



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

Processo n° 10935.007800/2007-49
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-003.198 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria Pis e Cofins incidência cumulativa e não cumulativa
Recorrentes SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2004, 01/08/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/12/2005

BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. RECEITAS DE VENDAS AO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

A venda com fim específico de exportação desonera o vendedor da obrigação de comprovar a exportação quando cumpridos os requisitos do §1º, inciso IX, do Decreto 4.524/2002. A ausência desses requisitos transfere o ônus para o vendedor, que pode dele se desincumbir quando apresenta os respectivos memorandos de exportação, onde esteja consignado como vendedor.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA.

A atividade de revenda de cereais não caracteriza produção e não gera direito ao crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas, por expressa determinação legal, art. 8º e 9º da Lei 10.925/2004, exceto no período de fevereiro a julho de 2004, no qual este crédito presumido foi permitido.

PIS NÃO-CUMULATIVO. ESTOQUE DE ABERTURA. CRÉDITO PRESUMIDO.

Na sistemática de tribulação pela forma ele incidência não-cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura de bens e insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não compreendendo o saldo de conta credora Provisões de Compra, integrante do Passivo Circulante, por se tratar de ajuste contábil do valor devido pelo contribuinte a seus fornecedores de mercadorias já Consumidas, que dependiam de fixação de preço.

SOBRAS TÉCNICAS. OUTRAS RECEITAS.

As perdas de estoques e quebras de produção, por não ensejarem saídas tributadas devem ser objeto de ajuste no valor das contribuições, seja pela inclusão do crédito no resultado contábil do contribuinte, seja pelo estorno do crédito, todos em respeito à não-cumulatividade das contribuições previstas na Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/08/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/12/2005

BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. RECEITAS DE VENDAS AO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

A venda com fim específico de exportação desonera o vendedor da obrigação de comprovar a exportação quando cumpridos os requisitos do §1º, inciso IX, do Decreto 4.524/2002. A ausência desses requisitos transfere o ônus para o vendedor, que pode dele se desincumbir quando apresenta os respectivos memorandos de exportação, onde esteja consignado como vendedor.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA.

A atividade de revenda de cereais não caracteriza produção e não gera direito ao crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas, por expressa determinação legal, art. 8º e 9º da Lei 10.925/2004, exceto no período de fevereiro a julho de 2004, no qual este crédito presumido foi permitido.

PIS NÃO-CUMULATIVO. ESTOQUE DE ABERTURA. CRÉDITO PRESUMIDO.

Na sistemática de tribulação pela forma ele incidência não-cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura de bens e insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não compreendendo o saldo de conta credora Provisões de Compra, integrante do Passivo Circulante, por se tratar de ajuste contábil do valor devido pelo contribuinte a seus fornecedores de mercadorias já Consumidas, que dependiam de fixação de preço.

SOBRAS TÉCNICAS. OUTRAS RECEITAS.

As perdas de estoques e quebras de produção, por não ensejarem saídas tributadas devem ser objeto de ajuste no valor das contribuições, seja pela inclusão do crédito no resultado contábil do contribuinte, seja pelo estorno do crédito, todos em respeito à não-cumulatividade das contribuições previstas na Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos: negar provimento ao recurso voluntário quanto a possibilidade de aproveitamento dos créditos de estoque. Por unanimidade de votos: dar parcial provimento ao recurso voluntário para permitir a exclusão das receitas referentes as sobras técnicas. Por maioria de votos: dar parcial provimento ao recurso

voluntário para aceitar as comprovações de vendas destinadas à exportação comprovadas por meio da diligência fiscal, cujo memorando de exportação registre a Recorrente na situação de vendedora e negar provimento quanto à possibilidade de utilização do crédito presumido nas operações com pessoas físicas. Vencido o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que dava provimento para considerar como créditos a totalidade das exportações e do crédito presumido de operações com pessoas físicas. Designado para o voto vencedor referente a comprovação de exportações e as operações com pessoas físicas, o Conselheiro Marcelo Giovanni Vieira. Acompanhou o julgamento o patrono do contribuinte, Dr. Jhonattan Siqueira Emerich, OAB-PR 64.439, Escritório Frizzo e Feriato Advocacia Empresarial.

(assinatura digital)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

(assinatura digital)

MARCELO GIOVANI VIEIRA – redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisario e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício do valor exonerado e Recurso Voluntário de fls. 1684 interposto em face de decisão de primeira instância de procedimento administrativo fiscal de âmbito Federal proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo - DRJ/SP de fls. 1646 que considerou parcialmente procedente o lançamento de PIS e COFINS por insuficiência de recolhimento conforme Auto de Infração de fls. 1035 e seguintes.

Sendo costume desta Turma de Julgamento a transcrição do Relatório das decisões de primeira instância, segue para apreciação:

"Trata o presente processo de Auto de Infração de Programa de Integração Social - PIS. as fls. 517/525. pelo qual se exige o recolhimento de R\$ 5.676.918,80 de PIS incidência não-cumulativa, R\$ 4.257.689,00 de multa de lançamento de ofício de 75%, além dos acréscimos legais; e de Auto de Infração de Contribuição para a Seguridade Social — Cofins, às fls. 526/538, pelo qual se exige o recolhimento de R\$ 29.509.259,06 de contribuição, sendo R\$ 9.984.524,84 de Cofins cumulativo, R\$ 19.524.734,22 de Cofins incidência não-cumulativa. R\$ 22.131.944,20 de multa de lançamento de ofício de 75%, além dos acréscimos legais.

Conforme Termo de Constatação Fiscal (394/515), a autuação se deu em virtude da constatação das seguintes irregularidades:

- 1) receitas de exportação não comprovadas, nos valores de R\$ 309.735.230,42, R\$ 46.697.055,17 e R\$ 155.507.770,21, relativas aos anos ele 2003, 2004 e 2005, respectivamente;*
- 2) créditos indevidos calculados sobre aquisições para o ativo imobilizado, além das depreciações registradas, no montante de R\$ 2.724.972,84, no ano de 2003;*
- 3) devoluções de vendas computadas em duplicidade, no total de R\$ 269.683.21, em 2003;*
- 4) crédito presumido indevido sobre aquisições de pessoas físicas, nos valores de R\$ 464.341,59 em 2004 e R\$ 819.383,03 em 2005, em relação ao PIS e R\$ 639.421,43 em 2004 e R\$ 3.738.661,99 em 2005, em relação à Cofins;*
- 5) falta de informação de receitas de vendas no Dacon de 2004, no total de R\$ 34.677.309,45 em relação ao PIS e de R\$ 34.679.340,92 em relação à Cofins;*
- 6) "outras receitas" e exclusão de outras receitas (Receitas Financeiras - Resultado da Equivalência Patrimonial e Vendas Não-operacionais) que totalizaram as glosas de R\$ 10.378.174,66 e de R\$ 11.472.651,77, nos anos de 2003 e 2004, respectivamente, em relação ao PIS, e de R\$ 11.566.203,06 em 2004, quanto à Cofins; e 7) apropriação indevida de crédito presumido da Cofins sobre estoque em 31/01/2004, no total de R\$ 2.018.504,19, equivalente a R\$ 167.208,68 por mês, no período compreendido entre fevereiro/2004 e Janeiro/2005.*

Segundo o mesmo Termo de Constatação Fiscal, das irregularidades apuradas resultou numa diferença de R\$ 10.338.630,23 de PIS não-cumulativo, que após ser compensado com o saldo credor de R\$ 4.661.711,43, existente em 31/12/2005 no Dacon (linha 22 da ficha 11 B) apresentado pela contribuinte, remanesceu o saldo de R\$ 5.676.918,80, objeto do presente lançamento de ofício.

Em relação à Cofins não-cumulativa, foi apurada uma diferença de R\$ 24.078.135,42, que após a compensação com o saldo credor de R\$ 5.009.017,36, existente em 31/12/2005 no Dacon da contribuinte (linha 21 da ficha 17B), e considerando a compensação no valor de R\$ 545.616,16 efetuada por meio de Dcomp, restou o saldo de R\$ 19.524.734,22, que foi objeto do lançamento de ofício.

Cientificada em 21/12/2007 (fl. 517), a interessada ingressou com a impugnação de fls. 546/565, em 21/01/2008, por intermédio de seu representante legal (fls. 567), nos termos a seguir sintetizada.

Ressalta, inicialmente, a possibilidade de apresentação posterior de provas documentais, uma vez que se mostra impossível conseguir acostar ao presente feito toda a documentação tendente a demonstrar as incorreções do auto de infração.

Contesta a desconsideração feita pela autoridade fiscal das exportações registradas em sua contabilidade, cujas operações são isentas de PIS e Cofins, já que incumbe à autoridade o ônus de provar a alegada inoccorrência das exportações.

Diz que, inobstante a apresentação de vários memorandos, enviados pelas empresas com as quais manteve relações comerciais e que confirmavam as exportações realizadas, a autoridade fiscal concluiu que não teria sido efetivada a exportação no montante de R\$ 511.943.055,80 nos anos de 2003 a 2005.

Entende que, antes de presumir que essas mercadorias não foram exportadas, poderia a autoridade fiscal ter intimado as empresas para demonstrar as exportações efetivadas, já que está sendo "penalizada" por não ter recebido os memorandos de comprovação. Saliencia que está juntando documentos reunidos após a ciência do auto de Infração, estando ainda na dependência da obtenção de vários outros que serão apresentados oportunamente. Enfatiza o seu entendimento de que cabe à autoridade fiscal o ônus probatório acerca da alegada inoccorrência das exportações e que teriam sido as mercadorias comercializadas no mercado interno, citando doutrinadores a respeito do ônus da prova.

Por fim, diz que não tem lógica a presunção da autoridade fiscal, já que houve a remessa de mercadorias para formação de lotes em depósitos localizados no porto de Paranaguá, na zona aduaneira, e que, depois disso, comercializasse as mesmas no mercado interno; e, por outro lado, a responsabilidade é da empresa exportadora que, tendo deixado de repassar as informações acerca da efetivação das exportações, acaba por assumir os ônus daí decorrentes, dentro dos quais está a assunção dos tributos ora exigidos.

Em relação à glosa efetuada sobre os créditos oriundos das aquisições destinadas ao ativo imobilizado e do suposto registro duplicado de vendas canceladas, ressalta que pretende reunir a documentação necessária para demonstrar que não ocorreu a infração apontada.

Quanto à glosa do crédito presumido decorrente da aquisição de insumos de pessoas físicas, alega que não pode ser mantida, ante a ausência de respaldo legal, já que até fevereiro de 2004 nada constava na legislação acerca da restrição do direito ao crédito quando o processo de industrialização se restringisse à secagem, seleção e padronização, para posterior comercialização, no percentual de 70%; de fevereiro a julho de 2004 foi ampliado esse direito, abrangendo também a Cofins, e surgindo o crédito presumido não só quando da compra de matéria-prima destinada à industrialização, mas também quando da ocorrência de compra para revenda (agora de forma expressa); e a partir de agosto de 2004, a legislação estabeleceu a perda do direito de crédito quando da aquisição de insumos de pessoas físicas

utilizados para a comercialização, reduzindo o percentual elo crédito para 35%.

Alega também que a autoridade fiscal não localizou com precisão o montante relativo às aquisições de insumos usados para industrialização de produtos e para comercialização, partindo de outros critérios visando encontrar o valor correspondente ao crédito utilizado. Aduz que a reconstituição do crédito presumido assim realizada não pode ser tida como correta, seja pela ausência de respaldo legal, ou ainda pela evidente inexactidão dos dados utilizados pela autoridade fiscal para formar o montante entendido como sendo o correto crédito presumido que ela tem direito.

Diz que, embora a legislação ter sido omissa em relação aos créditos presumidos quando da aquisição de insumos para posterior comercialização (revenda, após beneficiamento, de produtos in natura) nos períodos de fevereiro/2003 a janeiro/2004 e de agosto/2004 até dezembro/2005 (término do período objeto da fiscalização), sempre registrou tais créditos, baseando-se, tal conduta, em orientações dadas pela própria Secretaria da Receita Federal, em resposta a processos de consulta.

Relativamente a falta de informação de receitas de vendas no Dacon de 2004, nos valores de R\$ 19,9 milhões em agosto e R\$ 14,7 milhões em setembro, argumenta que não podem ser considerados na base de incidência, porque decorrem da soma de receitas advindas de operações de vendas tributadas com alíquota zero ou com suspensão, nos termos do art. 1.º, I a VII, e art. 9º da Lei n.º 10.925, de 2004.

No tocante aos registros contábeis a título de "outras receitas" ressalta que a autoridade fiscal incluiu no auto de infração a exigência de PIS e Cofins as receitas assim auferidas - salvo as decorrentes do Resultado Positivo de Equivalência Patrimonial, da Venda do Imobilizado e do grupo de Receitas Financeiras -, restando consignado pelo fisco que: "mesmo os valores contabilizados em contas que representem recuperação de despesas como 31523 (recuperação de Perdas/Danos e Despesas), 31529 (reembolso de movimentações de produtos) e 31535 (reembolso de perdas e transportes), devem ser incluídos na linha 09 em obediência ao conceito de receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou da classificação contábil.

E tais valores não podem ser objeto de exclusão, seja por absoluta falta de previsão legal, seja pelo fato de que salvo prova em contrário quando tais despesas foram geradas, proporcionaram um crédito de PIS e COFINS para o contribuinte.

No entanto, diz que pretende demonstrar que efetivamente determinadas despesas lançadas na contabilidade nunca geraram qualquer crédito e/ou foram abatidas da base de cálculo apurada no Dacon com a apresentação oportuna dos documentos necessários para tanto.

Independentemente, salienta que a autoridade fiscal incluiu na base de incidência valores correspondentes à sobra técnica que, como se sabe, equivale a uma sobra de produto em estoque que fazia parte de uma margem estimada de perda, que tem apenas o intuito de ajustar o estoque físico, não sendo possível de formar a base de cálculo do PIS e da Cofins, até porque houve anterior tribulação sobre a totalidade da mercadoria no momento de sua saída.

Quanto à glosa de crédito presumido sobre o estoque, em 31/12/2004, aduz que não foi analisado pela autoridade fiscal o registro contábil correspondente às provisões de compra em relação às aquisições feitas junto a produtores rurais, com preço a fixar, o que elevaria o estoque de R\$ 24.466.292,99 para R\$ 83.096.318,77, resultando na existência de um crédito presumido de R\$ 2.492.889,56, pela aplicação da alíquota de 3%, superior inclusive ao que fora utilizado.

Diz que, de qualquer forma, o auditor não aplicou a alíquota de 3% sobre o montante do valor do estoque, o que geraria um crédito de R\$ 733.988,78; o que fez foi criar uma proporção entre os bens do estoque que eram correspondentes a cereais (73,45%) e aqueles que seriam destinados para revenda (26,55%), com base na afirmação de que os bens em estoque classificados como cereais são "preponderantemente" adquiridos de pessoas físicas e, por isso, não gerariam direito ao crédito presumido. Alega que a autoridade fiscal assim agiu sem qualquer respaldo legal e, pior, sem ter a indispensável certeza acerca do real montante então em estoque que foi adquirido de pessoas físicas.

Por fins, solicita que lhe seja possibilitada a apresentação de provas documentais posteriormente, referida a diligência com relação à falta de informação de receitas de vendas no mês de agosto e setembro de 2004 e para que se extinga o crédito tributário exigido ou, no mínimo, seja reduzida a base de incidência sobre a qual o mesmo foi calculado.

Em 12/05/2008, foi solicitada à DRF em Cascavel/PR, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a realização de diligência, no sentido de que fossem demonstradas e confirmadas as operações de exportações discriminadas em Memorandos de Exportação; confirmação das operações de vendas tributadas com alíquota zero ou com suspensão; e confirmação do estoque existente em 31/01/2004 para efeito de utilização do crédito presumido da contribuição (fls. 763/764). As fls. 767/841 consta o resultado da diligência efetuada, cujo termo foi cientificado à interessada com reabertura de prazo para apresentação de contestação.

É o relatório."

Segue a Ementa desta decisão da Delegacia Regional de Julgamento DRJ/SP, de fls. 1646, para apreciação:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2004, 01/08/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/03/2005, 01/01/2005 a 31/12/2005.

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA.

Não constitui objeto de litígio a matéria com a qual ha concordância expressa do sujeito passivo.

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO

A apresentação de provas deve ser realizada junto à impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de Força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERICIA.

O pedido de diligência é Solicitado pela autoridade julgadora quando for imprescindível para análise adequada do litígio ou para a formação de sua livre convicção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2004, 01/08/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/03/2005, 01/01/2005 a 31/12/2005.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE VENDAS AO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

Excluem-se as receitas de exportação da base de cálculo da contribuição, que estejam devidamente comprovada a exportação indireta (por meio de empresas comerciais exportadoras) de produtos ao exterior.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA.

A pessoa jurídica que adquire produtos "in natura" de pessoas físicas residentes no País, destinados à comercialização, realizando operação de limpeza, secagem, padronização e armazenagem. somente fazia jus ao crédito presumido no período de 10/02/2004 a 31/07/2004, uma vez que a legislação restringia o direito ao crédito em relação a insumos adquiridos nos demais períodos por pessoa jurídica produtora das mercadorias.

BASE DE CÁLCULO. VENDAS TRIBUTADAS COM ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO.

É ele se excluir da base de cálculo da contribuição, as receitas advindas de operações de vendas tributadas com alíquota zero ou com suspensão, que restarem devidamente comprovadas.

PIS. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA.

A base de cálculo da contribuição é o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, considerando a

totalidade das receitas auferidas, aplicando-se sobre o valor obtido a alíquota determinada pela legislação de regência.

PIS NÃO-CUMULATIVO. ESTOQUE DE ABERTURA. CRÉDITO PRESUMIDO.

Na sistemática de tribulação pela forma de incidência não-cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura de bens e insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não compreendendo o saldo de conta credora Provisões de Compra, integrante do Passivo Circulante, por se tratar de ajuste contábil do valor devido pelo contribuinte a seus fornecedores de mercadorias já consumidas, que dependiam de fixação de preço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2004, 01/08/2004 a 31/03/2005, 01/05/2005 a 31/12/2003.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE VENDAS AO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

Excluem-se as receitas de exportação da base de cálculo da contribuição, que estejam devidamente comprovada a exportação indireta (por meio de empresas comerciais exportadoras) de produtos ao exterior.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA.

A pessoa jurídica que adquire produtos "in natura" de pessoas físicas residentes no País, destinados à comercialização, realizando operação de limpeza, secagem, padronização e armazenagem, somente fazia jus ao crédito presumido no período de 10/02/2004 a 31/07/2004, uma vez que a legislação restringia o direito ao crédito em relação a insumos adquiridos nos demais períodos por pessoa jurídica produtora de mercadorias.

BASE DE CÁLCULO. VENDAS TRIBUTADAS COM ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO.

E ele se exclui da base de cálculo da contribuição, as receitas advindas de operações de vendas tributadas com alíquota zero ou com suspensão, que restarem devidamente comprovadas.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA.

A base de cálculo da contribuição é o faturamento, que corresponde a receita bruta da pessoa jurídica, considerando a totalidade das receitas auferidas, aplicando-se sobre o valor obtido a alíquota determinada pela legislação de regência.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. ESTOQUE DE ABERTURA, CRÉDITO PRESUMIDO.

Na sistemática de tributação pela forma de incidência não-cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura de bens e insumos adquiridos pela pessoa jurídica domiciliada no País, não compreendendo o saldo da conta credora "Provisões de Compra" integrante do Passivo Circulante, por se tratar de ajuste contábil do valor devido pelo contribuinte a seus fornecedores de mercadorias já consumidas, que dependiam de fixação de preço.

Lançamento Procedente em Parte".

O processo digitalizado foi distribuído e pautado de acordo com as disposições do Regimento Interno deste Conselho.

Os autos foram convertidos em diligência nesta Turma de julgamento, conforme pode ser verificado na Resolução de fls. 5927, transcrita a seguir:

"Conselheira Redatora Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Conforme se depreende do detalhado relatório do Relator, parte significativa do crédito tributário ora em discussão, advém da ausência de comprovação de receitas de exportação, compostas, principalmente, por exportações indiretas.

Destarte, grande parte das operações não foram acobertadas por memorandos de exportação, ou, os estabelecimentos exportadores não os apresentaram, ainda que, segundo relatado, tenham sido instados a fazê-lo, pela Recorrente.

Parte dos memorandos de exportação foram entregues e apresentados à Delegacia de Julgamento, em sede de impugnação, tendo sido acatados, para fins de redução da exigência.

Ulteriormente, novos memorandos de exportação foram apresentados, permitindo a Recorrente que, conforme argumenta, fossem comprovadas receitas de exportação no valor de R\$32.633.978,40, apresentados junto ao recurso voluntário.

Ademais, novos memorandos de exportação chegaram posteriormente à apresentação do recurso voluntário, havendo, ainda, casos nos quais, mesmos instados a apresentarem o memorando, os estabelecimentos exportadores mantiveram-se inertes.

Nesse contexto, a turma julgadora, sob o pálio da verdade material, deliberou a conversão do julgamento em diligência para que: i. sejam verificados os memorandos de exportação que, segundo a Recorrente, teriam sido juntados por ocasião do recurso voluntário, comprovando o valor de R\$ 32.633.978,40 em receitas de exportação; ii. intimese a Recorrente a apresentar, no prazo de trinta dias, os memorandos de exportação obtidos após o recurso voluntário; iii. que seja circularizado entre os clientes da Recorrente, dos respectivos períodos de apuração, a determinação para apresentarem os

memorandos de exportação, relativos aos valores ora em discussão.

Em posse dessas informações, deverá a autoridade preparadora providenciar relatório fiscal sobre as receitas de exportação efetivamente comprovadas, oportunizando a manifestação da Fazenda Nacional.

Após, devem os autos retornar para prosseguimento do julgamento."

Em fls. 5950 a 7015, após esta Resolução desta Turma de julgamento, o contribuinte comprovou mais uma grande quantidade das operações com a juntada de memorandos de exportações, despachos de exportações e invoices.

O Relatório Fiscal apresentado após o cumprimento da Resolução confirma a validade das documentações juntadas, conforme transcrito das fls. 7037 dos autos:

"39 É importante ressaltar que os valores relacionados acima como "comprovados" foram assim classificados de maneira provisória, para efeito de visualização. Na verdade, trata-se de valores decorrentes de operações que, em nosso entender, podem vir a ser aceitos como comprovados. Mas cuja aceitação final, obviamente, depende do entendimento dos membros do CARF que irão julgar os recursos de ofício e voluntário pendentes.

40 No anexo IV, que acompanha o presente Termo, estes valores são demonstrados separadamente por mês, de forma a facilitar o recálculo das contribuições devidas, após a decisão do CARF.

41 Cópia do presente Termo, acompanhado dos anexos nele mencionados são enviados, por via postal, ao contribuinte, que poderá se manifestar sobre o mesmo no prazo legal.

42 Era o que tínhamos a informar."

Em fls. 7072 o contribuinte se manifestou a respeito do Relatório Fiscal e solicitou a exclusão da base de cálculo de todas as operações comprovadas, assim como reiterou a solicitação de provimento total do Recurso Voluntário, em razão da comercial exportadora ser a responsável pela guarda dos documentos e pagamento do tributo.

Relatório proferido.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e

atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros Titulares, conforme Portaria de Condução e Regimento Interno, apresenta-se este Voto.

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

1 – Juntada de documentos posteriormente à protocolização de recurso - aquisições destinadas ao Ativo Imobilizado e Registro Dúplice de vendas canceladas.

Considerando o princípio da verdade real, os documentos juntados mesmo que posteriormente à impugnação devem ser considerados, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, que não obteve documento produzido por terceiro até o momento da apresentação do recurso.

A DRJ em fls 1646 assim decidiu a respeito das aquisições destinadas ao Ativo Imobilizado e Registro Dúplice de vendas canceladas:

*"Inicialmente, deve ser demarcado o objeto de litígio, **uma vez que não houve contestação por parte da contribuinte em relação a glosa cios créditos calculados sobre aquisições para o imobilizado, nos meses de janeiro a maio de 2003, no valor de R\$ 2.724.972,68. por se pretender utilizar para o PIS não-cumulativo, no Dacon o crédito de R\$ 2.925.367,88, enquanto consta registrado na contabilidade da empresa como despesas de depreciação o montante de R\$ 200.395.04; e em relação à utilização em duplicidade de devoluções de vendas, nos meses de janeiro a junho de 2003 e outubro de 2003, no valor de R\$ 269.683,21, por ter sido informado indevidamente esse valor na linha 11 da ficha 04 do Dacon como devolução de vendas, uma vez que, na ficha 05 do Dacon, já foi deduzido o montante das devoluções do período, no total de R\$ 1.915.537,89, das receitas sujeitas à incidência de PIS não-cumulativo.**"*

Apesar de o contribuinte ter contestado em sua impugnação a glosa dos créditos calculado sobre aquisições para o imobilizado e a duplicidade em devolução de vendas, em fls 115 precisamente, diferentemente da conclusão da decisão de primeira instância transcrita acima, o contribuinte contestou de forma genérica e solicitou a possibilidade de posterior juntada de provas.

Porém, até o presente momento, documentos como o controle do ativo na contabilidade, comprovantes de despesas por depreciação ou quaisquer documentos em favor do contribuinte não foram juntados, motivo que convence o julgador de manter o lançamento neste tópico uma vez que bem descrito, fundamentado e corretamente motivado conforme o disposto no Art 142 do CTN.

O lançamento deve ser mantido neste tópico.

2 – Receitas de Exportações.

A recorrente apresentou a grande maioria dos memorandos de exportação, despachos de exportação e demais documentos próprios e aqueles fornecidos pelos clientes.

Não comprovou a totalidade das operações contabilizadas como receitas decorrentes de exportações indiretas, até o presente momento.

Em fls. 5950 a 7015, após Resolução desta Turma de julgamento de fls. 5927, o contribuinte comprovou mais uma grande quantidade das operações com a juntada de memorandos de exportações, despachos de exportações e invoices.

Inclusive, o próprio Relatório Fiscal apresentados após o cumprimento da Resolução confirma a validade das documentações juntadas, conforme transcrito das fls. 7037 dos autos:

"39 É importante ressaltar que os valores relacionados acima como "comprovados" foram assim classificados de maneira provisória, para efeito de visualização. Na verdade, trata-se de valores decorrentes de operações que, em nosso entender, podem vir a ser aceitos como comprovados. Mas cuja aceitação final, obviamente, depende do entendimento dos membros do CARF que irão julgar os recursos de ofício e voluntário pendentes.

40 No anexo IV, que acompanha o presente Termo, estes valores são demonstrados separadamente por mês, de forma a facilitar o recálculo das contribuições devidas, após a decisão do CARF.

41 Cópia do presente Termo, acompanhado dos anexos nele mencionados são enviados, por via postal, ao contribuinte, que poderá se manifestar sobre o mesmo no prazo legal.

42 Era o que tínhamos a informar."

Ora, uma vez constatada a operação ocorrida em território nacional, tendo como destinatária comercial exportadora e a consequente exportação, ficou aparente o *modus operanti* do contribuinte, que é realizado com respeito e observação à legislação e ao erário público.

Em adição, verifica-se em fls. 789 que o Relatório Fiscal descreve que as receitas de exportação não foram comprovadas, mas não explica o por que dessa comprovação, simplesmente menciona que o contribuinte aproveitou alguns créditos destas receitas de exportação.

Mas ao analisar os fundamentos legais e o Auto de Infração de fls. 1035 e 1053, é possível constatar que a fiscalização autuou o contribuinte por falta de recolhimento e não por crédito indevido.

Ora, se o contribuinte contabilizou mais receita do que deveria, a princípio sua base de cálculo do Pis e Cofins estaria aumentada e, portanto, pagaria mais tributo.

Assim, qualquer eventual "falta de recolhimento" não foi descrita, motivada e tampouco fundamentada no lançamento.

Assim, transferido o ônus da prova da fiscalização, ao contribuinte, o lançamento foi prolongado até o presente momento. Situação que, ilegalmente, afasta a determinação do Art. 142 do Código Tributário Nacional.

Logo, este tópico do lançamento deve ser cancelado integralmente.

3 – Crédito Presumido das Aquisições de pessoas físicas.

O direito ao crédito presumido, em regra, é garantido quando a industrialização (produção) ocorrer. O fato de haver uma disposição mais específica posteriormente revogada não impede que a disposição genérica garanta o direito ao contribuinte.

Os créditos apropriados em relação às aquisições de pessoas físicas realizadas no período de fevereiro a julho de 2004 são legítimos, uma vez que a recorrente realizou atividade industrial e é considerada como produtora dos itens que vende após processo industrial de padronização, armazenagem, secagem, limpeza e classificação para que as mercadorias sejam inclusive aceitas para a exportação e consumo.

O termo industrialização, ou produto industrializado é estabelecido pela legislação do IPI. Neste contexto, o artigo 4º do Regulamento do IPI, confira:

Art.4.º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I-a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II-a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III-a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV-a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V-a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados."

Desta forma, a partir de uma interpretação sistemática do direito positivo, é contraditório e desbalanceado determinar que uma determinada atividade, qual seja, o beneficiamento de produtos, não seja considerada uma industrialização, ou fabricação de produto, ou produção para efeitos de IPI e não o seja para os demais tributos.

Por este motivo, assiste razão a recorrente, pois realizou beneficiamento nos produtos, sendo, portanto, produtora para todos os efeitos legais.

O lançamento não deve prosperar neste tópico.

4 – Falta de Informação de Receita de Vendas no DACON de 2004.

Tópico Cancelado na DRJ em virtude de questões meritórias e fáticas de erro no lançamento, já solucionadas e que não merecem reparo.

A soma de receitas advindas de operações de vendas tributadas com alíquota zero ou com suspensão, conforme Art. 1.º, I a VII e Art. 9.º da Lei 10.925/2004, não se sujeitam à tributação do Pis e Cofins e não devem compor a base de cálculo do tributo ainda que tais verbas não tenham constado no DACON.

Não merece reparo a decisão a quo neste tópico e o lançamento não deve ser mantido.

5 – Outras Receitas.

As perdas de estoques e quebras de produção, por não ensejarem saídas tributadas devem ser objeto de ajuste no valor das contribuições, seja pela inclusão do crédito no resultado contábil do contribuinte, seja pelo estorno do crédito, todos em respeito à não-cumulatividade das contribuições previstas na lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

Art. 3º da lei 10.833/03:

"§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)."

O lançamento não deve ser mantido neste tópico.

6 – Crédito Presumido da Cofins sobre Estoque.

O crédito presumido sobre Estoques deve respeitar o valor constante no inventário e não valores de provisões.

O artigo 12 da Lei 10.833/2003 é categórico ao assegurar o direito ao crédito sobre o valor dos estoques de abertura. Assim, no momento do início da incidência não cumulativa, o contribuinte deveria ter promovido a valoração dos seus estoques e procedido ao cálculo do crédito.

Não é razoável que o crédito seja dependente de evento futuro e incerto, como a cotação do preço de tais produtos. Mantida a autuação. O valor do crédito deve ser pautado pelo saldo histórico da conta de estoque.

Lançamento deve ser mantido neste tópico.

CONCLUSÃO.

Não se verifica a ocorrência de má fé nas atividades do contribuinte ou a subsunção dos fatos ao Art. 44 da Lei 9.430/96, motivo que desconfigura a aplicação das multas **lançadas nos tópicos em que houve provimento ao Recurso Voluntário.**

Mas, da mesma forma, e mesmo que não constatada a má-fé do contribuinte, sendo a multa aplicada no percentual mínimo de 75%, não cabe ao julgador administrativo afastá-la ou reduzi-la quando presentes os elementos fáticos necessários para a sua **aplicação nos tópicos em que o lançamento foi mantido.**

Em face do exposto, vota-se para que seja **NEGADO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício e **DADO PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Voto Vencedor

Fui designado como redator do voto vencedor em relação a duas matérias: 1 – comprovação das exportações e 2 - crédito presumido sobre aquisições de pessoas físicas.

1 – Comprovação das exportações

As vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação são isentas de Pis e Cofins, conforme artigo 45, IX, §1 do Decreto 4.524/2002.

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:

(...)

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Esses dispositivos refletem os comandos legais do art. 14, IX, §1º da MP 2.158-35/2001.

Se atendidos os requisitos do §1º, a responsabilidade pela efetiva exportação é transferida para a comercial exportadora, nos termos dos artigos 7º da Lei 10.637/2002 e 9º da Lei 10.833/2003:

Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.
[\(Produção de efeito\)](#)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.

§ 2º No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou da COFINS, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.

§ 3º A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.

Se não atendidos os requisitos, a comercial exportadora, em princípio, não teria o dever de exportar, posto que tem o direito de comprar e vender também no mercado interno. Assim, somente o cumprimento dos requisitos do §1º do inciso IX do Decreto 4.524/2002 tem o condão de transferir a responsabilidade da exportação para a comercial exportadora.

Se não cumpridos os requisitos, admite-se, em homenagem ao princípio da verdade material, que a vendedora comprove a efetividade das exportações, para fruir a isenção. A comprovação pode ser feita por meio de Memorandos-Exportação (Convênio ICMS nº 113/96, Convênio ICMS 84/99, dispõem sobre saída de mercadoria com fim específico de exportação), porém, somente os memorandos de exportação que registrem como vendedora a recorrente servem como provas, porque as vendas para a comercial exportadora, que eventualmente tenham sido revendidas a outras empresas e somente depois exportadas não atendem aos requisitos, uma vez que abrem ensejo a dupla utilização dos benefícios vinculados às exportações.

No presente caso, a diligência fiscal determinada pelo Carf acatou diversas comprovações por meio de memorando de exportações, resultando em provimento parcial da parte comprovada. Ressalto, conforme explicitado, que não servem como comprovação os memorandos de exportação que não consignem a recorrente como vendedora direta para a comercial exportadora que promoveu a exportação, sem outros trâmites de mercado interno.

2 – Crédito presumido sobre aquisições de pessoas físicas

O crédito presumido relativo às atividades com “cereais” tem contextualização legal específica para ao Pis e Cofins, nos termos dos artigos 3º, §10, da Lei 10.637/2002, alterada pela Lei 10.684/2003, 3º, §§ 5º, 6º, 11º e 12º da Lei 10.833/2003, e artigos 8º e 9º da Lei 10.925/2004.

A partir de fevereiro de 2003, para o Pis, conforme Lei 10.637/2002, alterada pela Lei 10.684/2003, as mercadorias listadas nos referidos dispositivos geravam direito a crédito presumido quando adquiridas de pessoas físicas por produtores somente, isto é, não geravam crédito as aquisições para revenda. A partir de fevereiro de 2004, o art. 3º, §11, da Lei 10.833/2003 permitiu à empresa cerealista, conceituada como aquela “*que exerça a atividade de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal...*”, o direito ao crédito presumido sobre as aquisições de pessoas físicas.

Todavia, a partir de agosto de 2004, conforme art. 8º e 9º da Lei 10.925/2004, esse crédito presumido foi restrito aos produtores, para aquisições tanto de pessoas físicas quanto de cerealistas. Aos cerealistas foi vedado o aproveitamento do crédito presumido, e em contrapartida, suas vendas a empresas produtoras (no lucro real) seriam feitas com suspensão de Pis e Cofins.

Observo que o Fisco considerou corretamente tais períodos, conforme Termo de Verificação Fiscal, folhas 801 e seguintes.

Existindo legislação específica expressa para o Pis e Cofins, não são pertinentes as definições relativas ao IPI, que porventura pudessem caracterizar as atividades de cerealistas como industrialização, matéria a que não se faz juízo, por desnecessário ao caso.

Processo nº 10935.007800/2007-49
Acórdão n.º **3201-003.198**

S3-C2T1
Fl. 7.093

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, redator designado.