



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.004870/2010-41
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-002.509 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de dezembro de 2021
Assunto INSTRUÇÃO DE SEGUNDO GRAU
Recorrente SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Mauricio Pompeo da Silva.

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de ressarcimento de contribuições não cumulativas relacionadas com exportação do terceiro trimestre de 2009.

1.2. A DRF de Cascavel indeferiu o ressarcimento dos créditos pleiteados pela **Recorrente** uma vez que:

1.2.1. A apropriação extemporânea dos créditos em setembro de 2009, não respeitou o rateio proporcional dos meses em que os créditos foram originados sendo integralmente vinculados ao mercado externo;

1.2.2. Ao refazer o rateio proporcional dos créditos extemporâneos por período de apuração resulta “que somente R\$ 2.150.554,10 destes créditos extemporâneos poderiam ser vinculados a operações do mercado externo. E, nos meses de dezembro/2007 a dezembro/2008, cujos valores foram todos apropriados em setembro/2009, os créditos que poderiam ser vinculados ao mercado externo totalizaram apenas R\$ 101.073,77”;

1.2.3. “Portanto, mesmo somando os créditos apurados à alíquota normal, de 7,6%, demonstrados na linha 15 da ficha 16A, o total dos créditos vinculados ao mercado externo no mês de setembro/2009 seria de apenas R\$ 109.106,74 (R\$ 8.122,97 de créditos apurados no mês e R\$ 101.073,77 de créditos extemporâneos), valor bem inferior ao já utilizado pelo contribuinte para abater débitos de vendas no mercado interno, que foi de R\$ 551.342,89”.

1.3. A **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que alega, em síntese:

1.3.1. “A Manifestante pleiteou o ressarcimento da COFINS dos períodos já anteriormente mencionados. Ocorre que, incontestado o seu direito aos créditos vinculados às receitas de exportação, a Manifestante incorreu em erro formal no preenchimento dos DACON's, ao vincular a totalidade dos seus créditos extemporâneos a estas receitas, deixando de apropriá-los proporcionalmente com a totalidade das receitas obtidas na época da apuração dos créditos”;

1.3.2. A própria fiscalização reconhece a possibilidade do direito (embora não no montante pleiteado), logo, deveria ter intimado a **Recorrente** para corrigir o erro ao invés de indeferir o crédito;

1.3.3. As DACONs retificadoras que acompanham a Manifestação de Inconformidade demonstram o crédito no montante de R\$ 154.703,76;

1.4. A DRF de Curitiba baixou os autos em diligência para que a unidade de origem auferisse os créditos pleiteados pela **Recorrente** com base nas DACONs retificadas, apresentando, posteriormente, Relatório Circunstanciado.

1.5. No Relatório exigido, o fiscal responsável destaca:

1.5.1. Tentativa da **Recorrente** em ludibriar a fiscalização, vez que incluiu créditos do mercado interno tributados e, consequentemente, não ressarcíveis em pedido de crédito do mercado externo, e ressarcível;

1.5.2. “O auditor-fiscal não tem porque requisitar documentos retificadores no curso de um procedimento fiscal”;

1.5.3. Por se tratar de diferença entre crédito presumido e crédito básico o crédito pleiteado pela **Recorrente** não é extemporâneo, mas complementar, cabendo ao julgador decidir pela concessão;

1.5.3.1. Ademais, em *breve análise*, notou-se que parte das notas coligidas pela **Recorrente** como base para o pedido de crédito extemporâneo gozam

de suspensão, alíquota zero ou isenção das contribuições ou, ainda tratam-se de produtos para revenda com suspensão ou alíquota zero das contribuições;

1.5.3.2. “Todavia, o caminho adequado para solução de tal descompasso não está na impugnação do Despacho Decisório, mas na apresentação de um pedido de ressarcimento de crédito complementar para cada trimestre e para cada tipo de crédito de origem”;

1.5.4. Sem embargo de os DACONs apresentados com a Manifestação de Inconformidade tenham corrigido o rateio proporcional, “admitir a retificação de DACONs no curso desse procedimento fiscal seria o mesmo que admitir a retificação dos próprios Pedidos de Ressarcimento em análise, o que entendemos incabível”;

1.5.5. No quarto trimestre de 2006 foi lançado crédito extemporâneo (chamado pelo fiscal de complementar, em parte *possivelmente* prescrito, em parte são revenda de produtos adquiridos com suspensão, não lançados nos respectivos períodos de apuração e sem o rateio) apenas para majorar o saldo credor do período;

1.5.6. Em reconstrução do DACON desde dezembro de 2006, com rateio proporcional conforme DACON apresentados no procedimento fiscal (e não com a Manifestação de Inconformidade) “*observa-se assim, resumidamente, que, no final do 3º trimestre de 2009, a contribuinte não dispunha do saldo positivo de créditos vinculado à exportação de R\$ 226.738,88 para justificar seu Pedido de Ressarcimento, mas sim um saldo negativo de R\$ 7.045.132,95*”;

1.5.6.1. “À primeira vista, esse valor negativo poderia ensejar uma autuação complementar, mas sabe-se que o mesmo rateio que promoveu a redução dos créditos de exportação indicou, por outro lado, um incremento de crédito nos demais segmentos de mercado em valor suficiente para cobrir o saldo negativo evidenciado”.

1.6. Em nova Manifestação a **Recorrente** destaca:

1.6.1. O Parecer Normativo COSIT 2/2015 permite a retificação da DACON até o término do processo administrativo;

1.6.2. Não apresentou nova DCOMP mas impugnação parcial do indeferimento do pedido de crédito;

1.6.3. “A Manifestante escriturou extemporaneamente diferenças oriundas de créditos presumidos para créditos normais” inexistindo limitação legal a tanto;

1.6.4. Em seu primeiro despacho a fiscalização deferiu os créditos extemporâneos vinculados à aquisições em tese suspensas (Lei 10.925/04) mas que foram tributadas vez que não houve destaque em nota fiscal da suspensão e que seus

fornecedores não exercem cumulativamente as atividades descritas no art. 9º da Lei 10.925/04;

1.6.5. “O valor solicitado na Manifestação de Inconformidade, de R\$ 154.703,76 é bem inferior ao valor disponível de créditos vinculados a exportação passíveis de ressarcimento, no montante de R\$ 416.604,28” – “o que demonstra que o valor solicitado neste processo é referente a crédito lançado no terceiro trimestre de 2009, não saldos oriundos de DICON anteriores”;

1.7. A DRJ de Curitiba, ao receber ambas as Manifestações, manteve o indeferimento do crédito eis que:

1.7.1. O crédito apurado inicialmente pela fiscalização trata-se de mera estimativa, e não demonstra a liquidez e certeza do crédito da **Recorrente**;

1.7.2. “Muito mais importante, que mencionadas conclusões (de inexistência do crédito) foram obtidas, independentemente, das informações relativas aos créditos que constam dos DICON retificadores entregues em 22/01/2010 ou em 28/07/2011. Ou seja, a inexistência do direito ao crédito foi constatada nos dois procedimentos com base nas informações relativas às aquisições de insumos (planilhas e listagens) dos períodos de origem dos créditos, prestadas/fornecidas durante os procedimentos, sem qualquer influência dos valores dos ditos créditos extemporâneos que constam informados nos DICON retificadores entregues em 22/01/2010 ou em 28/07/2011”;

1.7.2.1. “O “erro” de vinculação integral dos créditos extemporâneos apurados às receitas de exportação, não teve qualquer influência nas conclusões fiscais”;

1.7.3. “Resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências”;

1.7.4. “A interessada não trouxe quaisquer elementos (argumentos e ou documentos) que pudessem derrubar as conclusões fiscais obtidas no procedimento fiscal inicial e na diligência fiscal. Apresentou alegações simples de que possui o direito creditório vindicado, as quais não foram acompanhadas de documentos comprobatórios, contábeis e fiscais”;

1.7.5. “A Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004 foi taxativa ao determinar, no § 5º do artigo 51, que “não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos”.

1.8. Intimada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando o quanto descrito em sede de Manifestação de Inconformidade somada às teses de nulidade do julgado por violação à verdade real, correção monetária do crédito pela SELIC e não cabimento de multa isolada.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de COFINS vinculado à receitas de exportação.

2.1.1. Após receber todos os documentos contábeis e fiscais da **Recorrente** notou o fiscal de piso discrepância entre o rateio proporcional dos créditos descritos na linha Ajustes Positivos de Créditos e dos demais créditos do período, intimando a **Recorrente** para esclarecimentos.

2.1.2. Em resposta, a **Recorrente** informou que os créditos descritos na linha Ajustes Positivos de Créditos são de outros períodos (julho de 2007 a dezembro de 2008), decorrentes de requalificação de créditos anteriormente tidos como presumidos (Lei 10.924/05) – agora integrais ante ausência de destaque na suspensão nas notas e atividade dos fornecedores.

2.1.3. Ao receber a resposta acompanhada de listagem da notas fiscais apresentada pela **Recorrente**, a fiscalização identificou que na maioria dos casos a **Recorrente** realmente fazia jus ao crédito requalificado. No entanto, por serem extemporâneos, os créditos deveriam respeitar o rateio proporcional do respectivo período de apuração.

2.1.3.1. Assim, sem entrar no mérito da comprovação das exportações – embora, linhas antes tenha dito que “a *única análise feita (...) foi a conferência das exportações informadas pelo contribuinte com os dados do SISCOEX*” – o culto fiscal 1) apurou a totalidade dos créditos extemporâneos, nos respectivos períodos de apuração, com base nos arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte e 2) rateou-os proporcionalmente, levando em conta as receitas dos respectivos períodos de apuração, com base nos DACONs apresentados pela **Recorrente**. O resultado da equação foi um crédito extemporâneo no total de R\$ 101.073,77, menor do que o pleiteado pela **Recorrente**:

35. Mas, deixamos de fazer uma análise caso a caso de cada compra, uma vez que a simples distribuição dos créditos pleiteados pelo contribuinte – supondo que todo o valor fosse devido – pelos meses em que se originaram e a vinculação destes créditos com as aquisições no mercado interno ou externo, de acordo com as receitas de exportação declaradas em DACON pelo próprio contribuinte já é suficiente para nos levar à conclusão de que não existe qualquer valor de crédito vinculado ao mercado externo a ser ressarcido, como demonstraremos a seguir.

36. Levantamento feito na listagem e nos arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte demonstram que os créditos extemporâneos pleiteados teriam se originado, mensalmente, conforme demonstrado no quadro a seguir.

37. No quadro anterior fizemos ainda uma vinculação dos créditos extemporâneos apurados, com as operações no mercado externo, com base nos percentuais de receitas de exportação (diretas e indiretas) informadas pelo próprio contribuinte em DACON e também sem entrar no mérito da comprovação ou não destas exportações. O resultado é que somente R\$ 2.150.554,10 destes créditos extemporâneos poderiam ser vinculados a operações do mercado externo. E, nos meses de dezembro/2007 a dezembro/2008, cujos valores foram todos apropriados em setembro/2009, os créditos que poderiam ser vinculados ao mercado externo totalizaram apenas R\$ 101.073,77.

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-002.509 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.004870/2010-41

2.1.4. A **Recorrente**, em sede de Manifestação de Inconformidade, afirmou erro e apresentou os DACONs retificados. A DRJ, ante a apresentação dos documentos, baixou o processo a origem para que o pedido de crédito fosse analisado de acordo com as novas DACONs (evidentemente, comparadas aos documentos já apresentados).

2.1.5. O fiscal responsável, então, elaborou Relatório de Fiscalização em que destaca a impossibilidade da concessão do ressarcimento pois: a) os créditos extemporâneos são, em verdade, créditos complementares (SIC), diferença de crédito já apurado no respectivo período de apuração e b) ilegalidade de retificação do DACON após despacho decisório.

2.1.5.1. Contudo, o auditor fiscal superou os obstáculos por si levantados e passou a analisar o *quantum debeatur* **em tese**. Para tanto, o defensor do Erário intimou a **Recorrente** a apresentar DACONs de períodos anteriores (1º Trimestre de 2004 a 4º Trimestre de 2006).

2.1.5.2. Apresentados os documentos, ficou constatado **em breve análise** que: 1) parte dos créditos extemporâneos foram fulminados pela prescrição, 2) parte dos créditos pleiteados decorrem de insumos sujeitos à alíquota zero e isenção e, 3) parte dos créditos pleiteados não são insumos das contribuições:

Mesmo decidindo-se pelo reconhecimento do direito – o que não acreditamos, pois ele precisa estar explícito na Lei, – um eventual recálculo desse crédito complementar deverá levar em conta diversos itens não esgotados aqui neste relato, e nem mesmo no do despacho decisório, quais sejam:

- a) Segundo o auditor-fiscal que analisou o pleito, há diversas notas fiscais consideradas pela contribuinte em sua base de cálculo que apresentam indicação de suspensão do PIS/PASEP e COFINS;
- b) Pela breve análise que fizemos, há insumos listados sujeitos à alíquota zero e suspensão;
- c) Também pela breve análise que fizemos, nem todas as aquisições correspondem a insumos utilizados na produção, pois há registro de simples revenda dos mesmos produtos e, como se sabe, um produto adquirido com alíquota zero que é revendido também pela alíquota zero obviamente não gera crédito.
- d) 
- f) Outra possível razão para ter processado esse lançamento em dezembro de 2006 de supostos créditos gerados em 2004 teria sido o fato de já estarem prescritos, eis que o PER é de janeiro de 2010. O lançamento acumulado em dezembro de 2006 visou, ao que tudo indica, dar uma roupagem de legalidade ao pleito;
- g) Com esse expressivo crédito lançado em dezembro/2006 buscou alavancar o saldo dos créditos de exportação para justificar adiante a apresentação do Pedido de Ressarcimento, ora sob reanálise.

2.1.5.3. Nesta nova equação, a fiscalização apurou um saldo negativo de COFINS exportação da ordem de 7 milhões de reais, porém um incremento – supõe-se do mesmo valor – a título de outras rubricas:

Observa-se assim, resumidamente, que, no final do 3º trimestre de 2009, a contribuinte não dispunha do saldo positivo de créditos vinculado à exportação de **RS 226.738,88** para justificar seu Pedido de Ressarcimento, mas sim um **saldo negativo de RS 7.045.132,95**.

À primeira vista, esse valor negativo poderia ensejar uma autuação complementar, mas sabe-se que o mesmo rateio que promoveu a redução dos créditos de exportação indicou, por outro lado, um incremento de crédito nos demais segmentos de mercado em valor suficiente para cobrir o saldo negativo evidenciado.

Fl. 7 da Resolução n.º 3401-002.509 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10935.004870/2010-41

2.1.6. A gritante divergência entre o valor a ressarcir apurado (em tese) na primeira fiscalização e apurado (também em tese) na segunda, já seria suficiente à baixa dos autos para esclarecimentos.

2.1.7. Some-se à *inescondível* distância, o fato de a fiscalização, por duas vezes, ter analisado o crédito da **Recorrente** em tese e em base bastante duvidosas.

2.1.7.1. Veja, em primeira jornada a fiscalização fez corretamente a divisão dos créditos de acordo com a listagem apresentada pela **Recorrente**, porém, ignorou os livros e documentos contábeis e fiscais ao fazer o rateio proporcional de cada um dos períodos (fundamentou-se em DICON). Ademais, a segunda fiscalização destaca que, não obstante a segregação (supõe-se, novamente) das notas em que houve o destaque da suspensão, a primeira fiscalização deixou de afastar os créditos incidentes sobre aquisições de mercadorias com alíquota zero, isentas e também de mercadorias que sequer são insumos das contribuições.

2.1.7.2. Sem prejuízo do apontamento do equívoco do colega, em segunda jornada não houve correção dos erros apontados. A fiscalização considerou no montante dos créditos a apurar – aparentemente – créditos prescritos, com alíquota zero, isentos e aquisições que não se configuram como insumos; e o que é pior, tudo isto com base em DICON, sendo que a fiscalização tinha às mãos todos os documentos contábeis e fiscais da **Recorrente** – planilhados, inclusive.

3. Assim, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização com base em **todos** os documentos contábeis e fiscais apresentados pela **Recorrente**, **inclusive em procedimento fiscal**, analise e quantifique os créditos das contribuições vinculadas às exportações no período de julho de 2007 a dezembro de 2008, considerando o rateio proporcional daquele período e os óbices legais ao creditamento apontados pela fiscalização (leia-se, vinculação com exportações, suspensão e impossibilidade de creditamento com fulcro na Lei 10.924/05 por não indicação da suspensão em nota fiscal, créditos prescritos, entradas isentas ou sujeitas à alíquota zero e, por fim aquisições que não se enquadram como insumos). Após, deve a fiscalização dar ciência ao **Recorrente** para, em querendo, apresentar manifestação, no prazo de 30 (trinta dias). Encerrado o prazo, com ou sem manifestação, devem os autos ser encaminhados a este Casa para prosseguir o julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto