



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13001.000147/2007-16
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-003.303 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrentes CAMAQUÃ ALIMENTOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PAGAMENTO *IN NATURA*. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A remuneração de uma industrialização por encomenda é receita tributável, ainda que o pagamento se dê *in natura*.

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA. TORNA *IN NATURA*. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A torna em uma permuta com o objeto da atividade da empresa é receita tributável, ainda que o pagamento se dê *in natura*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro (relatora), que davam provimento a esse recurso, e (ii) por unanimidade, não conhecer do recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativos aos anos calendário de 2003 e 2004, tendo em vista a discordância entre os valores registrados pela Recorrente como receita.

Por bem descrever a controvérsia, adoto o relatório da DRJ:

Em 26 de setembro de 2007, os agentes do Fisco Federal deram ciência ao contribuinte em epígrafe da lavratura de quatro Autos de Infração. Os atos administrativos colimam a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ (vide documento das folhas 188 a 195), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (vide documento das folhas 216 a 224), Contribuição para o Programa de Integração Social — Pis (vide documento das folhas 198 a 206) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins • (vide documento das folhas 207 a 215) relativamente aos anos-calendário de 2003 e 2004. Os montantes exigidos foram os seguintes, na data da lavratura:

	Tributo	Multa	Juros	Total
IRPJ	R\$ 1.584.739,81	R\$ 1.188.554,82	R\$ 841.851,91	R\$ 3.615.146,54
CSLL	R\$ 220.419,84	R\$ 165.314,86	R\$ 117.034,22	R\$ 502.768,92
Pis	R\$ 132.660,00	R\$ 99.494,89	R\$ 72.534,77	R\$ 304.689,66
Cofins	R\$ 612.277,34	R\$ 459.207,89	R\$ 334.776,45	R\$ 1.406.261,68
Total	R\$ 2.550.096,99	R\$ 1.912.572,46	R\$ 1.366.197,35	R\$ 5.828.866,80

A sociedade fiscalizada exercia, nos períodos fiscalizados, a atividade de beneficiamento de arroz (vide documentos das folhas 238 e 273), tendo optado pela tributação da renda com base no lucro presumido. Consoante as Declarações de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ apresentadas relativamente aos anos-calendário 2003 e 2004, o contribuinte adotou o critério de reconhecimento de suas receitas pelo regime de competência, posto que indicou em suas DIPJ ter apurado seus resultados com base na escrituração comercial (contábil) e não no Livro-Caixa (vide documentos das folhas 272 e 307).

O trabalho fiscal foi iniciado em função da identificação de discrepâncias entre informações prestadas por terceiro, especificamente a Cooperativa Triticola Sapeense Ltda. (vide documento da folha 48), e aquelas declaradas pelo contribuinte_ acerca— das—suas atividades. Relativamente a esse aspecto, o contribuinte informou que "*por um lapso, tais valores não foram tributados, mas, tão logo essa fiscalização exua, dispõe-se a recolher os tributos incidentes sobre os mesmos, esclarecendo, todavia, que se trata de industrialização por encomenda e não prestação pura e simples*" (vide documento da folha 51). Saliente-se que os valores mensais recebidos da Cooperativa Triticola Sapeense Ltda. não foram objeto de qualquer lançamento contábil (vide último parágrafo da folha 226 — "Relatório de Ação Fiscal"). Os valores em questão foram tomados para fins da exigência fiscal referida no primeiro parágrafo.

No curso dos trabalhos de fiscalização, constatou-se a dissonância entre os valores apontados pelo contribuinte como receita bruta nas DIPJ e aqueles colhidos nos livros de apuração e controle do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

Segundo o "Relatório de Ação Fiscal", os dados informados ao Fisco Estadual são dez vezes superiores àqueles informados ao Fisco Federal. Em 2 de julho de 2007, os agentes do Fisco Federal intimaram o contribuinte a (1) entregar os originais das notas fiscais emitidas nos meses de janeiro e julho de 2004 e (2) indicar critérios de inclusão ou não dos valores informados ao Fisco Estadual nas DIPJ, levando em consideração os

Códigos Fiscais de Operação e Prestação - CFOP (códigos adotados pelo Fisco Estadual — vide documento das folhas 104 e 105). O contribuinte apresentou sua resposta em 10 de julho de 2007 (vide documento das folhas 106 a 108). Importante salientar que dentre os valores não incluídos nas informações prestadas ao Fisco Federal encontram-se aqueles relativos aos CFOP 5.125 e 6.125. De acordo com o contribuinte, essas informações referem-se a "*diferenças que remanescem no estoque, após devolvidas ao encomendante, os produtos industrializados conforme acordo entre as partes*". O "Relatório de Ação Fiscal" esclarece as operações em foco da seguinte forma:

"6. Da Industrialização efetuada para outras empresas.

Da análise comparativa entre as informações prestadas pelo contribuinte, seus registros contábeis nos Livros Diário e Razão e as Notas Fiscais Fatura emitidas, constatou-se, relativamente ao processo de beneficiamento de arroz para terceiras pessoas:

Que as mercadorias remetidas por terceiras pessoas para industrialização são lançadas nos CFOPs 1.901 e 1.924 quando originárias do próprio Estado e nos CFOPs 2.901 e 2.924 quando originárias de outros estados. Nos códigos de final 01 registram-se as entradas para industrialização por encomenda e nos de final 24 as entradas para industrialização por conta-ordem do adquirente quando a mercadoria não transita pelo estabelecimento do mesmo.

• Quando da devolução das mercadorias beneficiadas aos estabelecimentos remetentes/adquirentes, procede, o contribuinte, aos seguintes registros nas Notas Fiscais — Fatura de saída:

a) quando a operação é interna no estado:

CFOP 5.925 o retorno da mercadoria ao remetente, (devolução do produto beneficiado)

CFOP 5.125 parte do produto e os subprodutos originados no processo de industrialização gare são registrados nas notas fiscais como PERMUTA pela prestação de serviços de beneficiamento.

(O ESTABELECIMENTO REMETENTE ENTREGA OS SUBPRODUTOS EM PAGAMENTO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS PELO CONTRIBUINTE FISCALIZADO);

b) quando a operação é interestadual CFOP 6.925 o retorno da mercadoria ao remetente, (devolução do produto beneficiado)

CFOP 6.125 parte do produto e os subprodutos originados no processo de industrialização que são registrados nas notas fiscais como PERMUTA pela prestação de serviços de beneficiamento.

(O ESTABELECIMENTO REMETENTE ENTREGA OS SUBPRODUTOS EM PAGAMENTO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS PELO CONTRIBUINTE FISCALIZADO).

As mercadorias (subprodutos) recebidas na PERMUTA a título de pagamento dos serviços prestados pelo contribuinte e que foram lançadas no CFOP's 5.125 e 6.125, NÃO SÃO CONSIDERADAS COMO RECEITAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS e sim como produtos que passam a integrar, extra-contabilmente, seus estoques de mercadorias para comercialização, haja vista que nenhum registro contábil é feito desta operação. " Ainda segundo o "Relatório de Ação Fiscal", os valores apontados nas notas fiscais em função dos serviços de industrialização prestados não são contabilizados "como aumento "real" de seus estoques" (vide item 7 do "Relatório de Ação Fiscal" na folha 230).

Em 23 de agosto de 2007, o contribuinte apresentou seus esclarecimentos • quanto à não inclusão na sua receita dos valores identificados nas notas fiscais pelos CFOP 5.125 e 6.125 (vide documento das folhas 111 a 114). Segundo o contribuinte, suas operações são contratadas com os encomendantes mediante fixação prévia da quantidade de arroz

beneficiado a ser obtido em função do processo de beneficiamento. Dessa forma, o encomendante encaminharia para beneficiamento, por exemplo, 100 quilogramas de arroz em casca e teria o direito de receber 61 quilogramas de arroz beneficiado. O risco inerente à obtenção desse aproveitamento seria do contribuinte. Verificado excedente, haveria ganho.

Verificada falta, haveria perda. Caberiam, ainda, ao contribuinte o farelo e o arroz expurgado.

A forma de produção inviabilizaria o controle, caso a caso, dos ganhos e perdas nas contratações, pois o arroz em casca ingressa na fábrica misturando-se àquele já inserido no processo produtivo. Findo o processo, o contribuinte entrega o arroz beneficiado pactuado no contrato. A única forma de se avaliar o sucesso ou o insucesso da operação seria a avaliação do estoque final, fato que poderia atestar uma superveniência ativa, no caso de ter havido ganho na operação. Como o contribuinte não optou pela tributação da renda com base no lucro real, mas sim pelo lucro presumido, dispensável o registro da eventual superveniência ativa. Além disso, o contribuinte teria optado, também, pelo reconhecimento de suas receitas pelo regime de caixa, consoante previsto no Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.º 32, de 27 de maio de 1994, de tal sorte que eventuais superveniências não poderiam ser tributadas a título de PIS e Cofins.

Diante desses elementos, os agentes do Fisco Federal efetuaram os lançamentos antes noticiados em 26 de setembro de 2007. Alguns aspectos do trabalho fiscal, apontados no "Relatório de Ação Fiscal", merecem destaque. Quanto à tributação a título de Pis e Cofins, a Fiscalização alicerçou seus atos nos arts. 2º e Y da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Assim, o conceito de receita bruta abarca "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica"—A-receita auferida na permuta a cede serviços de industrialização por arroz beneficiado, consoante identificado nas notas fiscais ("ref a permuta", vide documentos das folhas 183 a 187 dos autos), estaria incluída no conceito de receita bruta antes expresso. A permuta, consoante o trabalho fiscal, consistiria de "uma operação de compra e venda, na qual as mercadorias trocadas servem como preço uma da outra". O contribuinte, ao beneficiar arroz em casca de terceiros, recebeu a contraprestação pela execução do serviço na forma de arroz beneficiado, coisa fungível com valor de mercado corrente. Aqui estaria consumada e recebida a receita decorrente dos serviços prestados. A posterior venda do arroz beneficiado obtido em função dos serviços prestados seria outra operação, que contemplaria a alienação de um bem.

Quanto às notas fiscais emitidas pelo contribuinte e aquelas emitidas pelos encomendantes, relevante conferir a explicação constante "Relatório de Ação Fiscal" (vide documento da folha 235) e as cópias das notas fiscais acostadas aos autos (vide folhas 181 a 187). A autuação, portanto, teve por foco receitas auferidas com os serviços prestados (1) não declaradas nem contabilizadas, mas (2) informadas ao Fisco Estadual.

Em 25 de outubro de 2007, o sujeito passivo apresentou sua impugnação ao lançamento. O dia 25 foi o trigésimo dia após a cientificação dos atos administrativos ao contribuinte. O impugnante inicia sua manifestação explicando suas operações. Segundo argumenta, ele recebe arroz de terceiros e o beneficia. A transação é regrada por contrato atípico que fixa, de início, a quantidade de produto beneficiado a que fará jus o cliente. Caso remanesça produto após a efetivação da industrialização e a entrega do arroz ajustado em contrato para o cliente, essa sobra será a remuneração do contribuinte. O percentual de aproveitamento mais utilizado, segundo o impugnante, é de 61%, de tal sorte que, para cada 100 quilogramas de arroz em casca recebido, 61 quilogramas de arroz beneficiado devem ser entregues ao cliente. Tocam ainda ao contribuinte o farelo e o arroz expurgado. Salienta o impugnante que sua remuneração é incerta, cabendo a ele o risco da operação. Além disso, as características de funcionamento de um engenho de arroz impedem que se efetue avaliação dos resultados colhidos contrato a contrato, tendo em vista o ingresso na produção de diversos carregamentos de distintas origens, que se misturam. O resultado efetivo somente

poderia ser aquilatado mediante contagem de estoque e controle de entradas e saídas. Diante do risco assumido integralmente pelo industrializador, o impugnante entende que eventual ganho seja uma superveniência ativa. A conclusão do impugnante sobre a identificação dos seus ganhos é a seguinte:

"k) Como o estoque da Impugnante é, invariavelmente, de produto não beneficiado, já que todas a produção é imediatamente transferida aos encomendantes, e o que lhe resta de superveniência ativa é também vendida incontinentemente, o resultado termina por acontecer num só momento. Isso porque não restando estoque beneficiado no final do mês, o produto da venda do arroz beneficiado é já o resultado da atividade de industrialização por encomenda." Assim, diante dos negócios que engendra, o impugnante entende ter havido interpretação equivocada da legislação tributária. Renda somente existiria no caso de se verificar a existência de acréscimo patrimonial, caso contrário haveria desrespeito aos limites constitucionais e infraconstitucionais (art. 42 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional — CTN) atinentes ao conceito de renda. Segundo defende, *"há um só acréscimo patrimonial líquido, que se revela na ocasião da venda (ou da apuração do estoque, se e quando houver) dos produtos remanescentes na indústria, a título de remuneração pela industrialização que procedeu"*. A autoridade fiscal teria criado ficção de acréscimo patrimonial, *"como se houvessem dois momentos de revelação desse acréscimo"*, referindo-se à permuta e à venda dos produtos. Refere, com citações, a obra de diversos tributaristas a respeito do conceito de renda. Levanta a hipótese do contribuinte receber o pagamento dos serviços prestados em moeda, fato que deixaria patente a inexistência de duas operações. Afasta a existência e reclama da dúplice cobrança incidente sobre fato uno. Salienta que a mercadoria recebida em função da industrialização e vendida no mesmo mês, fato que não desfavorece o Fisco, uma vez que não lhe causa qualquer prejuízo temporal quanto ao recebimento do tributo devido. Cita voto do Ministro Marco Aurélio do Supremo Tribunal Federal contrário à inclusão do ICMS no conceito de faturamento para fins de incidência da Cofins. Lança foco sobre a expressão *"Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o caso do ônus fiscal atinente ao ICMS"*. A ilação pretendida é no sentido de que o ICMS não se integra ao conceito de faturamento da mesma forma que os fatos tributados não são abarcados pelo conceito de renda. Repisa que o lançamento estaria tributando duplamente receita única, afirmando: *"não se tratam de duas operações, mas de uma única onde a empresa recebe a mercadoria, dá entrada no seu estoque, a vende e tributa o valor recebido nessa venda, mas não a entrada no estoque"*. A entrada da mercadoria no estoque não seria receita, estando fora da hipótese de incidência do Pis e da Cofins.

Quanto à permuta, o impugnante defende a inexistência da efetivação da figura jurídica no curso dos seus negócios. A permuta contemplaria a troca de uma coisa por outra.

Fundamental, portanto, a existência de coisas trocadas. Um serviço não é uma coisa, de tal sorte que a permuta é impossível. O que existe de fato é o serviço de industrialização por encomenda, que é remunerado pela venda do arroz destinado ao contribuinte. Defende ser o contribuinte optante pela tributação da renda com base no lucro presumido, mediante reconhecimento de suas receitas pelo regime de caixa. Assim, somente na venda do arroz é que haveria receita tributável. O contribuinte alega, ainda, ser cumpridor das exigências do Fisco Estadual, não podendo a técnica de arrecadação daquele ente transformar-se em receita para o Fisco Federal. A industrialização por encomenda seria uma atividade meio, tendente à obtenção de um produto destinado a nova etapa de industrialização ou à comercialização. A tributação somente poderia incidir sobre as atividades fim, pois é em relação a elas que são auferidas as receitas. Os passos intermediários não podem ser tributados.

Quanto à base de cálculo, o impugnante inicia por alegar que o trabalho fiscal tomou os valores de arroz beneficiado para a fixação da exigência fiscal. Defende ele ter ocorrido erro, uma vez que *"o encomendante da industrialização paga pelo beneficiamento é 'arroz em casca'". Esse arroz também será beneficiado e mais tarde vendido"*. Quanto ao percentual de presunção do lucro, o impugnante indica equívoco do trabalho fiscal.

Foi utilizado o percentual de 32% quando o correto seria 8%. Sustenta a tese na interpretação do art. 223 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 — RIR/1999. Às atividades elencadas nos incisos I, II e III do parágrafo 1º seriam aplicáveis percentuais específicos, enquanto às demais seria aplicado o percentual de 8%.

Como a atividade do impugnante não está elencada nos incisos I, II e III do parágrafo 1º, o percentual a ser aplicado é o de 8%. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil teria reconhecido ser o percentual de 8% aplicável ao contribuinte por meio do "Perguntas e Respostas 2004" (resposta à pergunta 642). Aponta, no mesmo sentido, diversas decisões administrativas.

Por fim, o impugnante requer seja julgada *"a improcedência do presente Auto de Infração..., diante da impossibilidade de considerar-se como receita as entradas no estoque de produto beneficiado, farelo e sobras, decorrentes do processo de industrialização por encomenda praticado pela Impugnante, as quais não representam faturamento"*.

Sobreveio então a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre (DRJ), que, por unanimidade de votos, julgou a Impugnação procedente em parte, conforme a ementa transcrita abaixo (e-fls. 489 e seguintes):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Lucro Presumido. Industrialização por Encomenda.

Para o cálculo do lucro presumido, deve ser aplicado o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal proveniente da industrialização de produtos em que a matéria-prima, ou produto intermediário ou material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização.

Lançamento Procedente em Parte

Contra a decisão acima foi apresentado Recurso Voluntário pela contribuinte, ratificando as razões constantes da Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bárbara Melo Carneiro, Relatora.

Recurso de Ofício

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF n.º 63, de 2017 estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, ao somar os valores exonerados em primeira instância verifico que não superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, não conheço do recurso de ofício.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Cinge-se a controvérsia a dois pontos: i) inexistência de duas receitas nas operações praticadas pela Recorrente e; ii) caso se entenda pela existência de duas receitas, que a receita relativa à prestação de serviços de industrialização seja mensurada pelo valor do arroz em casca, e não do arroz beneficiado.

Em relação à primeira controvérsia (que diz respeito à inexistência de duas receitas) entendo haver razão a Recorrente. Explica-se.

Inicialmente, é importante destacar que não há controvérsia em relação à descrição fática das operações praticadas. Sendo assim, a Autoridade Fiscal e a Recorrente não discordam dos fatos descritos, apenas da sua qualificação jurídico-tributária. Sendo assim, é importante que os fatos sejam pormenorizados para que se possa analisar a consequência jurídica.

Para tanto, utiliza-se das próprias palavras do Recorrente, que assim evidencia a sua atividade (e-fls. 544 a 546):

Como demonstrado na peça impugnatória e não contraditada pela decisão ora recorrida, a forma contratual e operacional adotada pela Recorrente em suas atividades no ramo arroseiro para o tema em discussão é o de, dentre outras, de receitas decorrentes de contratos atípicos de "industrialização por encomenda", que podem assim ser resumidas:

- a) a Recorrente recebeu, nos períodos fiscalizados, arroz em casca de terceiros, empresas e produtores primários do Rio Grande do Sul e de outros estados;
- b) contratada para industrializar por encomenda, ou seja, beneficiar, a Recorrente comprometia-se a devolver esse arroz em casca, ou seja, arroz "beneficiado", em quantidade certa de produto, conforme ajustamento caso a caso, como por exemplo, para cada 100 kg de arroz em casca recebido da contratante, devolve-lhe 61 kg de arroz beneficiado, tratando-se, nesse caso, de uma contratação com "rendimento" de beneficiamento de 61 % (percentual mais adotado);
- c) o relacionamento da Recorrente com seus contratantes é regulado por cartas-contrato em aberto, com margens e condições variáveis caso a caso, cliente para cliente, porém todos com os mesmos princípios gerais: o seu lucro é o resultado de sua eficiência, ou seja, a Recorrente tem uma margem pequena de segurança para realizar o beneficiamento e de lhe remanescer uma **quantidade variável, incerta** de produto beneficiado, além do farelo e do arroz expurgado (sobras);

d) exemplo disso é que, sendo contratado um rendimento de 61%, ou seja, devolução de 61 % do arroz recebido, se a Recorrente não for "eficiente" em sua operação, poderá não realizar esse percentual mínimo previsto, por situações que quebra de beneficiamento ou problemas operacionais, mas deverá entregar ao contratante tanto arroz quanto corresponda a esse percentual. Em outras palavras, se não for eficiente ou hábil na negociação e na operação, poderá até restar com resultado negativo sua atividade de beneficiamento;

e) esse era o **preço incerto** cobrado pela sua industrialização por encomenda, onde o farelo e as sobras do beneficiamento devem ser equivalente para cobrir o custo • de industrialização e apurar o lucro necessário para a continuidade do negócio, restando de forma inequívoca que nessa operação, **todo o risco é da Recorrente**, já que contratualmente o contratante não participa desse risco;

f) pelas características operacionais naturais de um "engenho de arroz", onde são descarregadas várias cargas de arroz em casca de diversos fornecedores, cada um com a sua contratação particular de percentuais de "rendimento" (entre 61% e 64%), onde após o beneficiamento, o arroz é depositado em silos, não há como separar-se, nem no ingresso do arroz em casca no recinto da Recorrente, nem após o beneficiamento, qual a quantidade destinada a cada contratante, somente após ensacado e remetido ao respectivo contratante;

g) nessas etapas, não há como identificar, caso a caso, de quanto foi o resultado efetivo de cada carga, ou de cada contrato, pois ingressam na fábrica, ao mesmo tempo, diversos carregamentos com produtos diferenciados (ainda que em percentual mínimo) pelo grau de umidade, impureza, tamanho, etc., que se misturam no beneficiamento e perdem a origem, já que o produto é do gênero *fungível*;

h) o resultado efetivo das operações de beneficiamento (que engloba inclusive até produto adquirido por compra pela própria Recorrente), somente podem ser avaliadas ao final de um dado período, em cada mês por exemplo, a partir da contagem de estoques e do controle das entradas e saídas;

i) não há outra forma de apuração : as quantidades que restam na fábrica (arroz beneficiado, farelo de arroz e "sobras" de arroz) somente poderão ser quantificadas exatamente pelo controle físico periódico do produto;

j) diferentemente do contrato de prestação de serviços típico, pois esse deve ter remuneração pelo desempenho da empreitada, ficando o risco para o encomendante do produto, nas operações da Recorrente , ou seja, a industrialização por encomenda, o "ganho", o "lucro", correspondente ao produto final remanescente na fábrica, constitui-se em superveniência ativa para a Recorrente;

k) Como o estoque da Recorrente é, invariavelmente, de produto não beneficiado, já que toda a produção é imediatamente transferida aos encomendastes, e o que lhe resta de superveniência ativa é também vendida incontinente, o resultado termina por acontecer num só momento. Isso porque não restando estoque beneficiado no final do mês, o produto da venda do arroz beneficiado é ia o resultado da atividade de industrialização por encomenda .

l) Assim, é flagrante a impossibilidade de considerar-se o resultado do controle físico como receita da operação, pois somente após a efetiva venda do arroz beneficiado, do farelo e das sobras do arroz recebido em pagamento pelos serviços prestados é que há o efetivo ingresso de receita.

Depreende-se da narrativa, não questionada pela Autoridade Fiscal, que as operações praticadas pela Recorrente consistiam no recebimento de arroz em casca, em determinada quantidade, para que fosse por ela beneficiado, sendo que a devolução da quantidade de arroz beneficiado era inferior à quantidade de arroz em casca recebida. A

quantidade de arroz sem beneficiar que ficava com a Recorrente dependia da sua eficiência, eis que havia arroz expurgados, farelos, impurezas diversas, etc.

Em outras palavras, a Recorrente se obrigava a entregar à contratante uma determinada quantidade de arroz beneficiado, sendo que o restante permanecia com a própria Recorrente “em pagamento” da operação de beneficiamento. Entretanto, por se tratar de bem fungível, não havia segregação do arroz que pertencia a cada contratante e o controle de quanto houve de sobra em cada operação.

A controvérsia principal se concentra no seguinte ponto: a aquisição do arroz que seria posteriormente vendido pela Recorrente se dá por meio da prestação de serviço de beneficiamento na quantidade de arroz que será devolvida aos contratantes. Essa prestação de serviço com entrega de mercadoria para posterior revenda deve ser classificada como receita?

Na perspectiva da Autoridade Fiscal, trata-se de prestação de serviço de industrialização por encomenda cuja remuneração é dada pela entrega de mercadoria. Nesse sentido, haveria de se apurar receita no momento da prestação de serviços. Posteriormente, quando da venda da mercadoria adquirida, haveria nova receita a ser tributada (a receita de venda).

Na perspectiva da Recorrente, a receita por ela auferida ocorreria apenas quando da venda da mercadoria adquirida, em razão da prestação de serviços por terceiros.

Analisando as operações praticadas, vislumbro razão à Recorrente. Isso, porque a prestação de serviço de beneficiamento de arroz de terceiros se justifica apenas para que a Recorrente adquira a mercadoria que será posteriormente vendida. Sendo assim, a prestação de serviços desempenhada pela Recorrente é análoga ao custo de aquisição das mercadorias que serão posteriormente revendidas a terceiros. Entretanto, em vez de pagar em dinheiro pela mercadoria adquirida, o pagamento é feito pela Recorrente por meio da prestação de serviços de beneficiamento.

Economicamente, a operação não se justifica de forma desmembrada. A prestação de serviços de beneficiamento se justifica apenas porque é como a Recorrente adquire a mercadoria que será revendida. A atividade desempenhada pela Recorrente não é cingida à industrialização por encomenda, conforme se verifica da análise do seu Contrato Social (e-fls. 21 e seguintes).

Na constituição da sociedade, em 19/04/1996, o objetivo social era “o comércio de cereais em todas as suas fases e representações comerciais”. A primeira alteração do objeto social deu-se em 17/10/1997, passando a ser “a indústria e o comércio de cereais em todas as suas fases, representação comercial, importação e exportação de cereais e produtos agropecuários em geral.”.

A segunda alteração do objeto social deu-se em 16/05/2003, passando a ser:

***05. Objeto social:**

- a) *Indústria e comércio de cereais em todas as suas fases;*
- b) *Produção e comercialização de óleos e gorduras vegetais;*
- c) *Produção e comercialização de rações balanceadas para animais;*
- d) *Produção e comercialização de produtos do farelo de arroz;*
- e) *Fabricação e comercialização de produtos do arroz;*
- f) *Importação e exportação de cereais e produtos agropecuários em geral;*
- g) *Representação comercial.**

Em 20/07/2005, foi acrescida a atividade de armazenagem de grãos em geral, conforme 12ª Alteração Contratual, nos seguintes termos:

"O objeto social é:

- a) Indústria e comércio de cereais em todas as suas fases;
- b) Produção e comercialização de óleos e gorduras vegetais;
- c) Produção e comercialização de rações balanceadas para animais;
- d) Produção e comercialização de produtos do farelo de arroz;
- e) Fabricação e comercialização de produtos do arroz;
- f) Importação e exportação de cereais e produtos agropecuários em geral;
- g) Representação comercial.
- h) Armazenagem de Grãos em Geral"

Secr.

Essa redação se manteve até a data da fiscalização se iniciar. Com isso quer se evidenciar que a atividade desempenhada pela sociedade não tinha relação à prestação de serviços de beneficiamento de grãos. O objeto social da Recorrente, conforme se depreende dos instrumentos contratuais desde a criação da sociedade, era relacionado à industrialização e comercialização dos grãos e não à prestação de serviços de beneficiamento do arroz.

Nesse ponto é importante observar que o contratante do serviço de beneficiamento de arroz desempenha o papel de fornecedor à Recorrente e não de cliente, propriamente dito. Por mais que à época dos eventos retratados não estavam vigentes as normas contábeis atuais, é importante observar as questões conceituais nelas tratadas, no intuito de se verificar se o contratante se encaixaria no conceito de cliente. Verifica-se o conceito de cliente obtido no Pronunciamento CPC 47 é o que se segue:

6. (...) O cliente é a parte que contratou com a entidade para obter bens ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação.

Não se está a aplicar a norma contábil ao fato, mas utilizando-se do conceito de cliente para evidenciar que o contratante mais se assemelha à fornecedor de mercadorias, que são pagas com a prestação de serviços, do que com a figura do cliente. Esse fato serve apenas para evidenciar a ausência do auferimento de receitas no momento em que se presta serviços visando adquirir uma mercadoria para posterior revenda.

Seria o caso, por exemplo, de um locador de uma sala comercial que combinasse com seu locatário (dentista) de, como forma de remunerar o aluguel da sala, o compromisso de que o dentista lhe atendesse todos os meses. Não se trataria de receita de prestação de serviços profissionais de dentista, mas da forma de pagamento do aluguel. Essa seria a forma com que o dentista remuneraria o seu locador. Com esse exemplo quer se evidenciar a necessidade de analisar o contexto do negócio desenvolvido pelo contribuinte, para que as operações possam ser classificadas a depender do negócio por ele desenvolvido.

No caso analisado, parece-me não ser possível ignorar a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, eis que o seu ciclo operacional pode ser assim esquematizado: (i) aquisição do arroz, com pagamento com prestação de serviços de industrialização a terceiros; (ii) industrialização do arroz adquirido; (iii) venda do arroz beneficiado; (iv) recebimento de dinheiro ou direitos a receber. Nesse caso, portanto, a prestação de serviços de beneficiamento presta para viabilizar a aquisição da sua mercadoria, que será beneficiada, para posterior revenda.

Em outras palavras, no negócio desempenhado pelo Recorrente, a prestação de serviços de beneficiamento do arroz não é um fim em si mesma e não encerra o ciclo operacional

do negócio por ele desempenhado. Pelo contrário, trata-se do início de seu ciclo produtivo. Por essa razão, não entendo correto o reconhecimento de receita durante o ciclo operacional (aquisição de sua matéria prima), eis que a receita seria novamente auferida quando da venda das mercadorias beneficiadas. Ter-se-ia, portanto, duas receitas reconhecidas durante um único ciclo operacional.

Dessa forma, voto por conhecer o presente Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

A ilustre relatora trouxe ao colegiado uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo. Todavia, o entendimento majoritário no colegiado foi diferente daquele trazido no voto inicial em relação à caracterização jurídica das atividades econômicas praticadas pelo contribuinte.

Inicialmente, deve-se destacar que a base de cálculo para a presente exigência pode ser segmentada em duas partes. A primeira é oriunda de dois pagamentos realizados por clientes do contribuinte, a título de “remuneração por serviços prestados”, os quais não foram contabilizados, conforme descrito no item 3 do TVF (fls. 235). Essa parte da exigência não foi questionada pelo recorrente, pelo que deve ser considerada definitiva.

A parte controvertida da exigência diz respeito às contrapartidas angariadas em razão da prestação de serviços de beneficiamento de arroz, recebidas *in natura*. Tais contrapartidas foram contabilizadas, mas não foram oferecidas à tributação pelo contribuinte. A decisão de piso corroborou o entendimento de que as referidas contrapartidas são receitas tributáveis, embora tenha entendido que a atividade praticada não foi a prestação de serviços, mas sim a industrialização por encomenda. Por sua vez, o recorrente entende que tais contrapartidas não são receitas, mas sim o resultado de uma permuta, em que era recebida certa quantidade de arroz em troca do beneficiamento de outra quantidade de arroz, ou seja, a permuta era uma forma de aquisição de arroz, o qual era posteriormente vendido, em outra operação, esta sim com receitas tributáveis.

Em apertada síntese, a solução da presente lide consiste em decidir se a atividade do contribuinte era uma *industrialização por encomenda com remuneração in natura (arroz)* ou se era uma *aquisição de arroz com pagamento em serviços*.

Este colegiado entendeu que a atividade do contribuinte era uma industrialização por encomenda, cuja remuneração, *in natura*, restava destacada nas respectivas notas fiscais. Para tanto, teve relevância o argumento de que a tese do recorrente levava ao entendimento de que uma industrialização intermediária dentro de uma cadeia produtiva seria uma permuta não tributável, ou seja, somente haveria tributação no final da cadeia, o que não corresponde à estrutura jurídica do ordenamento tributário pátrio.

A fiscalização caracterizou muito bem a permuta, sob o aspecto tributário, conforme o item 8 do TVF (fls. 240), quando ficou demonstrado que esta equivale a uma compra e venda, em que a torna da permuta constitui uma receita. Considerando que a “torna” de cada “permuta” foi destacada nas respectivas notas fiscais, esta é receita tributável, conforme o valor atribuído pelo próprio contribuinte e conforme o regime de tributação (lucro presumido) adotado por este.

Em conclusão, o colegiado acompanhou o voto da ilustre relatora quando não conheceu do recurso de ofício, mas manteve a exigência dos tributos, conforme decidido no acórdão recorrido (fls. 524).

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque