em aberto em razão da não homologação das compensações transmitidas pela Projetos Especiais, **sem comprovar (1) a existência de ato ilícito praticado pelo Requerente, e tampouco (2) a relação de causalidade entre suposto ilícito e o fato gerador dos tributos** (cuja satisfação dos respectivos débitos é reivindicada pela autoridade fazendária em razão da não homologação das compensações).*

*A responsabilização pessoal de diretores, gerentes e administradores, nos moldes do art. 135, III do CTN, somente pode ocorrer **quando comprovada a prática de ato ilícito que tenha resultado na ocorrência de fato gerador de tributo ou na hipótese de ocorrência de ato ilícito que tenha impossibilitado a sociedade de adimplir com a obrigação tributária.***

[...]

Repisa-se: no despacho decisório ora guerreado nenhuma linha sequer é escrita sobre a atuação do Requerente. Logo, não é possível admitir sua responsabilização pessoal pelos débitos não compensados se a autoridade tributária nem ao menos faz qualquer menção a ato ilícito passível de se transferir a responsabilidade tributária, na forma do art. 135, II, do CTN, ao Requerente.

[...]

Como consentir que o Requerente tenha agido com excesso de poder se a autoridade tributária sequer perquiriu quais eram os poderes e atribuições do Requerente?

Conforme se verifica pela simples leitura do despacho decisório, a responsabilização pessoal do Requerente pelos supostos débitos da Projetos Especiais é uma tentativa leviana e desesperada da administração tributária de ver sua pretensão creditória satisfeita.

A conclusão lógica decorrente de tudo quanto fora exposto é que não se pode imputar responsabilidade pessoal alguma ao Requerente pelos supostos débitos da Projetos Especiais, uma vez que não há comprovação de qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Se não há comprovação da prática de ato ilícito não há por consequência lógica, relação de causalidade com qualquer fato gerador de tributo.

O Requerente também é responsabilizado pessoalmente pelos débitos não compensados da empresa Projetos Especiais com esteio no art. 134 do CTN.

No entanto, não logra melhor sorte a autoridade tributária ao tentar imputar responsabilidade pessoal ao Requerente com base no art. 134, CTN.

A responsabilidade subsidiária do art. 134 do CTN somente pode ser imputada quando restar comprovado que a impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte decorre de atos ou omissões praticados pelos administradores de bens (pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico ou comissário).

[...]

Pela simples análise do despacho decisório recorrido, verifica-se que em momento algum a autoridade tributária comprova a impossibilidade de a empresa Projetos Especiais cumprir com as supostas obrigações tributárias decorrentes das compensações não homologadas, muito menos comprova que eventual impossibilidade decorreria de ato ou omissão praticado pelo Requerente.

Aliás, mesmo que a autoridade tributária se esmerasse na tentativa de demonstrar eventual impossibilidade de a Projetos Especiais cumprir com suas obrigações tributárias, não lograria êxito. Isso porque não há obrigação tributária não cumprida: a Projetos Especiais simplesmente procedeu à compensação de débitos, legítima forma de extinção do crédito tributário, conforme art. 156 do CTN.

*As hipóteses de responsabilidade previstas no art. 134, do CTN **diferem** e daquelas elencadas pelo art. 135, do CTN, uma vez que este cuida de atos dolosos, enquanto o art. 134, CTN se refere à responsabilidade subsidiária culposa.*

[...]

A autoridade tributária não comprovou a existência de dolo, tampouco culpa, porque sequer demonstrou a prática dos atos que poderiam ser caracterizados como dolosos ou culposos.

Deve ainda ser ressaltado que não há qualquer descumprimento de obrigação tributária por parte da empresa Projetos Especiais. Esta somente se valeu de seu legítimo direito ao crédito tributário para compensar, por meio de PER/DCOMP, com outros débitos federais administrados pela Receita Federal do Brasil. Em momento algum a Projetos Especiais descumpriu qualquer obrigação tributária, e tampouco deu sinais de impossibilidade de arcar com seu eventual passivo tributário.

A atribuição de responsabilidade pessoal ao Requerente pelos débitos da Projetos Especiais cujas compensações não foram homologadas é descabida, sem fundamento jurídico e representa afronta à legislação em vigor, bem como à jurisprudência pacificada e à doutrina nacional, razão pela qual não pode prevalecer.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

IMPORTAÇÃO DE BENS. RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. DIREITO AO RESSARCIMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não geram créditos não cumulativos as importações de equipamentos que serão transferidos a outra pessoa jurídica no âmbito do cumprimento de prestação de serviços de empreitada global cujas receitas estão submetidas ao regime cumulativo. Verificada a inexistência de crédito, correto indeferimento do pedido de ressarcimento e as compensações a ele vinculadas não podem ser homologadas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUIU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES.

Os administradores de bens de terceiros são responsáveis pelo cumprimento da obrigação no caso de impossibilidade de o crédito ser cobrado do contribuinte. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os administradores.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com a decisão, a empresas Projetos Especiais e Investimentos S/A interpôs recurso voluntário, onde repisa as alegações já apresentadas na impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

Nos termos constantes do relatório, a decisão denegatória do pedido de compensação teve como sujeito passivo principal a empresa Projetos Especiais e Investimentos S/A e como responsáveis solidários as empresas VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, Fibria Celulose S/A e Maris Ansis Tamsons.

É incontestável que sendo o Termo de Sujeição Passiva lavrado pela Autoridade Fiscal, torna o solidário co-responsável por todas as obrigações constantes do lançamento e lhe outorga o direito a questionar tal posicionamento da Autoridade Fiscal, tanto a sua qualificação como solidário da obrigação tributária quanto ao próprio mérito deste lançamento.

Destarte, a impugnação tempestiva apresentada pelo solidário atende os requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72 e instaura quanto a este interessado também o litígio administrativo, sendo necessária o cumprimento de todas as esferas de julgamento previstas no Processo Administrativo Fiscal.

A corroborar tal entendimento, em decisão de 28/11/2011, no RE 608426, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, foi trazido a lume a discussão quanto a situação do solidário na obrigação tributária. O entendimento caminhou no sentido da aplicação do princípios do contraditório e da ampla defesa aos devedores solidários, transcrevo abaixo trecho constante desta decisão:

"Em relação ao art. 5º, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária."

Este Conselho já se manifestou em discussões anteriores quanto a matéria, assegurando o direito ao contraditório administrativo aos solidários arrolados no processos, cito abaixo algumas destas decisões:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006 CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Constitui cerceamento do direito de defesa, e portanto é nula, a decisão que deixa de apreciar a impugnação proposta pelo sujeito passivo solidário. Acórdão 1201-00.686, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Rel. Marcelo Cuba Netto."

" ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário. 2001, 2002, 2003, 2004 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL- RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Se a fiscalização, nos termos do art. 124 do CTN conclui pela presença de solidariedade em razão de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e levando em conta que segundo o § único do mesmo artigo, a solidariedade não importa em benefício de ordem, resulta que todos os devedores solidários devem constar no lançamento tributário e do título executivo, uma vez que a responsabilidade tributária é una e todos os envolvidos encontram-se na posição de sujeitos passivos da obrigação tributária, assim, não conhecer os argumentos expendidos pelos indicados no autos para compor o pólo passivo da obrigação tributária constitui cerceamento do direito de defesa. Acórdão 1103-00.043. 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária. Rel. Albertina Silva Santos de Lima."

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. COMPETÊNCIA.

Por força dos princípios do contraditório e da ampla defesa, deve o órgão administrativo discutir a questão da solidariedade, pois essencial ao deslinde do litígio e por efetivamente produzir efeitos concretos. Processo anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive. Acórdão 202-17.251. 2ª Câmara / 2º Conselho. Rel. Gustavo Kelly ALencar."

"Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercícios: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa: SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - NECESSIDADE DE APRECIACÃO - Carece de respaldo legal a decisão de primeira instância que deixa de conhecer impugnações interpostas por sujeitos passivos solidários com base no argumento de que o acórdão prolatado em segundo grau é inexequível. O responsável tributário que ingressa na relação jurídico-tributária como sujeito passivo indireto, poderá dela ser excluído se assim entender as autoridades competentes para apreciar as suas razões. Não conhecer os argumentos expendidos pelos indicados no autos para compor o pólo passivo da obrigação tributária constitui, à evidência, cerceamento do direito de defesa.. Acórdão 105-17.371. 5ª Câmara/ 1º Conselho de Contribuintes. Rel. Wilson Fernandes Guimarães."

Por fim jogando uma pá de cal sobre a discussão, o CARF editou a Súmula nº 71, que determina a apreciação administrativa dos recursos apresentados pelos responsáveis solidários.

"Súmula CARF nº 71 Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade."

Considerando a necessidade de intimação de todos os sujeitos passivos envolvidos na exigência fiscal, ao consultar os autos não é possível identificar a ciência da decisão da primeira instância para os sujeitos passivos solidários VCP-MS Celulose Sul

Matogrossense, atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, Fibria Celulose S/A e Maris Ansis Tamsons. Portanto, diante da ausência da ciência, faz-se necessário o retorno dos autos a Unidade de Origem para que seja providenciada a intimação dos sujeitos passivos solidários possibilitando a apresentação do recurso voluntário no prazo legal.

Em que pese a inexistência de comprovação nos autos da intimação de Maris Ansis Tamsons, foi apresentado recurso voluntário por este sujeito passivo que eventualmente no retorno do processo a este Conselho poderá ser objeto de julgamento, entretanto, mesmo sendo identificado a existência da apresentação do recurso voluntário, entendo que o melhor caminho seja realizar a intimação também para este solidário concedendo o prazo regulamentar para reapresentação de recurso voluntário.

Diante do exposto voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem informe a data em que foi realizada a ciência da decisão da DRJ e a data de apresentação do recurso voluntário de cada um dos sujeitos passivos principal e solidários e caso ainda não tenha sido realizada a intimação que seja providenciada, possibilitando a apresentação de recurso voluntário no prazo legal.

Assinado digitalmente
Winderley Morais Pereira