



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

Processo nº 11020.007627/2008-35
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº **3301-001.303 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria Cofins e PIS
Recorrente MONTECARLO INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

Ementa: FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar o fim específico de exportação, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado Digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas Presidente

(Assinado Digitalmente)

Mauricio Taveira e Silva Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Mauricio Taveira e Silva, Andrea Medrado Darzé, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas. Esteve presente o advogado da recorrente, Dr. Bruno dos Santos Padovan, OAB 28.460-DF.

Relatório

MONTECARLO INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 1.022/1.064, contra o acórdão nº 01-21.271, de 06/04/2011, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém - PA, fls. 993/997v, que considerou procedente em parte a impugnação referente aos lançamentos de PIS (fls. 02/07) e Cofins (fls. 21/26), por falta de recolhimento/declaração destas contribuições, relativas aos períodos de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, cuja ciência ocorreu em 01/12/2008 (fl. 951), conforme relatado pela instância *a quo*, nos seguintes termos:

Trata o presente processo de autos de infração relativos ao PIS/Pasep e à Cofins lavrados contra a empresa acima identificada, tendo sido lançados os créditos de R\$ 270.411,21 (PIS/Pasep) e R\$ 1.263.546,31 (Cofins), incluídos nesses valores o principal, multa proporcional e juros de mora.

2. Conforme Relatório de Fiscalização (fls. 42/59) integrante dos autos, foi constatada a “saída de produtos por vendas para empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, sem que fossem cumpridos os requisitos previstos na legislação quanto à obrigatoriedade de remessa de tais produtos vendidos ser feita diretamente do industrial fabricante para o ponto de embarque para o exterior ou para recinto alfandegado”, resultando na redução indevida na base de cálculo das contribuições. Segundo a Fiscalização, a análise da documentação comprova que tais produtos foram enviados diretamente para os estabelecimentos comerciais dos destinatários.

3. Cientificada em 01.12.2008 (AR fl. 951) a interessada postou em 30.12.2008 (fl. 989), tempestivamente portanto, manifestação de inconformidade (956/977) na qual alega, em síntese:

a) Cerceamento de direito de defesa em função das planilhas das fls. 63 a 230 não terem sido entregues junto com o Auto, “de modo que a impugnante desconhece o tratamento das operações matemáticas dessas planilhas”;

b) Decadência em relação aos períodos de apuração de janeiro de 2003 a novembro de 2003, tendo em vista a ciência haver ocorrido somente em dezembro de 2008;

c) O crédito padece de liquidez e certeza, em função da análise superficial feita pela Fiscalização. Aduz:

“28. Em decorrência de informações repassadas pela Fazenda Estadual do Estado do Rio Grande do Sul em CD's contendo os arquivos das Notas Fiscais e planilha com os referidos dados, a Impugnante foi autuada porque, sob a ótica do agente fiscal, deu saída de produtos por vendas para comerciais exportadoras com fim específico de exportação, sem que fossem cumpridos os requisitos previstos na legislação quanto à obrigatoriedade da

remessa de tais produtos ser feita diretamente do industrial fabricante para ponto de embarque para o exterior ou para recinto alfandegado (RF p. 1 de 18).

29. Em outro trecho do Relatório de Fiscalização (p.3 de 18), a autoridade lançadora relata que a citada planilha relaciona Notas Fiscais mostrando que a impugnante efetuou diversas vendas para destinatários situados em áreas de fronteira, e em alguns desses casos as Notas Fiscais de saídas eram por bonificação, todas indicando tratar-se de vendas para exportação sem destaque de ICMS e IPI e com o campo base do ICMS zerado, com a impressão no corpo da nota das expressões 'produto destinados à exportação' ou 'produto destinado à exportação pelo destinatário'.

30. A autoridade fiscal convalidou os valores da planilha da Fiscalização Estadual com base no exame por amostragem do documentário fiscal de dois meses de cada ano-calendário, aleatoriamente, independentemente do valor, de forma a representar garantia e legitimidade aos dados nela contidos.

31. Na seqüência do seu relato (RF p. 4 de 18), o agente fiscal diz que a planilha fornecida pela Fazenda Estadual não contém a descrição dos itens de cada Nota Fiscal e se referem às Notas Fiscais de saídas somente até junho 12005 (dias 7, 8 e 9 do mês), sendo utilizados os dados dos arquivos digitais fornecidos pela Impugnante para apurar o PIS e COFINS devidos em relação às glosas de receitas de vendas relativas às exportações no período de janeiro /2003 a dezembro /2007, considerando que esses dados não foram manipulados.

32. A alternância de planilhas, para o aferimento da suposta irregularidade demonstram a falta de critério da fiscalização. O crédito tributário constituído sobre base tributável incerta se constitui em flagrante vício material e, por via de consequência, o cálculo do montante do PIS e da COFINS fica viciado na mesma proporção.

33. Evidentemente que qualquer análise de dados feita com superficialidade não dá garantia de certeza e liquidez ao crédito tributário, inclusive, porque se não foram exaustivamente examinados todos os dados e documentos colocados à disposição da fiscalização, são questionáveis os valores considerados pela fiscalização na base tributável do PIS e da COFINS relativos às vendas de exportação.

34. A fiscalização adotou três critérios para autuação do PIS e da COFINS: (i) com relação aos fatos geradores de janeiro /2003 a janeiro/2004, as receitas de exportação foram tributadas à alíquota ad valorem de 0,65% e 3,0%, respectivamente; (ii) a partir de fevereiro /2004 até dezembro /2005 a incidência das contribuições se deu de acordo com o regime especial de apuração considerando estar a Impugnante autorizada pelo ADE nº005, de 2004; e (iii) de janeiro/2006 em diante as contribuições foram exigidas pelo regime da não-

d) Entende que a Lei nº 10.637, 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, falam apenas da não incidência do PIS/Pasep e da Cofins nas vendas para comercial exportadora, não conceituando o “fim específico de exportação”. Tal conceituação somente ocorre no Regulamento das contribuições – Decreto 4.524, de 2002. Nesse, a mesma somente aparece no art. 45, relativo às isenções, sendo silente no art. 44, relativo à não incidência, ao qual subsumem-se as vendas para comerciais exportadoras;

e) Após apontar confusão no entendimento da autoridade fiscal acerca das vendas para comercial exportadora, expõe: “É fato que as vendas foram realizadas, e nas respectivas Notas Fiscais constam os dados das pessoas jurídicas adquirentes, as quais podem ser identificadas ou não como comerciais exportadoras (...). Confirmando-se, tratar de comercial exportadora, as receitas de vendas para essas empresas não são passíveis de tributação ex vi do disposto nas Leis matrizes do PIS e da COFINS não-cumulativas”;

f) Aponta erro material na identificação do sujeito passivo, entendendo que, caso tenha ocorrido irregularidade, essa seria de responsabilidade da comercial exportadora, que teria a obrigação de pagar a contribuição quando não promovesse a exportação no prazo de 180 dias;

g) Indica estar carecedora de legitimidade a tributação das receitas do período de fevereiro/2004 a dezembro/2005, em função do critério de rateio utilizado pela fiscalização. Afirma que a legislação não admite inovação, não prevendo o critério de rateio para apurar a base tributável, uma vez que a previsão legal nesse período foi de incidência sobre litro do produto;

h) Esse fato representaria, na sua opinião, vício material na formalização do lançamento;

i) Ao final, requer o acolhimento de seus argumentos, sendo julgados insubsistentes os lançamentos.

A DRJ considerou a impugnação procedente em parte reconhecendo a decadência em relação aos períodos de janeiro a novembro de 2003. O acórdão restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

DECADÊNCIA

Após a edição as Súmula Vinculante nº 8, do STF, a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito do PIS/Pasep segue a regra constante do CTN. Havendo antecipação da contribuição, o direito da Fazenda decai em cinco anos contados do fato gerador.

VENDAS PARA COMERCIAL EXPORTADORA.

Para fins de apuração do PIS/Pasep, consideram-se remetidos com o fim específico de exportação os produtos enviados diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, com registro na Secretaria de Comércio Exterior.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

DECADÊNCIA

Após a edição as Súmula Vinculante nº 8, do STF, a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito do PIS/Pasep segue a regra constante do CTN. Havendo antecipação da contribuição, o direito da Fazenda decai em cinco anos contados do fato gerador.

VENDAS PARA COMERCIAL EXPORTADORA.

Para fins de apuração da Cofins, consideram-se remetidos com o fim específico de exportação os produtos enviados diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, com registro na Secretaria de Comércio Exterior.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Tempestivamente, em 15/06/2011, a contribuinte protocolizou recurso voluntário de fls. 1.022/1.045, no qual, em apertada síntese, repisa seus argumentos de defesa anteriormente apresentados, exceto quanto à decadência, esta já reconhecida pela instância *a quo*.

Por fim, requer sejam julgados nulos os lançamentos tendo em vista o cerceamento de defesa pela falta de entrega das planilhas integrantes do auto de infração, bem assim, pelos vícios na formalização do lançamento, notadamente em relação à sujeição passiva, determinação da base tributável e cálculo das contribuições, por força do disposto no art. 142 do CTN.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MAURICIO TAVEIRA E SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual, dele se conhece.

Conforme Relatório de Fiscalização de fls. 42/59, por força de convênio entre os fiscos Estadual e Federal, foi constatado que a contribuinte vendeu para comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, sem o cumprimento dos requisitos de remessa diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, acarretando redução indevida de PIS e Cofins. O Relatório informa, ainda, que, pelas especificidades da legislação federal, optou-se pela utilização dos arquivos fornecidos pela contribuinte, obtido a partir do Termo de Início de Fiscalização, de 22/07/2008 (fls. 238/241). O procedimento fiscal verificou que a contribuinte não exportou diretamente e, os produtos tidos por exportados, não foram remetidos a porto, depósito alfandegado, porto seco, ou seja, não foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial produtor para local de embarque de exportação ou para recinto alfandegado, em consonância com a norma. Intimada a comprovar o atendimento da norma, a interessada apresentou documentos pretendendo comprovar a efetiva exportação pelo destinatário, ao invés de demonstrar a remessa direta pelo estabelecimento industrial dos produtos vendidos para ponto de embarque para o exterior ou para recinto alfandegado.

Após este breve resumo das questões postas no Relatório de Fiscalização de fls. 42/59, passa-se à análise das alegações da interessada.

A contribuinte se insurge contra o fato de não lhe terem sido enviadas juntamente com o auto de infração e o Relatório de Fiscalização as planilhas de fls. 63 a 230 mencionadas pela autoridade fiscal, caracterizando, assim, cerceamento do direito de defesa. É certo que a contribuinte deveria ter recebido as referidas planilhas, juntamente com o auto de infração. Contudo, tal fato não implica em nulidade dos lançamentos vez que as planilhas referenciadas no Relatório foram elaboradas com base nos dados fornecidos pela contribuinte, encontrando-se no processo. Assim, conforme bem assinalado pela intância *a quo*, de acordo com a previsão legal disposta na Lei nº 9.250/95, art. 38, § 2º e Lei nº 9.784/99, art. 46, a interessada poderia obter cópia do processo. De se registrar que tal providência, solicitação de cópia integral do processo, foi adotada pela contribuinte, em 11/12/2008, conforme documento de fl 953. Ademais, em momento algum até o presente julgamento foi apresentado qualquer documento contestando direta e objetivamente os elementos das referidas planilhas. Portanto, inexistiu o alegado cerceamento ao direito à ampla defesa.

Em outra vertente, a interessada alega a ocorrência de vícios materiais do lançamento, vez que a consolidação do valor tributável, sem a apresentação da base de cálculo constitui afronta ao art. 142 do CTN. Menciona, ainda, que a fiscalização teria se valido de arquivos e planilhas repassadas pelo fisco estadual, promovendo alterações que demonstram a falta de critério da fiscalização, o que torna o lançamento ilíquido e incerto.

Não prosperam tais alegações, conforme se demonstrará. A fiscalização envolveu outros tributos e contribuições, além dos tratados neste processo. Assim, em determinados casos, valeu-se de dados fornecidos pelo Fisco Estadual. Contudo no caso do PIS e Cofins, utilizou tão somente os elementos fornecidos pelo contribuinte, conforme consignado no Relatório, nos seguintes termos (fls. 57/58):

Conforme pôde ser constatado pelo exame das notas fiscais digitalizadas fornecidas pela Fazenda Estadual, a prática de manipular nos arquivos digitais as quantidades e valores das notas fiscais emitidas para reduzir o pagamento de tributos

atingiu apenas os refrigerantes, águas e cerveja em relação às saídas tributadas pelo IPI, não tendo o contribuinte, conforme demonstrou a amostragem realizada, manipulado nos arquivos digitais os dados das notas fiscais relativas aos demais produtos (aguardentes, aguardente composta de cana com gengibre e vodca), nem os dados relativos às notas fiscais de saída por vendas para comerciais exportadoras com fim específico de exportação.

Dessa forma, em relação às receitas de vendas para comerciais exportadoras glosadas, para fins de apuração do PIS e COFINS devidos de janeiro/2003 a dezembro/2007, as bases de cálculo, ou seja, o valor das receitas, foi obtido com base nas notas fiscais dos arquivos digitais disponibilizados pelo contribuinte.

(grifei)

Portanto, as bases de cálculo foram devidamente apuradas com base nas notas fiscais dos arquivos digitais disponibilizados pela contribuinte, resultando nas planilhas de fls. 63/230, consolidadas nas planilhas de fls. 60/62. Ademais, a contribuinte apenas argumenta, sem trazer aos autos documentos ou planilhas, em confronto com os dados apresentados pelo fisco.

Em outra questão posta, a interessada entende que as vendas para empresa comercial exportadora não se subsumem às hipóteses do art. 45 do Decreto nº 4.524/02, por se enquadrarem na não incidência do PIS e da Cofins de que trata o art. 44 deste Decreto.

Engana-se a contribuinte, vez que também no citado art. 44 do Decreto nº 4.524/02, a norma consigna a condicionante “fim específico de exportação”. Assim dispõe o referido artigo do Decreto nº 4.524/02:

***Art. 44.** O PIS/Pasep não-cumulativo não incide sobre as receitas decorrentes das operações de:*

[...]

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

No mesmo sentido dispõe a base legal, consoante art. 5º da Lei nº 10.637/02

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

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

Do mesmo modo encontra-se prevista a Cofins na Lei nº 10.833/03:

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

[...]

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

Portanto, também na não cumulatividade há que ser atendida a exigência do “fim específico de exportação”.

A contribuinte aduz a ocorrência de vício material insanável quanto à definição do sujeito passivo, defendendo a tese de que a exigência das contribuições deve ser formalizada em nome das empresas comerciais exportadoras que não comprovaram a exportação no prazo assinalado na legislação.

Também não procede tal argumento. Em relação ao período autuado, a exigência do “fim específico de exportação” encontra-se prevista no art. 14, incisos VIII e IX e § 1º, da MP nº 2.158-35 de 2001 e no caso da não cumulatividade, no art. 5º, III, da Lei nº 10.637/02 para o PIS e art. 6º, III, da Lei nº 10.833/03 no caso da Cofins.

Por sua vez, nos termos do art. 1º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.248/72, consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.*

De se registrar que, houvesse intenção do legislador, à expressão “fim específico de exportação” teria sido acrescida de algo como: “ou a comprovação da efetiva exportação.” Porém, nesta outra hipótese, a exequibilidade de controle do benefício fiscal ficaria prejudicada pelo envolvimento de mais de uma empresa na comprovação do feito. Nessa toada, ao elaborar a lei, fora definida a obrigação do produtor em vender para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. A partir daí, o descumprimento da obrigação de exportar gera sanção tão somente à empresa comercial exportadora, isentando a empresa produtora de qualquer ônus, vez que teria cumprido sua parte.

Portanto, repise-se, cabe ao produtor exportador cumprir a determinação legal, ao vender o produto para empresa comercial exportadora, de demonstrar ter cumprido a exigência de: “com o fim específico de exportação”, sendo totalmente irrelevante ter ou não ocorrido a exportação. De se ressaltar que os favores fiscais são devidamente regradados de modo a evitar a saída indevida de valores dos cofres públicos. Nesse passo, cabe ao administrado a observância das regras impostas, e não à administração fazendária se sujeitar a análises casuísticas em contradição com as determinações contidas nas normas que regem a matéria.

Por outro lado, a autuada não trouxe aos autos elementos de prova de modo a evidenciar o atendimento ao fim específico de exportação. Assim sendo, não estando caracterizado que as vendas foram destinadas especificamente para exportação, bem assim, não foi embarcado diretamente para o exterior pela autuada e nem por empresa comercial

exportadora, nem depositado em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, está correta a sujeição passiva indicada nos autos de infração.

Por fim, a interessada alega a ocorrência de erro na base de cálculo das contribuições referentes aos períodos de fevereiro/2004 a dezembro/2005, vez que a empresa estava sujeita a regime especial de tributação, por unidade do produto. Contudo, consoante Relatório de Fiscalização referente ao Processo nº 11020.007626/2008-91 (lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), a fiscalização adotou critério de rateio incompatível com a previsão contida no art. 49 da Lei nº 10.833/03, dada a opção pelo regime especial, sob o amparo do seu art. 52.

Improcedente a afirmação da recorrente, conforme se demonstrará. Assim consigna o Relatório de Fiscalização às fl. 45/57:

[...] considerando que em relação às exportações os dados dos arquivos digitais fornecidos pelo contribuinte não foram manipulados, conforme consta do relatório relativo ao lançamento do IRPJ e reflexos em relação às receitas omitidas, constante do processo 11020.007626/2008-91, e que, de fevereiro/2004 até dezembro/2005 o contribuinte optou pelo regime de apuração especial (ADE nº 05, de 10/02/2004 - fls. 267 a 268) de que trata o artigo 52 da lei 10/833/2003 para pagamento do PIS e COFINS devidos na saída por venda de refrigerantes, águas e cervejas, a Fiscalização fez uso dos arquivos digitais apresentados pelo contribuinte para apurar o PIS e COFINS devidos em relação às glosas de receitas de vendas relativas às supostas exportações por vendas a comerciais exportadoras, do período de janeiro/2003 a dezembro/2007.

[...]

4. - DO PIS E COFINS DEVIDOS

[...]

A partir de fevereiro/2004, até dezembro/2005, o contribuinte optou (ADE 005, de 10/02/2004 - fls. 267) pelo regime de apuração especial de que trata a Lei 10.833/2003, passando a apurar o PIS e a COFINS por unidade vendida (litros) para os produtos refrigerantes, águas e cervejas, restando a apuração pelo regime cumulativo para a aguardente, vodka e aguardente composta de gengibre.

De janeiro/2006 em diante o contribuinte passou a apurar o PIS e a COFINS com base na não- cumulatividade, conforme cópia dos DACTOS entregues (fls. 736 a 917).

Conforme registra o referido Relatório, houve a autuação relativa a IRPJ e reflexos decorrente de omissão de receita, objeto do processo nº 11020.007626/2008-91. Ressalte-se que o PIS e a Cofins apurados na condição de reflexo à omissão de receita, objeto

Processo nº 11020.007627/2008-35
Acórdão n.º **3301-001.303**

S3-C3T1
Fl. 1.075

de outro processo, não se confunde com estes autos que corretamente levaram em conta o regime adotado pela contribuinte, conforme excerto do Relatório acima transcrito.

Isto posto, **nego provimento** ao recuso voluntário, mantendo a decisão recorrida.

(Assinado Digitalmente)

Mauricio Taveira e Silva