



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

Processo n° 13005.721128/2010-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.057 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2016
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Recorrente Couros Bom Retiro Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2007

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO. AUTUAÇÃO FISCAL. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação fiscal, no caso, os requisitos do art. 40 da Lei nº 10.865/ 2004 e da Instrução Normativa nº 595/2005 em contraposição ao lançamento.

SUSPENSÃO. VENDAS A PESSOAS JURÍDICAS PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS. VENDEDOR. RESPONSABILIDADE. Para efeito de aplicação da suspensão da COFINS nas vendas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, o vendedor das mercadorias deverá atender as exigências da legislação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Valcir Gassen.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, José Henrique Mauri, Marcelo Giovanni Vieira e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de autuação por insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS referente às saídas efetuadas pela Recorrente e documentadas nas notas fiscais nº 079206, de 29/12/2007 da matriz da empresa, no valor de R\$ 66.516.288,71 e nº 12892, de 31/12/2007 da filial 04 no valor de R\$ 3.797.953,32.

O auto de infração formalizou a exigência de COFINS não-cumulativa de R\$ 5.343.882,39, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora e PIS não-cumulativo, de R\$ 1.160.184,99, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora, totalizando o valor de R\$ 10.892.435,37.

Através das NFs nºs 079206, de 29/12/2007 (matriz), e 12892, de 31/12/2007 (filial 04), a Recorrente transferiu estoques de matérias-primas e material semielaborado para a Exportadora Bom Retiro Ltda., empresa integrante de grupo econômico.

Extraí-se o relatório da decisão recorrida para detalhes do litígio:

Contra a empresa antes qualificada foram lavrados dois Autos de Infração, a saber:

a) o primeiro formalizou a exigência de COFINS não-cumulativa, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 5.343.882,39, referente ao fato gerador 31/12/2007. Esse valor (principal) foi acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares. Constou fundamentação legal. Houve ciência em 23/12/2010;

b) o segundo formalizou a exigência de PIS não-cumulativo, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 1.160.184,99, referente ao fato gerador 31/12/2007. Esse valor (principal) foi acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares. Constou base legal. Houve ciência em 23/12/2010. Foi lavrado, também, Relatório de Ação Fiscal, que, resumidamente, informa:

a) a contribuinte teve saídas tributadas em 12/2007, relativamente às NFs nºs 079206, de 29/12/2007 (matriz), e 12892, de 31/12/2007 (filial 04), que não foram incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS;

b) houve transferência de estoque de matérias-primas e materiais semielaborados para outra empresa (Exportadora Bom Retiro Ltda.);

c) as NFs em questão documentaram uma operação de transferência de propriedade entre duas empresas diferentes. Tal operação foi onerosa, tendo produzido os mesmos efeitos de uma compra e venda simples.

Em 20/01/2011 a contribuinte apresentou impugnação onde, sinteticamente, refere:

1. transferiu dois de seus estabelecimentos industriais localizados no RS para a empresa Exportadora Bom Retiro. Essa, portando, sucedeu os estoques pertencentes àqueles, tudo conforme as NFs n.ºs 079206 e 12882, sendo a operação avalizada pelo fisco estadual;

2. houve inegável boa-fé da empresa ao dar cumprimento às orientações dos agentes do fisco estadual;

3. ainda que se desse à transferência de estoques o tratamento jurídico próprio das operações de compra e venda, no caso sob enfoque haveria a suspensão de PIS e de COFINS, nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004;

4. mesmo que prosperasse a alegação fazendária de que teria havido na espécie compra e venda mercantil, a única condição indispensável para que a empresa tivesse as supostas vendas de estoques abrangidas pela suspensão é que a compradora fosse preponderantemente exportadora. No ano anterior ao da realização da operação objeto da autuação, 70% da receita bruta auferida pela Exportadora Bom Retiro Ltda. foi proveniente de vendas realizadas ao exterior;

5. mero erro formal, consistente na omissão no corpo da NFs da designação de que tal operação estaria abrangida pela suspensão contemplada no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, jamais poderá dar ensejo à constituição do crédito tributário;

6. inexistiu lesão ao Erário Público, na medida em que a empresa sucessora, que na ótica do Fisco federal, corresponderia à compradora, não aproveitou o crédito das contribuições a que faria jus caso a operação fosse de compra e venda, como alega o autuante em sua peça punitiva.

Ao finalizar requer seja julgada integralmente improcedente a autuação fiscal e, de conseguinte, insubsistente o crédito tributário por meio dela apurado.

A 2ª Turma da DRJ/POA manteve a autuação na sua integralidade, acórdão nº 10-33.175, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2007

SUCESSÃO EMPRESARIAL. INOCORRÊNCIA. Somente as operações de cisão, fusão ou incorporação constituem formas de reestruturação societária, o que as caracteriza como hipóteses de sucessão empresarial.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Data do fato gerador: 31/12/2007

*SUSPENSÃO. VENDAS A PESSOAS JURÍDICAS
PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS. VENDEDOR.
RESPONSABILIDADE. Para efeito de aplicação da suspensão
da COFINS nas vendas de matérias-primas, produtos
intermediários e material de embalagem a pessoas jurídicas
preponderantemente exportadoras, o vendedor das mercadorias
deverá atender as exigências da legislação.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/2007

*SUSPENSÃO. VENDAS A PESSOAS JURÍDICAS
PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS. VENDEDOR.
RESPONSABILIDADE. Para efeito de aplicação da suspensão
do PIS nas vendas de matérias-primas, produtos intermediários
e material de embalagem a pessoas jurídicas
preponderantemente exportadoras, o vendedor das mercadorias
deverá atender as exigências da legislação.*

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2007

*SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA. É ônus
da contribuinte a prova de que atende os requisitos e condições
fixados na legislação para a suspensão da exigibilidade da
COFINS incidente sobre suas vendas.*

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente alega que:

- está comprovado que importe superior a 70% da receita bruta auferida pela Exportadora Bom Retiro é proveniente de vendas realizadas no exterior, portanto, incluso no art. 40, 1º, da Lei nº 11.529/07;

- o único requisito material para o usufruto do benefício fiscal atinente a suspensão do PIS/COFINS é que a adquirente de tais mercadorias seja empresa preponderantemente exportadora;

- Houve mero erro formal, consistente na omissão no corpo das notas fiscais nº 079206 e 12882 da designação de que tal operação estaria abrangida pela suspensão contemplada no art. 40 da lei 10.865/04, essa omissão deu-se em virtude da orientação recebida pelo contribuinte junto ao fisco estadual que chancelou o procedimento adotado pela Recorrente;

- mero equívoco formal, não poderá jamais dar ensejo à constituição de crédito tributário;

- Ainda que se tratasse de compra e venda entre a Recorrente e a Exportadora Bom Retiro Ltda., nada poderia ser exigido a título de PIS/COFINS, na medida em que a suposta adquirente não aproveitou o crédito, conforme se verifica por meio do lançamento dessas notas fiscais no Livro Registo de Entradas da Exportadora Bom Retiro Ltda. e da não inclusão dessas entradas na base de cálculo (créditos) dessas contribuições no DICON da Exportadora do mês de dezembro de 2007;

- No entendimento da Recorrente não há que se falar em recolhimento de PIS/COFINS na transferência de estoques, quer porque se trate de mera transferência entre empresas do mesmo grupo, quer porque tais operações estão sob o resguardo do instituto da suspensão;

- A Exportadora Bom Retiro, adquirente do estoque, não aproveitou o crédito de PIS/COFINS. Logo, se por um lado não houve incidência das citadas contribuições sociais na suposta venda, por outro a adquirente não tomou o respectivo crédito, razão pela qual o mesmo valor que não foi computado na base de cálculo para a Recorrente, também não compôs a base de créditos da destinatária das mercadorias, então algebricamente ambos os valores se anularam reciprocamente. Não houve dano ao erário;

- Ressalta: “não há que se falar em crédito tributário que possa ser constituído em desfavor da Recorrente, quando muito, poder-se-ia aplicar uma multa pelo descumprimento de um dever instrumental. Vale dizer, a falta de menção nas notas fiscais nº 079206 e 12882 acerca da suspensão do PIS/COFINS não poderá fazer nascer a obrigação tributária de recolher tais exações, na medida em que abrangidas por suspensão, cujo objetivo é desonerar as exportações brasileiras da carga tributária nacional”.

A Recorrente delimitou o objeto de seu inconformismo, da seguinte forma:

Com feito, a autuação fiscal, integralmente mantida pelo julgador administrativo na r. decisão recorrida, apenas tangencia os argumentos aduzidos pela ora Recorrente em sua impugnação. Isto porque, a empresa não discute em tal peça se seria ou não hipótese de aplicação dos efeitos tributários da sucessão empresarial, qual seja, não tributação de PIS/COFINS, pois que ainda que verdadeiras fossem as assertivas lançadas na autuação fiscal, mesmo nesta hipótese o lançamento tributário permanece inválido.

Veja-se que a linha de defesa aduzida na impugnação rechaçada pelo r. acórdão recorrido é no sentido de sustentar, admitindo-se ad argumentandum tantum, que mesmo diante de uma compra e venda de estoques, que teria sido concretizada em 31/12/2007, nos termos das Notas Fiscais nº 079206 e 12882, tal operação está sob o manto da suspensão de PIS/COFINS, não havendo, portanto, crédito tributário que pudesse ser lançado em face da ora Recorrente.

Conforme se colhe das afirmativas referidas na impugnação negada pela r. decisão objurgada, em virtude de a suposta venda ter sido realizada para comercial exportadora, tal operação se deu ao abrigo da suspensão do PIS/COFINS, em que pese não ter constado tal circunstância no corpo das notas fiscais aludidas. Acrescente-se ao acima dito, o fato de a empresa para a qual os estoques foram transferidos não ter aproveitado o

crédito decorrente, do que se infere, não ter havido supressão de tributo aos cofres públicos, sendo imputável à Recorrente, no máximo uma multa pelo descumprimento do dever instrumental.

Ao final, requer seja dado provimento integral ao recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Alega a Recorrente, que transferiu o seu estoque para empresa do mesmo grupo empresarial, procedimento que contou com o respaldo da legislação estadual e do próprio fisco gaúcho, pois o art. 11, VII, do Livro I, do RICMS/RS (Decreto nº 37.699/97) prescreve a não incidência do imposto, quando há a transferência do estabelecimento comercial ou fundo de comércio, sendo este compreendido como o conjunto de bens incorpóreos e corpóreos, estando os estoques abrangidos neste último grupo. Para a empresa:

(...) a r. decisão combatida, quando sustenta a inocorrência de sucessão empresarial, para com base neste argumento pretender tributar a operação por intermédio de PIS/COFINS, olvida-se de que ainda que se tratasse de compra e venda, esta estaria ao abrigo da suspensão destas contribuições sociais, não havendo crédito tributário a ser exigido da ora Recorrente.

Logo, no caso em debate, não é relevante a identificação exata da natureza jurídica da operação, se transferência ou compra e venda, pois, que em ambas as situações a exigência de PIS/COFINS não se sustenta.

Embora não discuta o conceito de “sucessão”, conforme a sua delimitação do Recurso Voluntário, cumpro ratificar a posição da DRJ sobre esse ponto, nestes termos:

No Relatório Fiscal consta, também, que ambos os estabelecimentos da empresa Couros Bom Retiro Ltda. estavam ativos e em atividade perante os cadastros da Junta Comercial e da RFB (pelo menos à época da ocorrência dos fatos geradores). Tal fato não foi contestado pela impugnante.

Em relação a ser a empresa Exportadora Bom Retiro Ltda. sucessora da autuada, observa-se que não consta, dentre as peças processuais, cópia de documento/contrato social que fundamente ter havido cisão, fusão ou incorporação pela dita sucessora, não havendo informação de que esta tivesse assumido

integralmente o ativo e o passivo da empresa Couros Bom Retiro Ltda. Aliás, pertinente a transcrição de respostas à intimações feitas pelo Fisco Federal:

Resposta do item 3.6

A operação realizada pela empresa COUROS BOM RETIRO LTDA, decorre de um processo organização logística de todas as operações do grupo, de forma que no futuro todas as atividades operacionais sejam concentradas na EXPORTADORA BOM RETIRO LTDA, para futuramente fazer um processo de incorporação de todas as empresas. (Resposta à 1ª Intimação)

Resposta do item 3

Informamos ainda que a empresa EXPORTADORA BOM RETIRO LTDA, assumiu a condição de sucessora fiscal da COUROS BOM RETIRO LTDA sobre os estoques transferidos. O procedimento não é resultante de incorporação, cisão ou fusão e sim uma sucessão da mesma inscrição estadual anteriormente explorada pelo COUROS BOM RETIRO LTDA, operação legalmente amparada pela legislação e que não gera tributação nem evasão, pois na sequência a sucessora da Inscrição estadual vendeu os estoques e tributou os mesmos normalmente, dando continuidade a atividade. (Resposta à 2ª Intimação)

Dessa forma, claro está que a empresa atuada comercializou estoques de matérias-primas e material semielaborado para empresa diversa, donde não há a alegada sucessão empresarial, conforme explicitado no PN CST nº 20, de 1982 (...)

Em consequência, a transferência de estoques de matérias-primas e material semielaborado exprime alienação (venda), devendo a receita de tais operações integrar a base de cálculo do PIS e COFINS no período em questão.

Resta, portanto, aduzir se a operação entre a Couros Bom Retiro e a Exportadora Bom Retiro está sob o manto do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004.

A legislação prescreve que:

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após

*excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.
(Redação dada pela Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007)*

§ 2º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º A suspensão das contribuições não impede a manutenção e a utilização dos créditos pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; e

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

§ 5º A pessoa jurídica que, após adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com o benefício da suspensão de que trata este artigo, der-lhes destinação diversa de exportação, fica obrigada a recolher as contribuições não pagas pelo fornecedor, acrescidas de juros e multa de mora, ou de ofício, conforme o caso, contados a partir da data da aquisição. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação incidentes sobre os produtos de que trata o caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007)

O § 4º, inciso I, do art. 40 prevê a obrigatoriedade do cumprimento de termos e condições estabelecidas pela Receita Federal, através da Instrução Normativa nº 595/2005.

A Instrução Normativa nº 595/2005 fixa condições a serem atendidas pelo vendedor e condições a serem atendidas pelo adquirente, *verbis*:

DO REGIME DE SUSPENSÃO

Art. 1º Fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), efetuadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

DA HABILITAÇÃO AO REGIME

DA OBRIGATORIEDADE DA HABILITAÇÃO

Art. 2º Somente a pessoa jurídica previamente habilitada ao regime pela Secretaria da Receita Federal (SRF) pode efetuar aquisições de MP, PI e ME com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do art. 1º.

DA PESSOA JURÍDICA APTA À HABILITAÇÃO

Art. 3º Para efeitos da habilitação, considera-se preponderantemente exportadora a pessoa jurídica cuja receita bruta decorrente de exportação, para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição dos bens de que trata o caput, houver sido igual ou superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período. (Redação dada pela IN RFB nº 780, de 06 de novembro de 2007)

Art. 6º A habilitação será concedida por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pelo Delegado da DRF ou da Derat, publicado no Diário Oficial da União.

DOS PROCEDIMENTOS PARA A CONCESSÃO DA HABILITAÇÃO

Art. 8º A suspensão da exigibilidade das contribuições ocorrerá, em relação às MP, aos PI e aos ME, quando de sua aquisição por pessoa jurídica preponderantemente exportadora habilitada ao regime de que trata esta Instrução Normativa, observado que:

I - a pessoa jurídica adquirente deve declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito; e

II - nas notas fiscais relativas às vendas de MP, PI e ME, deve constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", acompanhada da especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE a que se refere o art. 6º.

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 15. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Para efeito de aplicação da suspensão de PIS e COFINS nas vendas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem a pessoa jurídica preponderantemente exportadora (Exportadora Bom Retiro Ltda.), o vendedor (Couros Bom Retiro Ltda.) das mercadorias deverá atender às exigências do art. 40 da Lei nº 10.865/ 2004 c/c arts. 1º, 2º, 3º, *caput*, 6º, *caput*, 8º, e 15 da Instrução Normativa nº 595/2005.

Todavia, nas notas fiscais relativas às vendas de MP, PI e ME **NÃO** constou a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", acompanhada da especificação do dispositivo legal correspondente e do número do ADE a que se refere o art. 6º do art. 40.

Ademais, a Exportadora não declarou à Recorrente, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendia a todos os requisitos estabelecidos.

Não se trata como afirma a Recorrente, de mero erro formal, consistente na omissão no corpo da NFs da designação de que tal operação estaria abrangida pela suspensão contemplada no art. 40 da Lei nº 10.865/2004, trata-se, na verdade, de descumprimento do comando legal que disciplina a matéria.

Regra geral, o ônus da prova é assim distribuído:

CPC/1973

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

CPC/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

Para a suspensão do art. 40, a prova do cumprimento dos requisitos incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização autuar por insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS. Nesse sentido a lição de Fabiana Del Padre Tomé (*A Prova no Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 264):

A prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado. Por outro lado, se o autor apresenta provas do fato que alega, incumbe ao demandado fazer a contraprova, demonstrando fato oposto. Em processo tributário, por exemplo, se o Fisco afirma que houve determinado fato jurídico, apresentando documento comprobatório, ao contribuinte cabe provar a inoccorrência do alegado fato, apresentando outro documento, pois a negativa se resolve em uma ou mais afirmativas.

Portanto, como as receitas das vendas das Notas Fiscais nº 079206 e nº 12892 não preencheram os requisitos estipulados no art. 40 da Lei nº 10.865/ 2004 c/c arts. 1º, 2º, 3º, caput, 6º, caput, 8º, e 15 da Instrução Normativa nº 595/2005, deve ser afastado o pleito da Recorrente

Processo nº 13005.721128/2010-92
Acórdão n.º **3301-003.057**

S3-C3T1
Fl. 20

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a integralidade da autuação de PIS e COFINS.

Sala de Sessões, 23 de agosto de 2016.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora