



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

Processo nº 10280.720609/2008-19
Recurso nº
Resolução nº 3403-000.328 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Data 22 de maio de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente COWOOD TIMBERS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do Relator.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Raquel Motta Brandão Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de autos de infração da COFINS não-cumulativa (fls. 17/28), relativa aos fatos geradores 02/2004 a 12/2005, e da contribuição ao PIS não-cumulativo (fls. 29/42), relativo aos anos-calendários 2003, 2004 e 2005, ambos lavrados em 25.09.2008.

Em ambos os casos, o lançamento *ex officio* teve origem em procedimento fiscal instaurado a propósito da apreciação de pedidos de ressarcimento de alegados créditos

vinculados a receitas de exportação e transmitidos em sequência pela ora recorrente. Concluído o trabalho de análise, a fiscalização confeccionou relatório no qual descreve as supostas irregularidades encontradas, a saber (fls. 43/52):

(a) aproveitamento indevido de créditos referentes às aquisições de bens para revenda, uma vez que, conforme Livros de Entrada e Apuração de ICMS e notas fiscais de aquisição, parte das entradas teriam se dado com o fim específico de exportação, hipótese em que inexistia incidência das contribuições na etapa anterior, a teor do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;

(b) aproveitamento indevido de créditos referentes a aquisições de insumos, tendo em vista o exercício de atividade exclusivamente comercial pela autuada;

(c) aproveitamento indevido de créditos decorrentes de despesas com energia elétrica em 12/2002 e 01/2003, época em que o creditamento seria permitido apenas se a energia elétrica fosse utilizada como insumo; e

(d) aproveitamento indevido de créditos referente aos encargos de depreciação nos meses de janeiro a novembro de 2003 e em 2004, tendo em vista que, em primeiro lugar, as despesas de depreciação do período teriam sido contabilmente escrituradas apenas no mês de dezembro dos anos-calendário respectivos e, em segundo, que a partir de 08/2004, somente poderiam ser aproveitados os créditos de depreciação alusivas a aquisições efetuadas a partir de 05/2004.

Pois além das glosas propriamente ditas, o relatório fiscal de fls. 43/52 propôs também a revisão da base impositiva dos tributos a partir dos seguintes ajustes:

(a) redução das receitas de exportações de bens e serviços (conta 3.1.1.01.002) em função das respectivas devoluções (conta 3.1.1.02.002);

(b) recálculo das receitas de revenda de mercadorias no mercado interno (conta 3.1.1.01.001);

(c) tributação das receitas financeiras até 07/2004, pelo acréscimo à base de cálculo, das entradas decorrentes de “variações cambiais ativas”, as quais, de acordo com a fiscalização, eram escrituradas a crédito em conta destinada ao cômputo das variações cambiais passivas; e

(d) exclusão, da base de cálculo dos tributos, de valores correspondentes a despesas, registrados a débito da conta credora destinada ao registro de “recuperações de despesas” (4.1.1.80.900).

Por fim, ainda no mesmo relatório, informa a autoridade fiscalizadora que, na apuração dos débitos a lançar e dos saldos credores, teriam sido considerados *“apenas os descontos de créditos em cada mês informados pelo sujeito passivo nos DACON's, tendo em vista a possibilidade dos saldos de créditos já terem sido utilizados nos períodos subsequentes ao ano-calendário 2005”* e que, por força disto, *“foram apuradas, em diversos meses, diferenças a serem lançadas, bem como foram reduzidos os saldos credores que o contribuinte poderá utilizar”*.

Cientificado dos lançamentos em 29.09.2008 (fls. 18 e 30), a recorrente apresentou impugnação (fls. 62/132) na qual:

(a) sustenta a nulidade da exigência fiscal, em virtude da suposta ausência de instauração de procedimento fiscalizatório e de produção de conjunto probatório, o que teria resultado em violação aos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias;

(b) pede a improcedência da exigência fiscal, afirmando consistir de empresa industrial exportadora (e não meramente comercial exportadora), atuante no beneficiamento e acondicionamento de madeira, atividade prevista no RIPI (Decreto nº 4.544/02). Decreve seu processo produtivo (compra, secagem, plaina, multissera, moldureiras, refilamento, destopo e embalagem para exportação) e traz aos autos relatório técnico a este respeito (fls. 179/192);

(c) afirma que a madeira bruta, sua matéria-prima, e a madeira beneficiada e acondicionada possuem a mesma classificação fiscal na TIPI, qual seja, a 4407.2, e que a alíquota do IPI vigente à época era 0%;

(d) justifica que a descrição dos produtos nas NFs é irrelevante para identificação da ocorrência ou não de subsequente processo de industrialização, uma vez que a descrição faria referência ao tipo de madeira (tipo exportação) e não ao seu destino (para exportação). Adiciona que esta descrição atende a uma exigência do RICMS-PA para que haja suspensão do ICMS;

(e) cita o regramento que envolve a atividade das empresas comerciais exportadoras, em particular o Decreto-lei nº 1.248/72 e a Portaria SECEX nº 36/2007, para ressaltar o fato de não se enquadrar nestas disposições legais;

(f) ratifica que, nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865/04, a única forma possível para que adquirisse seus insumos sem a incidência do PIS/COFINS seria habilitando-se, perante a RFB, como empresa preponderantemente exportadora, o que nunca ocorreu;

(g) quanto à escrituração produzida no livro Registro de Entradas e no livro Apuração do ICMS, aponta que o agente fiscalizador utilizou-se de erro cometido pelos fornecedores do recorrente na emissão das respectivas notas fiscais, e tal fato não deveria modificar o real destino dos insumos adquiridos;

(h) discorre sobre a não-cumulatividade das contribuições, concluindo que a fiscalização adotou uma interpretação restritiva dos créditos, os quais abrangeriam as despesas com fretes suportados pela recorrente, materiais de embalagem, serviços de industrialização, depreciação, energia elétrica, combustíveis e peças para manutenção de máquinas e equipamentos;

(i) defende que as operações de exportação gozam de imunidade do PIS e da COFINS, acusando a fiscalização de haver negado efetividade ao art. 149, §2º, I, da CF/88;

(j) aponta a inconstitucionalidade na alteração da base de cálculo das contribuições feita pelo art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, motivo pelo qual não poderiam ser incluídas as receitas que não aquelas decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços;

(k) alega ser inconstitucional a aplicação da Taxa SELIC para fins de atualização dos créditos tributários e ferir o princípio da proporcionalidade e do não-confisco a aplicação da multa de ofício; e

(l) requer, ainda, a realização de perícia contábil.

Em 18.11.2009, a DRJ/Belém-PA proferiu acórdão (fls. 196/200), rechaçando todos os argumentos da recorrente e julgando procedente o lançamento fiscal. Afastou a DRJ as alegações de nulidade da autuação e considerou que as glosas efetuadas nos pedidos de ressarcimento conexos a estes autos de infração não seriam objeto de discussão neste procedimento em razão da advertência presente no item 6 do relatório fiscal (fls. 43/52), de tal sorte que, conclui, o indeferimento do direito creditório não teria repercussão sobre os valores aqui lançados.

Restrita a autuação, portanto, à formação da base de cálculo, validou a DRJ os ajustes nela promovidos pela fiscalização e, por fim, negou conhecimento aos argumentos fundados em inconstitucionalidade de preceitos normativos.

Tendo sido intimada do r. acórdão em 15.12.2009 (fls. 210), a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 213/313) para ratificar os argumentos articulados na impugnação e sustentar que a solução dos processos de ressarcimento poderia, sim, influir sobre o montante passível de exigência, nestes autos.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator.

O recurso é tempestivo e, observadas as demais formalidades aplicáveis, dele conheço.

Estes autos de infração tem por origem fiscalização a que foi submetida a recorrente em razão de uma série de pedidos de ressarcimento por ela formulados, relativos a saldos credores da contribuição ao PIS e da COFINS apurados pelo regime da não-cumulatividade, prevista nas Leis n^{os} 10.637/02 e 10.833/03, e vinculados a receitas de exportação, entre o 1^o trimestre/2003 e o 4^o trimestre/2005.

Com a finalidade de apreciar os pedidos, a auditoria instalou procedimento fiscal no curso do qual constatou uma série de supostas irregularidades, concernentes ora à valoração do direito creditório vindicado, ora à própria apuração da base de cálculo das exações.

Ao término do procedimento, a fiscalização em verdade acabou por refazer por inteiro a apuração dos dois tributos, (i) acrescentando novos valores à base impositiva anteriormente calculada pela recorrente e, (ii) quanto ao cálculo do direito de crédito propriamente dito, concluindo que a pessoa jurídica o apurara em montante maior que o devido.

Este não é, todavia, um daqueles processos formados a partir dos pedidos de ressarcimento formulados pela recorrente e, sim, o feito que compreende os autos de infração por meio dos quais a auditoria soma quantias às bases de cálculo das duas contribuições, exigindo débitos complementares aos originalmente apurados pelo sujeito passivo.

As planilhas preparadas pela auditoria e acostadas aos dois anexos explicam, em detalhes, o método por ela utilizado para liquidar os valores constituídos de ofício nestes autos

de infração: (i) recalculou o valor da base imponible de cada período de apuração, alcançando montantes superiores aos espontaneamente expostos à incidência pela recorrente; (ii) apurou o valor das exações, aplicando à base de cálculo determinada no item anterior às alíquotas previstas em lei; (iii) recalculou o valor dos direitos de crédito, obtendo quantias inferiores às apuradas pelo contribuinte; e, por fim, (iv) chegando o momento de subtrair os créditos dos débitos e apurar a exação sujeita à liquidação em pecúnia, incorreu em evidente equívoco.

É que, embora os cálculos preparados pela fiscalização indicassem que a recorrente tivesse mês a mês saldos credores disponíveis para abatimento dos respectivos débitos, ao invés de aproveitá-los para este fim, a fiscalização ignorou-os, limitando-se a abater das contribuições apuradas *ex officio* os créditos que a própria recorrente consumira nos cálculos demonstrados em suas DACONs. Sucede que, como afirma a própria auditoria fiscal, a recorrente sistematicamente apurava a menor as bases de cálculo do PIS e da COFINS, de tal sorte que, regra geral, calculava créditos que excediam em valor aos próprios débitos. Daí porque, na escrituração da recorrente, somente uma parte dos créditos apurados era efetivamente empregada para o abatimento das próprias contribuições, acumulando-se a diferença sob a forma de saldos credores.

Fato é que, procedendo desta forma, sem abater por inteiro os créditos a que o sujeito passivo faria jus dos débitos a que estaria sujeito, a fiscalização acabou por autuá-lo, inclusive nos períodos de apuração em que – de acordo com os cálculos da própria autoridade – o obrigado possuía estoque de créditos disponível para utilização.

Tome-se, como ilustração do aqui afirmado, a apuração da COFINS para outubro de 2005. Nesta competência, o contribuinte apurara débito de R\$7.324,57 e crédito de R\$103.984,59 (fls. 120, anexo 1). Portanto, deste estoque de créditos, aproveitou exatos R\$7.324,57 para abater o tributo devido e transportou a diferença para utilização nos meses subsequentes, conforme previsto pelo art. 3º, §4º, da Lei no. 10.833/03.

De sua parte, a fiscalização preparou os seguintes cálculos para o mesmo período de apuração. Ei-los (fls. 199, anexo 1):

(i) total da COFINS apurada no mês:	R\$55.964,88
(ii) créditos a descontar sobre vendas no mercado interno:	
(ii-a) saldo de meses anteriores:	R\$3.847,64
(ii-b) créditos apurados no mês:	R\$1.049,33
(ii-c) créditos disponíveis no mês (a + b):	R\$4.896,97
(ii-d) créditos descontados no mês:	(R\$0,00)
(iii) créditos a descontar sobre exportações:	
(iii-a) saldo de meses anteriores:	R\$13.348,34
(iii-b) créditos apurados no mês:	R\$2.299,96
(iii-c) créditos disponíveis no mês (a + b):	R\$15.648,30

(iii-d) créditos descontados no mês:

(R\$ 7.324,57)

(iv) COFINS lançada *ex officio*:

R\$48.640,31

Como se percebe, nos cálculos da fiscalização para o fato gerador de outubro de 2005, a COFINS foi lançada sobre R\$48.640,31, embora, neste mesmo mês, a recorrente ainda tivesse créditos de R\$13.220,70 disponíveis para abatimento (R\$ 4.896,97 relativamente às vendas no mercado interno e R\$ 8.323,73 vinculados às exportações). Significa que o contribuinte teve multa de ofício de 75% e juros de mora impostos sobre R\$48.640,31 quando, na realidade, ***mesmo sob as premissas da fiscalização***, os consectários deveriam ter sido aplicados sobre a diferença, isto é, sobre R\$35.419,61.

O defeito poderia, é claro, ser corrigido desde já, com a determinação de que se descontasse do tributo apurado pela fiscalização todo o estoque de créditos disponíveis em cada período de apuração. O grave inconveniente nisso é que, se o Colegiado assim procedesse, a solução poderia não ser ainda definitiva, na medida em que, a depender do julgamento dos pedidos de ressarcimento, a recorrente poderia vir a ter reconhecido outros créditos utilizáveis para minimizar ainda mais o valor dos débitos excedentes, passíveis de lançamento *ex officio*.

Portanto, equivocou-se a DRJ ao acreditar que não há prejudicialidade entre este processo e os de ressarcimento. Há sim. Aqueles feitos são prejudiciais ao julgamento deste.

Nesse contexto, voto por converter o julgamento deste recurso voluntário em diligência a fim de que os autos sejam baixados à DRF de origem, onde aguardarão o julgamento definitivo, na esfera administrativa, dos pedidos de ressarcimento listados às fls. 9/12. Juntada cópia, nestes autos, dos acórdãos lavrados nos feitos em questão, retornem os autos para conclusão do julgamento.

É como voto.

Marcos Tranchesí Ortiz