MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13896.722878/2012-56

Processo nº	13896.722878/2012-56
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3402-007.002 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de setembro de 2019
Recorrentes	GE OIL & GAS DO BRASIL LTDA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

Comprovado que as receitas contabilizadas tiveram como origem exportação para ao exterior, afasta-se a autuação. O descasamento, no tempo, entre a data das notas fiscais e a do registro de exportação não é razão suficiente para negar a natureza das operações que deram origem às receitas.

AUTO DE INFRAÇÃO. RECEITAS. MOVIMENTAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS. EXCLUSÃO.

Comprovado que as saídas do estabelecimento não representavam operações de venda, mas de simples movimentação entre estabelecimentos, correta sua exclusão da base de cálculo das contribuições pela contribuinte e, consequentemente, deve ser afastada a exigência fiscal sobre tais valores.

CONTRIBUIÇÕES. VENDAS CANCELADAS. EXCLUSÃO. COMPROVAÇÃO.

Afasta-se a parcela da exigência fiscal correspondente a vendas canceladas por expressa determinação legal.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. CONTABILIZAÇÃO. COMPETÊNCIA.

As receitas devem ser tributadas observando-se o Princípio da Competência. Uma vez evidenciado que a diferença objeto do lançamento fiscal decorreu de estorno de registro de notas fiscais para adequá-lo ao correto momento de reconhecimento das receitas, o lançamento há de ser afastado.

REPETRO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Considerando o conjunto probatório anexado pela pessoa jurídica nos autos, não foi possível confirmar, de forma cabal, com fulcro nos documentos e informações acostadas nos presentes autos, que as receitas reconhecidas nos balancetes de dezembro/2008 que ensejaram a diferença autuada são decorrentes de exportação ficta no âmbito do REPETRO.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. CRÉDITO.

Os equívocos cometidos pela empresa no preenchimento dos DACONs quanto às vendas devolvidas não ensejaram em valor de PIS e COFINS incidentes sobre as rubricas. Ao se reconhecer as vendas devolvidas como tributáveis, passa-se a ser possível a dedução dos créditos calculados sobre essas parcelas na forma da lei, na regular sistemática apuração desses tributos, adimplidos todos os requisitos para o gozo do crédito na forma prevista no art. 3º, VIII, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ERRO MATERIAL CÁLCULO DRJ. AUSÊNCIA.

Os julgadores de primeira instância consideraram as informações prestadas pelo próprio sujeito passivo em sua Impugnação para proceder com o cálculo das parcelas que devem ser mantidas, considerando os valores das diferenças mantidas em conformidade com a planilha do próprio contribuinte.

Recurso de Ofício Provido em Parte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso de Ofício para reestabelecer a cobrança referente às alegações de exportação ficta em dezembro/2008 e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência de PIS e COFINS sobre as vendas devolvidas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem sintetizar os acontecimentos que envolveram o presente processo até o julgamento da Impugnação Administrativa, em especial da diligência que foi realizada na seara da Delegacia de Julgamento, peço vênia para adotar o relatório da r. decisão de primeira instância:

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para a Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS que somaram R$ 10.674.012,23, considerando o tributo, a multa de ofício e os encargos de mora.

No Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, de e-fls. 660/666, a autoridade fiscal, após narrar o desenvolvimento da auditoria, afirma que

> **tendo em vista que o sujeito passivo não foi capaz de esclarecer as divergências constatadas entre as bases de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativas apuradas por esta fiscalização, com base nos valores constantes da escrituração (balancetes) e da DIPJ do contribuinte, e os valores informados em DACON (...), serão objeto de lançamento de ofício os valores de PIS e COFINS não cumulativos correspondentes às diferenças de base de cálculo apuradas nos períodos de janeiro a abril e de junho a dezembro de 2008** (...).

Na sequência, a fiscalização elabora demonstrativo das diferenças apuradas entre a escrituração contábil e as declarações do sujeito passivo.

Cientificada, a contribuinte apresentou Impugnação, e-fls. 710/744, na qual contesta a autuação alegando, em síntese, que:

> durante processo fiscalizatório (...), esta d. Delegacia da Receita Federal do Brasil identificou diferenças entre as receitas declaradas pela contribuinte em suas DACONs e aquelas declaradas em sede de Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica ('DIPJ') que, por sua vez estavam em paridade com os balancetes da Impugnante.
>
> ...
>
> **Intimada, a Requerente expôs para a fiscalização individualmente a origem de tais diferenças não tributadas. A Impugnante estava em processo de levantamento da documentação que embasaria suas alegações, quando foi surpreendida com o lançamento dos tributos devidos fruto das divergências identificadas.**
>
> ...
>
> Em forma sumarizada, as divergências podem ser assim explicadas: (i) correta não tributação de receitas de exportação no valor de R$ 47.060.287,83; (ii) a correta tomada de crédito de vendas devolvidas no valor de R$ 5.429.796,99; (iii) a correta não tributação dos valores de transferência de estoques entre filiais, erroneamente tratados por receitas pela contribuinte no valor de R$ 3.185.808,60; (iv) o correto abatimento de vendas canceladas no valor de R$ 343.794,14 da renda total tributável da contribuinte; (v) dentre outras de menor montante à frente detalhadas.
>
> E, como será doravante demonstrado, os resultados de todas as operações objeto da autuação não devem sofrer a incidência de PIS/COFINS.

Ou seja, conforme vinha sendo alegado pela Requerente durante o procedimento fiscal:

> parte das diferenças acima identificadas nasceram de operações que, apesar de constantes como valor contábil sob a epígrafe de receita em seus balancetes, não configuram-se como receita na acepção correta do termo segundo a legislação comercial e fiscal, estas sim que poderiam sofrer a incidência de PIS/Cofins, a saber: receitas de exportação (item 3.1.1), transferência de estoque entre filiais

> (item 3.1.2), receitas já tributadas (item 3.1.5) e receitas de venda de sucata (item 3.1.7); e
>
> outra porção das diferenças são fruto da falta de reconhecimento contábil de abatimentos passíveis de serem realizados na receita tributável de PIS/Cofins – vendas canceladas (item 3.1.4), vendas devolvidas (item 3.1.3) e Imposto sobre Produtos Industrializados ('IPI') sobre vendas (item 3.1.6).
>
> ...
>
> Pelo fato da Impugnante, no presente momento, ter conseguido angariar o apoio documental que comprova cabalmente as suas alegações no sentido de que as receitas por meio do auto de infração tributadas não devem sofrer a incidência do PIS/Cofins, a cobrança atacada não deve prosperar.
>
> É que não pode um mero erro de preenchimento em obrigações acessórias, ou mesmo em documentos contábeis, resultar em tributação indevida e, conseguindo o contribuinte, no curso do processo administrativo, provar a incorreção da tributação de ofício, deve a d. autoridade cancelar o lançamento feito pela fiscalização.

A impugnante passa, então, a discorrer sobre cada um dos itens citados acima e citar a documentação que, segundo entende, seria capaz de afastar as exigências contidas no Auto de Infração. Por fim, requer a suspensão da exigibilidade do crédito lançado, a realização de diligências e o julgamento procedente de sua reclamação.

A Impugnação foi objeto de exame por esta Turma de Julgamento, ainda sob a designação de Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas, o que resultou no Despacho nº 3.470, de 04 de março de 2013, e-fls. 1.482/1489. Nele, diante dos argumentos e documentos pela autuada, foi o julgamento convertido em diligência para que a autoridade jurisdicionante:

> Conheça dos documentos apresentados na impugnação e apure:
>
> a-1) Se as operações alegadas pela contribuinte são comprovadas pela documentação juntada na impugnação.
>
> a-2) Se seus registros contábeis e fiscais justificam as diferenças apuradas pela fiscalização ou parte delas,
>
> a-3) Se seus valores foram considerados como receitas omitidas e tributados no auto de infração.
>
> Refaça, se for o caso, o quadro das divergências constatadas na ação fiscal conforme o resultado da apuração acima.

Recebidos os autos na autoridade jurisdicionante, esta promoveu as providências que julgou necessárias para o cumprimento da diligência e, ao fim, produziu o Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 2.391/2.431, concluindo pela improcedência dos argumentos e/ou falta de comprovação, e, portanto, pela inalterabilidade do lançamento.

Ciente do Relatório de Diligência, a contribuinte apresentou Complementação à Impugnação, e-fls. 2.438/2.461, na qual contesta tanto os fundamentos do lançamento quanto os resultados da diligência, terminando por dizer:

> Diante dos fatos e fundamentos expostos nesta Peça e diante de tudo aquilo que foi alegado e provado documentalmente na Impugnação (...) e nas centenas de manifestações feitas nos autos – que derrubam e desqualificam, por completo, não só a autuação fiscal, mas também o tendencioso e atécnico "Relatório de

> Diligência Fiscal' (...) – requer a GE OIL que (...) prossiga o julgamento (...) e, ao final, reconheça a improcedência do lançamento, extinguindo os débitos de PIS e COFINS em cobrança.

> Por conta da complexidade do caso sob julgamento, especialmente no que tange ao exame de provas e da relação entre a autoridade jurisdicionante e a autuada, este relator optou por tratar mais minudentemente dos itens controvertidos por ocasião do voto que se segue a este resumido relatório. (e-fls. 2.515/2.517)

A defesa apresentada foi julgada parcialmente procedente, para excluir grande parte da exigência fiscal, mantida apenas as exigências referentes aos argumentos do Creditamento sobre Vendas Devolvidas, da Falta de Estorno Contábil de IPI e da Suspensão das Contribuições na Venda de Sucatas. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.
>
> Comprovado que as receitas contabilizadas tiveram como origem exportação para ao exterior, afasta-se a autuação. O descasamento, no tempo, entre a data das notas fiscais e a do registro de exportação não é razão suficiente para negar a natureza das operações que deram origem às receitas.
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. REPETRO. BENEFÍCIO FISCAL.
>
> Uma vez comprovada a inclusão da contribuinte no programa REPETRO e que as operações obedeceram às condições estipuladas por aquele programa, afasta-se o lançamento incidente sobre as respectivas receitas.
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. RECEITAS. MOVIMENTAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS. EXCLUSÃO.
>
> Comprovado que as saídas do estabelecimento não representavam operações de venda, mas de simples movimentação entre estabelecimentos, correta sua exclusão da base de cálculo das contribuições pela contribuinte e, consequentemente, deve ser afastada a exigência fiscal sobre tais valores.
>
> APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESCONTO. ERRO.
>
> Constatado que o procedimento errôneo da contribuinte na apuração e desconto dos créditos da não cumulatividade teve por consequência a redução do montante tributável, correta a exigência por meio de lançamento de ofício.
>
> CONTRIBUIÇÕES. VENDAS CANCELADAS. EXCLUSÃO. COMPROVAÇÃO.
>
> Afasta-se a parcela da exigência fiscal correspondente a vendas canceladas por expressa determinação legal.
>
> CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. CONTABILIZAÇÃO. COMPETÊNCIA.
>
> As receitas devem ser tributadas observando-se o Princípio da Competência. Uma vez evidenciado que a diferença objeto do lançamento fiscal decorreu de estorno de registro de notas fiscais para adequá-lo ao correto momento de reconhecimento das receitas, o lançamento há de ser afastado.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. VENDAS COM SUSPENSÃO. SUCATAS. PROVA.

Alegado pela contribuinte o fato de que parte da diferença lançada decorre da venda de sucatas com suspensão do tributo, cabe a ela a prova, sem a qual mantém-se o lançamento fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO MATERIAL. CORREÇÃO DE OFÍCIO.

Deve ser corrigido de ofício erro material constatado na determinação do montante exigível pelo Auto de Infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

Comprovado que as receitas contabilizadas tiveram como origem exportação para ao exterior, afasta-se a autuação. O descasamento, no tempo, entre a data das notas fiscais e a do registro de exportação não é razão suficiente para negar a natureza das operações que deram origem às receitas.

AUTO DE INFRAÇÃO. REPETRO. BENEFÍCIO FISCAL.

Uma vez comprovada a inclusão da contribuinte no programa REPETRO e que as operações obedeceram às condições estipuladas por aquele programa, afasta-se o lançamento incidente sobre as respectivas receitas.

AUTO DE INFRAÇÃO. RECEITAS. MOVIMENTAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS. EXCLUSÃO.

Comprovado que as saídas do estabelecimento não representavam operações de venda, mas de simples movimentação entre estabelecimentos, correta sua exclusão da base de cálculo das contribuições pela contribuinte e, consequentemente, deve ser afastada a exigência fiscal sobre tais valores.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESCONTO. ERRO.

Constatado que o procedimento errôneo da contribuinte na apuração e desconto dos créditos da não cumulatividade teve por consequência a redução do montante tributável, correta a exigência por meio de lançamento de ofício.

CONTRIBUIÇÕES. VENDAS CANCELADAS. EXCLUSÃO. COMPROVAÇÃO.

Afasta-se a parcela da exigência fiscal correspondente a vendas canceladas por expressa determinação legal.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. CONTABILIZAÇÃO. COMPETÊNCIA.

As receitas devem ser tributadas observando-se o Princípio da Competência. Uma vez evidenciado que a diferença objeto do lançamento fiscal decorreu de estorno de registro de notas fiscais para adequá-lo ao correto momento de reconhecimento das receitas, o lançamento há de ser afastado.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. VENDAS COM SUSPENSÃO. SUCATAS. PROVA.

> Alegado pela contribuinte o fato de que parte da diferença lançada decorre da venda de sucatas com suspensão do tributo, cabe a ela a prova, sem a qual mantém-se o lançamento fiscal.
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO MATERIAL. CORREÇÃO DE OFÍCIO.
>
> Deve ser corrigido de ofício erro material constatado na determinação do montante exigível pelo Auto de Infração.
>
> Impugnação Procedente em Parte
>
> Crédito Tributário Mantido em Parte (e-fls. 2.512/2.514)

Diante do montante cancelado da autuação, que supera o limite de alçada da Portaria n.º 63/2017 (e-fl. 2.551) foi apresentado Recurso de Ofício.

Por sua vez, intimada desta decisão em 13/02/2017 (e-fl. 2.565), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 15/03/2017 (e-fls. 2.576/2.590) alegando, em síntese, a necessidade de reforma da r. decisão recorrida quanto:

> ***(i)*** a retificação de erro material cometido na exclusão da tributação do valor de R$ 44.535.049,04 (dezembro/2008) relativo ao REPETRO, quando o correto seria excluir o montante de R$ 46.741.112,30, e
>
> ***(ii)*** ao considerar como tributáveis pelo PIS e COFINS as receitas de "vendas devolvidas".
>
> Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.
>
> É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. O Recurso de Ofício ultrapassa o valor de alçada da Portaria n.º 63/2017, igualmente cabendo ser conhecido. Antes de adentrar especificamente nas razões dos recursos, importante traçar um breve panorama do presente processo, com as questões relacionadas aos erros de cálculo alegadas nos presentes autos.

I – PANORAMA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E AS QUESTÕES DOS ERROS MATERIAIS DE CÁLCULO

Como relatado, a autuação foi lavrada para exigência das contribuições em razão da divergência entre valores declarados em DIPJ em relação aos valores declarados em DACON em 2008.

A fiscalização teria considerado informações constantes da DIPJ 2009 (e-fls. 191/246) e dos balancetes (e-fls. 159/190) para identificar as receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS, declarados em valor inferior nas DACONs apresentadas (e-fls. 247/605). Possível

extrair as seguintes informações da planilha com as diferenças identificadas pela fiscalização (e-fl. 665):

Data	TOTAL DAS RECEITAS CONFORME BALANCETES E DIPJ (BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS APURADA PELA FISCALIZAÇÃO)	BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS CONFORME DACON	**DIFERENÇAS AUTUADAS**
31/01/2008	11.095.181,31	10.994.465,94	**100.715,37**
29/02/2008	5.744.728,44	5.624.308,32	**120.420,12**
31/03/2008	27.566.660,88	26.980.072,84	**586.588,04**
30/04/2008	**10.421.008,74**	**9.989.825,65**	**431.183,09**
31/05/2008	13.361.579,06	14.105.286,96	
30/06/2008	9.134.748,84	8.791.660,95	**343.087,89**
31/07/2008	8.711.135,59	7.673.183,70	**1.037.951,89**
31/08/2008	18.854.492,50	18.833.806,84	**20.685,66**
30/09/2008	18.962.288,56	17.107.463,51	**1.854.825,05**
31/10/2008	11.480.209,98	10.529.911,60	**950.298,38**
30/11/2008	17.169.804,50	16.560.638,86	**609.165,64**
31/12/2008	77.097.108,78	28.973.299,65	**48.123.809,13**
TOTAL	**229.598.947,18**	**176.163.924,82**	**54.178.730,16**

Conforme identificado pela fiscalização desde o termo de intimação fiscal n.º 6 (e-fls. 606/607), a fiscalização extraiu os valores da DIPJ e do balancete da pessoa jurídica, dos montantes correspondentes aos totais de receitas mensais aferidas, diferentes dos valores de base de cálculo do PIS e da COFINS declarados no DACON.

De fato, o valor indicado pela fiscalização como total e receita aferida em 2008 pode ser extraída da DIPJ 2009 apresentada pela pessoa jurídica, sem considerar as deduções identificadas pela empresa:

DIPJ 2009 (e-fl. 195)	**Valor**
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	**319.175,53**
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.	**0,00**
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	**170.138.877,80**
04.Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	**31.049.394,32**
05.Receita de Prestação de Serviços - Mercados Interno e Externo	**28.091.499,53**
06.Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas	**0,00**
07.Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis	**0,00**
08.Receita da Atividade Rural	
09.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	5.854.168,41
10.(-)ICMS	18.610.427,46
11.(-)Cofins	13.534.104,00
12.(-)PIS/Pasep	3.283.147,94
13.(-)ISS	825.149,47
14.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços	0
15.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	187.491.949,90
16.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos	140.880.694,20

Com efeito, a soma dos itens 1 a 8 identificados acima, extraídos da DIPJ 2009, alcança a soma de R$ 229.598.947,18, sem considerar, portanto, as deduções correspondentes às "*Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond*." As receitas mensais não foram discriminadas na DIPJ, sendo esses valores extraídos pela fiscalização dos balancetes elaborados pela pessoa jurídica.

Quando da elaboração da primeira planilha acima, foi possível confirmar de pronto o equívoco material cometido pela fiscalização quando da elaboração da planilha trazida no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 665), que respaldou a exigência fiscal, especificamente quanto à competência de abril/2008. Com efeito, o valor correto, como indicado na r. decisão recorrida, é de R$ 431.183,09 e não R$ 431.283,09 como indicado pela fiscalização. Nos exatos termos da r. decisão recorrida:

> Erro na Base de Cálculo
>
> Por fim, é preciso indicar que a base de cálculo utilizada pela fiscalização para a apuração das contribuições devidas no mês de abril está erroneamente apurada.
>
> **Com efeito, conforme item 11 do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, especialmente à e-fl. 665, a diferença apurada seria resultado da diferença entre R$ 10.421.008,74, valor apurado pela fiscalização, e R$ 9.989.825,65, que teria sido declarado no DACON. Essa operação resulta no valor de R$ 431.183,09 e não R$ 431.283,09 como consta no demonstrativo inserido naquele item e nos Autos de Infração.**
>
> Assim, esse valor deve ser corrigido, na qualidade de erro material. De toda a forma, como todo o crédito desse período de apuração foi excluído no mérito, não há repercussão sobre o tributo exigível. (e-fl. 2.550 - grifei)

Na Impugnação apresentada, a empresa apresentou uma planilha na qual detalha as divergências localizadas em cada mês (e-fls. 716/717), base sobre a qual foi realizada a diligência fiscal nos presentes autos:

Data	**Diferenças Apuradas no Auto de Infração**	**Razões e valores das diferenças apuradas identificadas pela empresa na planilha das e-fls. 716/717**	
31/01/2008	100.715,37	Transferência de estoque entre filiais	100.774,85
		Venda de Sucata	59,48
29/02/2008	120.420,12	Transferência de estoque entre filiais	120.420,12
31/03/2008	586.588,04	Transferência de estoque entre filiais	273.364,12
		Receita de Exportação	158.779,54
		Devolução de mercadoria	33.361,69
		Substituição de venda previamante tributada mas cancelada	121.082,02
30/04/2008	431.183,09	Transferência de estoque entre filiais	208.470,97
		Cancelamento de venda	222.712,12
30/06/2008	343.087,89	Transferência de estoque entre filiais	375,00
		Vendas realizadas em competência anterior	342.713,11
		Venda de Sucata	0,22

31/07/2008	1.037.951,89	Transferência de estoque entre filiais	390.056,96
		IPI sobre vendas	21.657,11
		Devolução de mercadoria	329.696,90
		Devolução de mercadoria	296.546,92
31/08/2008	20.685,66	Transferência de estoque entre filiais	20.315,86
		Venda de Sucata	376,20
30/09/2008	1.854.825,05	Transferência de estoque entre filiais	1.489.068,13
		IPI sobre vendas	6.589,40
		Devolução de mercadoria	223.020,00
		Devolução de mercadoria	138.377,74
		Venda de Sucata	0,22
31/10/2008	950.298,38	Transferência de estoque entre filiais	54.625,56
		Devolução de mercadoria	240.487,14
		Devolução de mercadoria	657.899,68
30/11/2008	609.165,64	Transferência de estoque entre filiais	449.983,65
		Receita de Exportação	160.395,99
31/12/2008	48.123.809,13	Transferência de estoque entre filiais	78.353,38
		Devolução de mercadoria	1.536.582,97
		Devolução de mercadoria	508.005,40
		Devolução de mercadoria	766.649,46
		Devolução de mercadoria	699.169,09
		Exportação ficta (Repetro)	46.741.112,30
TOTAL	54.178.730,16		56.391.083,30

Insta apontar que, em algumas competências, as razões e valores das divergências apontados pela empresa não coincidem exatamente com os valores das bases de cálculo autuadas. Por exemplo, em dezembro/2008, para uma diferença de R$ 48.123.809,13 apontada pela fiscalização, a empresa apresentou um valor total de justificativa para a divergência de R$ 50.329.872,60. Tanto que para um total de divergências de R$ 54.178.730,16 apontado pela fiscalização no Auto de Infração, a empresa trouxe justificativas que alcançariam um montante de R$ 56.391.083,30.

Após diligência fiscal (relatório da diligência às e-fls. 2.391/2.431), a autoridade julgadora de primeira instância procedeu com uma pormenorizada análise da documentação acostada aos presentes autos, reconhecendo que grande parte da autuação não caberia prosperar. Os argumentos considerados procedentes pela r. decisão recorrida serão pormenorizados quando da análise do recurso de ofício.

Por sua vez, a r. decisão recorrida manteve as exigências referentes ao **Creditamento sobre Vendas Devolvidas**, da **Falta de Estorno Contábil de IPI** e da **Suspensão das Contribuições na Venda de Sucatas**.

E com base nas informações prestadas pelo próprio sujeito passivo na Impugnação Administrativa (planilha das e-fls. 716/717 referenciada acima) o julgador *a quo* procedeu com o recálculo dos valores devidos. Com efeito, mantidos os valores de Venda de

Sucata, Devolução de Mercadoria e IPI sobre vendas, a base de cálculo mantida foi extraída da própria tabela apresentada pelo sujeito passivo em sua impugnação:

Data	**Razões e valores das diferenças apuradas identificadas pela empresa na planilha das e-fls. 716/717**		**Base de cálculo mantida pela DRJ** (conf. planilha das e-fls. 716/717)	**PIS mantido** (1,65% - e-fls. 2.551)	**COFINS mantido** (7,6% - e-fls. 2.551)
31/01/08	Transferência de estoque entre filiais	100.774,85	59,48	0,98	4,52
	Venda de Sucata	**59,48**			
29/02/08	Transferência de estoque entre filiais	120.420,12	0,00	0,00	0,00
31/03/08	Transferência de estoque entre filiais	273.364,12	33.361,69	550,47	2.535,49
	Receita de Exportação	158.779,54			
	Devolução de mercadoria	**33.361,69**			
	Substituição de venda previamente tributada mas cancelada	121.082,02			
30/04/08	Transferência de estoque entre filiais	208.470,97	0,00	0,00	0,00
	Cancelamento de venda	222.712,12			
30/06/08	Transferência de estoque entre filiais	375,00	0,22	0,00	0,02
	Vendas realizadas em competência anterior	342.713,11			
	Venda de Sucata	**0,22**			
31/07/08	Transferência de estoque entre filiais	390.056,96	647.900,93	10.690,37	49.240,47
	IPI sobre vendas	**21.657,11**			
	Devolução de mercadoria	**329.696,90**			
	Devolução de mercadoria	**296.546,92**			
31/08/08	Transferência de estoque entre filiais	20.315,86	376,20	6,21	28,59
	Venda de Sucata	**376,20**			
30/09/2008	Transferência de estoque entre filiais	1.489.068,13	367.987,36	6.071,79	27.967,04
	IPI sobre vendas	**6.589,40**			
	Devolução de mercadoria	**223.020,00**			
	Devolução de mercadoria	**138.377,74**			
	Venda de Sucata	**0,22**			
31/10/08	Transferência de estoque entre filiais	54.625,56	898.386,82	14.823,38	68.277,40
	Devolução de mercadoria	**240.487,14**			
	Devolução de mercadoria	**657.899,68**			
30/11/08	Transferência de estoque entre filiais	449.983,65	0,00	0,00	0,00
	Receita de Exportação	160.395,99			
31/12/08	Transferência de estoque entre filiais	78.353,38	3.510.406,92	57.921,71	266.790,93
	Devolução de mercadoria	**1.536.582,97**			
	Devolução de mercadoria	**508.005,40**			
	Devolução de mercadoria	**766.649,46**			
	Devolução de mercadoria	**699.169,09**			
	Exportação ficta (Repetro)	46.741.112,30			
TOTAL		56.391.083,30	5.458.479,62	90.064,91	414.844,45

Diante disso, ao contrário do que aduz a empresa em seu Recurso Voluntário, inexiste qualquer equívoco material na apuração do valor do PIS e da COFINS devida em dezembro/2008 pela DRJ. Os julgadores de primeira instância consideraram as informações prestadas pelo próprio sujeito passivo em sua Impugnação para proceder com o cálculo das parcelas que devem ser mantidas, considerando os valores das diferenças mantidas em conformidade com a planilha do próprio contribuinte.

Ao contrário do que pretendeu aduzir a Recorrente, a r. decisão recorrida não deduziu da diferença identificada originariamente pela fiscalização nesta competência (R$ 48.123.809,13) os valores cuja origem da diferença foi demonstrada (R$ 46.741.112,30 da exportação ficta e R$ 78.353,38 da transferência de estoque entre as filiais). A metodologia adotada pela DRJ foi considerar como cabível o lançamento sobre as diferenças não comprovadas pelo sujeito passivo, com fulcro nas informações prestadas na Impugnação.

Assim, para eventualmente considerar um valor diferente de base de cálculo na competência de dezembro/2008, seria necessária a alteração da própria metodologia de cálculo adotada pela DRJ, o que não foi alegado pela empresa em seu recurso. A Recorrente alegou que haveria um mero equívoco material no cálculo o que, como visto, não ocorreu.

Nesse sentido, confirma-se o equívoco material cometido pela fiscalização quando da elaboração da planilha do Termo de Verificação Fiscal na competência de abril/2008 (e-fl. 665), afastando-se a alegação de equívoco material cometido pela DRJ no cálculo do montante remanescente em dezembro/2008.

II – DAS RAZÕES DO RECURSO DE OFÍCIO

Como relatado, a fiscalização indica na autuação que teria se respaldado nas informações do próprio sujeito passivo, prestada em sua documentação fiscal e contábil, para proceder com o lançamento. Contudo, ao considerar as informações do total de receitas constantes da DIPJ e dos balancetes, a fiscalização acabou por autuar receitas não passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS, relativas a **receitas de exportação**, da **transferência de estoque entre filiais** e das **vendas canceladas**. Da mesma forma, a fiscalização indevidamente desconsiderou o **momento do reconhecimento da receita** realizada pelo sujeito passivo em sua contabilidade, pelo regime de competência, quando da emissão das notas fiscais.

Em conformidade com o art. 57, §3º, do RICARF, confirmo que as razões trazidas pela autoridade de primeira instância devem ser em grande parte mantidas, não merecendo qualquer reparo, adotando-se aqui suas razões de decidir quanto a **transferência de estoque entre filiais, às vendas canceladas**, ao **momento do reconhecimento da receita** e **quanto à parte das receitas de exportação**. Entendeu a autoridade julgadora que a empresa trouxe aos autos elementos modificativos para evidenciar que os valores de receita constante da DIPJ e dos balancetes, considerados pela fiscalização, não são base para a incidência do PIS e da COFINS.

Transcreve-se, primeiramente, as razões de decidir para o cancelamento das parcelas referentes à **transferência de estoque entre filiais, às vendas canceladas** e ao **momento do reconhecimento da receita**:

Transferência de Estoque entre Filiais

Sob esse título, a contribuinte abriga diferenças que teriam sido apuradas em todos os meses de 2008, à exceção de maio. Atribui tal diferença a erro em sua contabilidade, quando as transferências da matriz para filiais situadas nos municípios de Macaé-RJ e Jandira-SP foram tidas por receitas e assim lançadas na Declaração de Rendimentos.

Em suas palavras:

> A natureza das operações, transferência de mercadoria entre filiais pode ser extraída das notas fiscais relacionadas acostadas aos presentes autos (does. 9,11, 23 e 27), onde claramente consta o CFOP 6151, cuja definição abaixo se lê:
>
> > "6151, (...) - Transferência de produção do estabelecimento" (Convênio S/N2, de 15 de dezembro de 1970)
>
> Além das notas fiscais, que, por conta do volume envolvido ainda não foram completamente disponibilizadas aqui, também junta-se aos presentes autos a composição do livro razão da contribuinte, de onde se extraem os valores na tabela inicial apontados (doe. 8).
>
> Ocorre que, apesar de terem sido informadas na DIPJ da Requerente como sendo receitas oriundas da venda de bens e serviços, compondo sua receita contábil total, fato é que não se tratam de receitas sobre as quais o PIS/Cofins incidiria.
>
> Inclusive, a conta na qual estão contabilizadas tais receitas controla exclusivamente valores representados em transferência de mercadoria entre estabelecimentos da Impugnante - portanto não representando ingresso de receita na entidade legal.
>
> ...
>
> Como a transferência de estoque entre filiais não tem natureza de contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, cessão onerosa e temporária de bens e direitos ou mesmo a remuneração de investimentos (aquelas hipóteses de aferição de renda tributável), não podem sofrer a incidência de PIS/Cofins.
>
> O ponto é que não se encaixam nesta definição porque sequer de receita a transferência de estoque se trata: receita diz respeito a entrada monetária que ocorre em uma entidade-como a transferência de estoques entre filiais (ou entre matriz e filial) ocorre dentro da mesma entidade, não podem ter a natureza de receita.

Em apoio a sua tese, a impugnante junta documentos às e-fls. 1299/1301 (janeiro), 1304/1305 (março), 1381/1382 (outubro) e 1395/1397 (dezembro). A verossimilhança entre as alegações e os documentos serviram de base para a conversão do julgamento em diligência.

No início do procedimento de diligência, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a disponibilizar todas as notas fiscais originais referente a este tipo de operação alegada na impugnação, ainda não apresentadas.

Em sua resposta, e-fls. 1526/1530, a impugnante relata a solicitação para que ela disponibilizasse em seu estabelecimento a documentação requerida ao invés de a apresentar em resposta formal. Mais à frente, em outra resposta, a contribuinte informa que já foi levantada e organizada a maior parte das notas fiscais solicitadas e que todas as notas fiscais originais localizadas estão à disposição da fiscalização, conforme solicitado, e, para aquelas ainda não encontradas, as respectivas cópias também estão à disposição para consulta enquanto as originais não são levantadas.

Segundo o documento de e-fls. 1641/1645, as autoridades responsáveis pela diligência agendaram visita à GE, realizada na data de 1º de novembro, para aferição dos documentos disponibilizados.

Na resposta juntada às e-fls. 1661/1670, a contribuinte informa que não foram localizadas cerca de 30% das notas fiscais correspondentes, cujos números e valores são lá discriminados. Prossegue dizendo que sobre o aspecto contábil, as operações foram todas registradas na conta 811129062, cuja descrição é 'Venda Mesma Dv'. Pelo que consta da resposta, as notas fiscais comprobatórias das operações de circulação interna das mercadorias estariam juntadas às e-fls. 1757/1786.

No Termo de Intimação Fiscal nº 06, e-fls. 2002/2003, a autoridade fiscal refere-se às notas que não teriam sido localizadas e requer da contribuinte identificar todos os lançamentos das Notas Fiscais referentes à alegada transferência de estoque entre filiais, feitos na referida conta 811129062. A autoridade anexa, ainda, relatório contento lançamentos na conta citada.

A contribuinte responde, e-fls. 2012/2014, relatando seus processos internos. Diz ela:

> Caso algum estabelecimento necessitasse de material disponível em outra localidade, aquele estabelecimento realizava, no sistema de controle de estoque das filiais uma solicitação de transferência de estoque entre filiais. Neste momento, o próprio sistema de controle de estoque gerava a contabilização da transferência, exatamente na conta 811129062 mencionada no termo de intimação, vinculando o lançamento com um número de controle interno daquela transferência.
>
> Ocorre que em diversos casos aquele estabelecimento que realizou a solicitação do material cancelava o pedido de transferência, seja porque comprou o produto que necessitava de terceiro, seja porque o material não se fez mais necessário para o projeto.
>
> Em outros casos, também após a contabilização, o pedido era alterado, reduzindo ou aumentando a quantidade de material solicitado. Nestes casos, os materiais eram transferidos já considerando os pedidos alterados e as notas fiscais que suportavam a operação eram emitidas também já considerando as alterações.
>
> Ocorre que os lançamentos contábeis já haviam sido realizados naquele momento e não eram alterados após a mudança do pedido, o que fazia com que houvesse uma diferença entre lançamento contábil e nota fiscal emitida.
>
> E para sanar este problema, periodicamente eram realizados lançamentos contábeis que anulariam o efeito destas divergências.
>
> Desta forma, os valores que são conferidos nas notas fiscais listadas pela diligência de fato não conciliam com os lançamentos contábeis listados no razão da conta identificada, que foi acostado à impugnação ao auto de infração.
>
> Tendo em vista todo o exposto acima, o fato de que os lançamentos contábeis não foram referenciados com os números das notas fiscais, mas sim com números de controle os quais não se conseguem mais vincular por conta da idade das operações envolvidas na análise, a Contribuinte não consegue realizar a identificação dos lançamentos contábeis como solicitado em termo de intimação.
>
> Apesar disso, a validação que a diligência busca, de que o valor da conta contábil é de fato vinculado com saldos de transferência entre filiais, pode ser constatado pelo fato de que, agregadamente, a soma dos valões das notas ficais apresentadas concilia com o saldo da conta contábil apontada, posto que realizado o procedimento descrito nos parágrafos anteriores.

No Relatório de Diligência Fiscal, a autoridade conclui:

> O IMPUGNANTE afirmou que os valores que são conferidos nas notas fiscais listadas pela diligência de fato não conciliam com os lançamentos contábeis listados no razão da conta, que foi acostado à impugnação ao auto de infração.
>
> Também foi afirmado pelo IMPUGNANTE que não consegue realizar a identificação dos lançamentos contábeis das NOTAS FISCAIS indicadas em sua impugnação, relacionadas abaixo, conforme tabela apresentada:
>
> ...
>
> Fica CONSTATADO que não há CONTABILIZAÇÃO das referidas NOTAS FISCAIS, não houve registro contábil delas, desta forma, a escrituração do IMPUGNANTE não faz prova a seu favor.

Na sua contestação ao resultado da diligência, a contribuinte questiona a análise dos documentos e alegações apresentados na Impugnação ou na diligência por parte da autoridade responsável. Afirma:

> Com efeito, a GE OIL, sob o aspecto contábil, demonstrou que as operações que foram lançadas em DIPJ como receita, na verdade, foram registradas na Conta n° 811129062, cuja descrição é "Vendas Mesma DV", referente a trânsito de mercadorias entre divisões da mesma Empresa.
>
> Quanto às vinculações das Notas Fiscais de transferências entre filiais e os lançamentos da respectiva conta contábil (que supostamente, de acordo com o i. Fiscal, não foi respondido), a GE OIL foi no ponto, e informou que eventual diferença entre os valores lançados contabilmente decorrem da própria operação de transferência de estoque entre as filiais (vide petição acostadas às fls. 2.012/2.014 do e-processo).
>
> Isto porque, em algumas operações, a filial que solicitava o material cancelava o pedido, ou o pedido em si era alterado, reduzindo ou aumentando a quantidade de materiais enviados.
>
> Nessa altura, os lançamentos contábeis (automatizados) já haviam sido feitos e não podiam ser alterados, o que gerava a diferença entre estes e as Notas Fiscais emitidas (o que não era problema, pois, periodicamente realizava-se lançamentos complementares para anular essa diferença).
>
> Tanto é que a soma dos valores das Notas Fiscais discriminadas pela GE OIL concilia com o saldo mensal constante na em seu Livro Razão, na Conta n° 811129062 - "Vendas Mesma DV".
>
> Logo, de modo diverso do que informado no "Relatório de Diligência Fiscal" aqui rechaçado, a GE OIL realizou a identificação e vinculação das Notas Fiscais referentes às transferências de estoque (CFOP 6151) com os lançamentos constantes em sua escrita contábil (Conta n° 811129062), demonstrando, consequentemente, que a parcela referente às transferências de mercadorias entre filiais deve ser excluída da atuação fiscal, nos termos da Impugnação de fls. 710/744.

No tratamento desse item da impugnação, o principal aspecto é a identificação da relação entre as notas fiscais apresentadas pela contribuinte e os lançamentos contábeis feitos à conta 8111229062, que está à e-fl 1297/1298.

No demonstrativo, apresentado junto à Impugnação, embora não haja indicação da nota fiscal que dá suporte aos lançamentos, é possível identificar os valores mencionados nas notas fiscais de transferência que naquela ocasião foram juntadas.

Assim é em relação às duas notas relativas ao mês de janeiro, e-fls 1300 e 1301, cujos valores são perfeitamente identificáveis nos primeiros registros da conta, embora a data do lançamento não coincida com a das notas fiscais. Da mesma forma a nota que está à e-fl. 1382. Outra é a situação da nota juntada à e-fl. 1305, cujo lançamento coincide em valores e datas com os registros contábeis.

Ainda no que tange à relação entre as notas trazidas na impugnação e o registro contábil, chama a atenção as notas juntadas às e-fls. 1396. Isso porque são compostas de vários itens e todos eles são identificáveis nos lançamentos contábeis em registros agrupados.

Curiosamente, os dias e meses das notas se encontram invertidos nos registros contábeis.

Portanto, já na fase impugnatória, os documentos fiscais apresentados têm correspondência com a escrituração contábil da contribuinte, fato que, por sinal motivou a diligência.

No desenvolvimento da diligência, a contribuinte juntos as notas que estão às e-fls. 1758/1786. Na comparação entre notas e lançamentos contábeis, constata-se que é possível realizar a correspondência no caso das notas que estão nas e-fls. 1763/1766/1767/1770/1771/1774/1775/1779/1782/1783. A mesma compatibilização não pode ser constatada no caso das notas juntadas às e-fls. 1761/1762/1764/1765/1768/1769/1772/1773/1776/1777/1778/1780/1781/1784/1786.
Por fim, não foi possível a identificação da nota que está na e-fl. 1785.

O resultado dessa busca pela relação entre notas e lançamentos indica que a contribuinte mantinha escrituração específica para as suas operações entre plantas, embora também revele a falta de clareza e método nessa escrituração. As origens dessa limitação no estabelecimento de uma perfeita correspondência entre lançamentos e notas são esboçadas pela impugnante, como já visto.

Como consequência, mostra-se, no mínimo, relativa a afirmação fiscal de que não teria havido registro contábil das operações. Os registros aconteceram, com todas as deficiências já apontadas.

Essas constatações são suficientes para solapar as bases sobre as quais se assenta a opção fiscal pela recusa da totalidade das explicações e documentos trazidos pela contribuinte. Ao menos em parte, as alegações da defesa encontram respaldo na documentação que esta trouxe para análise e que foram carreadas à autoridade lançadora para exame. **Nesse contexto, é frágil a sustentação para a exigência de valores tidos como originários de operações entre as plantas da contribuinte. Importante marcar que a fiscalização em momento algum questionou que essa era a natureza das operações. Limitou-se a alegar que não havia contabilização, o que se mostrou incompatível com os autos.**

Portanto, afasta-se essa parcela do lançamento, por insubsistência de seus fundamentos. (e-fls. 2.536/2.540 - grifei)

Das Vendas Canceladas

Parte das diferenças dos meses de março e abril é atribuída pela contribuinte a cancelamento de vendas, cujas receitas não integram a base de cálculo das contribuições por expressa determinação legal. Diz ela:

Como pode se concluir das notas aqui disponibilizadas (does. 14 e 15), as duas operações que neste item se encontram são referentes a vendas que não se concretizaram, ou seja, foram canceladas.

Isso se extrai da leitura das observações da nota, para o caso que ocorreu no mês de março, que aponta cancelamento da nota ne 1147, estando aquela nota nº 51 substituindo a nota cancelada, que, por sua vez, já havia sido tributada. Admitindo a exigência fiscal no que tange este ponto, estaria se tributando aquilo sobre o que já incidiu PIS/Cofins.

Com relação ao ocorrido no mês de abril, a notícia do cancelamento se valida pela leitura do livro razão da contribuinte (doc. 15).

O contrato de compra e venda aperfeiçoa-se com a entrega do produto. No caso de cancelamento de vendas, o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se as obrigações entre credor e devedor - venda cancelada é venda inexistente, onde não acontece o fato gerador do PIS/Cofins.

Deste modo, incabível a exigência fiscal com relação a este item.

No relatório que encerrou o procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal informa:

> 6.6.2 Em carta protocolada em 16/01/2014, o IMPUGNANTE informa que do ponto de vista contábil e com relação ao ocorrido no mês de abril, a notícia do cancelamento se valida pela leitura do livro razão do contribuinte.
>
> 6.6.3 Informa também que no que tange ao fiscal, estão sendo juntadas, em resposta a termo de intimação, as respectivas notas fiscais. Para o caso que ocorreu no mês de março, o campo de observações da nota aponta cancelamento da nota n° 1147, estando aquela nota n° 51 substituindo a nota cancelada, que, por sua vez, já havia sido tributada.
>
> 6.6.4 Foi solicitada pela fiscalização, por meio do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 03, a Carta de correção da NF do município de Jandira/SP N° 8, emitida em 28/03/2008.
>
> ...
>
> 6.6.6. A Fiscalização, por meio do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 04, lavrado em 16/05/2014, intimou o IMPUGNANTE, referente ao item (4) da carta de 15/01/2014 (...) a indicar quais os lançamentos dos fatos contábeis, bem como as contas (número) na contabilidade, dos CANCELAMENTOS DE VENDAS alegados pelo CONTRIBUINTE desde a venda até o cancelamento da mesma. Também referente ao item (4) da carta de 15/01/2014 (...), foi reintimado a apresentação da Carta de correção da NF do município de Jandira/SP N° 8, emitida em 28/03/2008, já intimado e não apresentado até o presente momento e intimado a fazer a apresentação da NF 1147 de 27/12/2007 devolvida pelo cliente, conforme consta na DISCRIMINAÇÃO DO SERVIÇO da NF 51 de 07/03/2008.
>
> 6.6.7 Em carta protocolada em 10/07/2014, a IMPUGNANTE respondeu da seguinte forma: "após algumas buscas internas conseguimos vincular com elas (Lançamentos contábeis vinculados com cancelamento de vendas) os lançamentos da conta contábil 811118031". Referente a apresentação da carta de correção da nota fiscal n° 08, do município de Jandira e a nota fiscal n° 2538, "a Contribuinte ainda não conseguiu localizar as informações solicitadas. Assim que localizados serão entregues à fiscalização, no curso da diligência".

6.6.8 O IMPUGNANTE, por meio do TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL N° 01 lavrado em 05/02/2015, foi cientificado da CONSTATAÇÃO da fiscalização de que:" a NF n° 08 no valor de R$ 222.712,12 não está contabilizada na conta (811118031) informada, em carta de 10/07/2014".

...

6.6.10 Em carta de 13/02/2015, a IMPUGNANTE informou que declara não ter localizado o documento requisitado pelas d. Auditores Fiscais e quanto a comprovação de lançamento de receita em DACON da NF n° 1147 (...).

6.6.11 Em 11/02/2016, foi lavrado TERMO DE CONSTATAÇÃO N° 03 que foram feitas as seguintes considerações/constatação:

...

Verificamos nos lançamentos indicados que o cancelamento da venda da nf 1147 foi feito na conta 81118031 e da nf 08 na conta 412110201 e que conforme resposta do IMPUGNANTE ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N°04 estas contas fazem parte da DIPJ:

BU	Conta contábil	Descrição	Saldo Dez-03	Classificação DIPJ
620	412110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.SD	3.263.010,50	6A/09
623	412110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.AM	2.356.130,92	6A/09
623	811118031	Canc.Serviço Mercado Interno	235.026,99	6A/09

...

VERIFICAMOS que não procede a alegação da IMPUGNANTE de que as tais vendas/serviços cancelados foram objeto da autuação, visto que, o AUTO DE INFRAÇÃO, conforme observado pela GE OIL & GÁS em sua IMPUGNAÇÃO que a autuação teve como base a diferença entra a receita da DIPJ e DACON e as vendas canceladas apontadas já foram desconsideradas na DIPJ, de acordo com o apresentado na composição desta declaração e a contabilidade da IMPUGNANTE. Portanto, a referida alegação é totalmente improcedente."

A contribuinte volta a se opor às conclusões da fiscalização, contestando o resultado da diligência argumentando:

Como se observa da Conclusão do "Relatório de Diligência Fiscal", o AFR desconsiderou os argumentos da GE OIL que davam conta que parte das diferenças entre as receitas apresentadas na DACON e aquelas lançadas na DIPJ, referia-se a vendas devolvidas e vendas canceladas, que não são passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS, como salientado pela DRJ.

Concluiu o AFR, equivocadamente, que os valores decorrentes das vendas canceladas e vendas devolvidas "não fizeram parte da base de cálculo do Auto de Infração" e já haviam sido desconsiderados na DIPJ.

Todavia, restará provado aqui, novamente, que o AFR cometeu erro crasso ao entender que as receitas decorrentes das vendas devolvidas e vendas canceladas não fizeram parte da base de cálculo do Auto de Infração.

O aludido equívoco é facilmente constatado se observarmos que a Autoridade Fiscal simplesmente copiou o valor total de R$ 229.598.947,18

lançado como receita bruta na "Ficha 06A - Demonstração de Resultados" da DIPJ para fazer incidir sobre esta grandeza o PIS e a COFINS.

Esqueceu o AFR, porém, de subtrair deste total de R$ 229.598.947,18 o valor de R$ 5.854.168,41, que consta na "Linha 09" da aludida Ficha da DIPJ, que retrata justamente as "Vendas Canceladas, Devolv. e Descontos Incond.".

Verifica-se, claramente, no quadro acima destacado, que o AFR errou ao afirmar na Conclusão do "Relatório de Diligência Fiscal", que os valores referentes às vendas devolvidas e vendas canceladas (R$ 5.854.168,41) "já foram desconsiderados na DIPJ", e, por isso, "não fizeram parte do Auto de Infração".

...

Como visto, a Autuação utilizou a receita total (R$ 229.598.947,18) constante da DIPJ para calcular os débitos de PIS e COFINS, quando, na realidade, deveria ter subtraído deste valor as vendas canceladas e devolvidas (R$ 5.854.168,41) e, só após, apurado a receita com estas deduções (R$ 223.744.778,77) e calculado os débitos de PIS e COFINS.

...

Ora, fica nítido, então, que o ARF, na tentativa de defender/justificar a Autuação, olhou tão somente para as receitas "positivas" que compõem a Base de Cálculo do PIS e da COFINS, esquecendo-se das necessárias deduções legais referentes aos valores das vendas devolvidas e vendas canceladas, que foram igualmente lançados na DIPJ pela GE OIL mas não foram levados em conta no cálculo das contribuições.

Nesta linha, considerando-se que o ARF apurou supostas divergências entre DACON e DIPJ, escolhendo tributar o maior valor (o da DIPJ), jamais poderia ter desprezado os valores referente às vendas devolvidas e canceladas (deduções legais) constante na Linha 09, da Ficha 06A, da DIPJ, que obrigatoriamente devem ser subtraídos das receitas que compõem a Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

Resta evidente, portanto, que se equivocou o ARF ao concluir o "Relatório de Diligência Fiscal" dizendo que os valores das vendas devolvidas e vendas canceladas "já foram desconsiderados na DIPJ" e "não faziam parte do Auto de Infração", pois, como demonstrado, por um erro da Autoridade Fazendária tais valores (deduções legais) não foram subtraídos das receitas que compõem a Base de Cálculo do PIS e da COFINS, influenciando diretamente no valor exigido da GE OIL.

A solução do presente item deve se referir, necessariamente, ao item anterior, relativo ao aproveitamento dos créditos da não cumulatividade.

Isso porque o valor de Cr$ 5.854.168,41 inserto na Declaração de Rendimentos sob a rubrica “Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.” engloba tanto os créditos da não cumulatividade quanto as eventuais vendas canceladas que são agora tratadas.

Por seu turno, como alega a impugnante, os valores da DIPJ utilizados pela fiscalização para comparação com o DACON não foram expurgados dos valores declarados na primeira como referentes àquela rubrica, o que significa que a fiscalização utilizou-se de montantes que deveriam ter sido reduzidos.

Nesse contexto, embora a fiscalização tenha adotado números indevidamente inflados para a comparação que fez, o montante não atinge a grandeza alegada

pela impugnante. Isso porque, como visto, a utilização dos créditos como fatores redutores da receita tributável não é aceitável ao sistema de apuração das contribuições. Somente as vendas canceladas podem ser expurgadas da receita tributável em obediência a expressa determinação legal.

Sendo assim, do total que a contribuinte pretende ver excluído de sua base de cálculo, somente há de se admitir aqueles que correspondam às vendas canceladas, as quais, conforme consta no complemento da impugnação, somam R$ 343.749,14. Esse valor corresponde ao total do lançamento de ofício nesse item.

No epílogo desses dois itens é importante observar que, em momento algum, a fiscalização relatou o motivo pelo qual não considerou como parcela redutora da receita declarada na DIPJ os valores ali lançados como correspondendo a vendas canceladas e devoluções.

Nesses termos, admite-se como comprovada a diferença correspondente a vendas canceladas e afastada a parcela exigida.

Do Momento de Reconhecimento da Receita

Nesse item, a impugnante assim justifica uma parte das diferenças lançadas:

> A fiscalização, ao final do procedimento instaurado, houve por bem tributar a quantia de R$ 342.713,11 (trezentos e quarenta e dois mil, setecentos e treze reais e onze centavos) na competência de junho de 2008, momento no qual a receita supra foi reconhecida contabilmente pela Impugnante.
>
> Ocorre que, conforme análise das notas fiscais às quais esta receita se refere (doe. 16), conclui-se claramente que foram emitidas em 30 de maio de 2008.
>
> Aqui cabe esclarecer que o valor da receita reconhecida já foi abatida dos impostos incidentes sobre a operação, conforme tabela abaixo:

Valor Total NF 10522	R$ 272.942,24
Valor Total NF 10523	R$ 204.706,68
Soma	R$ 477.648,92
ICMS-19%	(R$ 90.753,28)
PIS/Cofins - 9,25%	(R$ 44.182,53)
Total Liquido de Impostos	R$ 342.713,11

> Respeitando o princípio da competência, tais receitas deveriam - e foram - tributadas no mês de maio de 2008, conforme se extrai da DACON da contribuinte (doe. 5) e também da abertura das suas contas contábeis de receitas referentes aquele mês-calendário (doe. 7).
>
> Portanto, não cabe a exigência de tributação desta receita, posto que, primeiro, não se refere à competência à ela atribuída pelo lançamento e. segundo, já fora tributada em competência anterior.

Quando voltou ao caso, por ocasião da diligência, a autoridade negou a argumentação nos seguintes termos:

> CONSTATAMOS, no TERMO DE CONSTATAÇÃO N° 02 lavrado em 24/08/2015, que na contabilidade que o IMPUGNANTE contabiliza, na conta 414110103 Revenda Nacional Produtos - ANS, os referidos valores R$

> 272.942,24 e R$ 204.706,68 em maio de 2008, (...), diferentemente do alegado na impugnação de que: "na competência de junho de 2008, momento no qual a receita supra foi reconhecida contabilmente pela Impugnante".

Sem se conformar, torna a impugnante:

> Outro equívoco verificado no "Relatório de Diligência Fiscal" elaborado pelo AFR diz respeito à tributação da quantia de R$ 342.713,11, equivocadamente realizada na competência de junho/2008, pois já havia sido tributada corretamente no mês de maio/2008 (mês da emissão da NF).
>
> ...
>
> Infere-se a partir da Conclusão do "Relatório de Diligência Fiscal" transcrito acima, que o ARF ignorou tudo o que fora exposto e comprovado pela GE OIL na Impugnação de fls. 710/744, sobre este tema.
>
> Tal constatação fica evidente, se analisarmos o trecho grifado em amarelo onde o ARF afirma que os valores relativos à NF n° 10.522 e NF n° 10.523 foram registrados na contabilidade em maio/2008 e não em junho/2008 como teria alegado a GE OIL em sua Impugnação (?!?!).
>
> Ocorre que a GE OIL não afirmou que os valores referentes às aludidas Notas Fiscais foram registrados na contabilidade em junho/2008. Quem fez tal afirmativa (equivocada) foi o AFR que lavrou o Auto de Infração!!!
>
> O que aconteceu foi o seguinte:
>
> (1) A GE OIL corretamente lançou essa receita de R$ 342.713,11 em sua contabilidade no mês de maio/2008, mês de emissão da Nota Fiscal de venda.
>
> (2) O Auto de Infração transportou erroneamente essa receita para o mês de junho/2008, gerando a diferença de base de cálculo que se quer tributar.
>
> E foi justamente contra esse ERRO que a GE OIL se insurgiu, afirmando, com base nos documentos n° 05 e n° 7 da Impugnação, que as receitas referentes às aludidas Notas Fiscais n° 10.522 e n° 10.523 foram tributadas e contabilizadas no mês de MAIO DE 2008.
>
> Além disso, a conclusão do ARF destoa do que ele próprio reconhece no item 7.6 do "Relatório de Diligência Fiscal", ao afirmar que "o IMPUGNANTE contabiliza na conta 414110103 Revenda Nacional Produtos - ANS os referidos valores R$ 272.942,24 e R$ 204.706,68 em maio de 2008, conforme quadro retirado da contabilidade (...)".
>
> Então, fica claro que o próprio AFR reconheceu que as receitas relativas à NF n° 10.522 e NF n° 10.523 foram contabilizadas e tributadas em maio/2008 pela GE OIL, mês correto, seguindo o Princípio da Competência.
>
> E, por concluir desta maneira, consequentemente, divergiu do lançamento realizado por meio do Auto de Infração, que tributou as referidas receitas (que já haviam sido tributadas no mês de maio/2008) na competência de junho/2008.
>
> Não há dúvida, portanto, que a conclusão da Autoridade Fiscal diverge da realidade dos fatos e visa tão somente justificar a autuação, haja vista que restou nitidamente comprovado pela GE OIL que as receitas atintes às Notas Fiscais n° 10.522 e n° 10.523, foram, corretamente, contabilizadas e tributadas no mês de maio/2008, conforme preconiza a legislação sobre o tema.

> **De início, as duas notas citadas pela defesa, juntadas às e-fls. 1317/1318, foram efetivamente emitidas em 30/05/2008, pelo que o período de apuração das correspondentes contribuições é o mês de maio de 2008. No mesmo sentido, e de acordo com os lançamentos contábeis feitos à conta 414110103_623, especialmente à e-fl. 1284, aquelas notas foram lançadas no mês de maio.**
>
> **Outra não é a conclusão da diligência, que constatou o reconhecimento da receita em maio.**
>
> No entanto, sustenta a contribuinte que o lançamento estaria tributando aqueles valores em junho. Nesse passo, o que se requer, portanto, é a prova de que a diferença lançada em junho estaria contaminada por faturamento pertencente a maio.
>
> Voltando aos documentos que informam a auditoria primitiva, temos que a contribuinte informou à autoridade fiscal, e-fl. 616, em resposta a intimação que havia exposto as diferenças encontradas, que parte da diferença de junho, no valor de Cr$ 342.713,11, refere-se às notas fiscais 10522 e 10523 estornadas contabilmente e revertidas no mês de junho/2008. Fiscalmente, consideramos no mês do faturamento. No Termo de Constatação e Intimação Fiscal de e-fl. 636/638, a fiscalização solicitou esclarecimentos acerca das notas, especialmente sobre seu eventual cancelamento e contabilização.
>
> Em resposta, especialmente à e-fl.644, a contribuinte informara que as notas fiscais em questão foram contabilizadas em Maio/2008 e não foram canceladas.
>
> A próxima aparição da autoridade nos autos é por meio do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, e-fl. 660 e segs., no qual menciona a resposta da contribuinte para o caso. Importa notar, aqui, que não houve modificação entre as diferenças constantes nas intimações e no termo que encerrou a auditoria. Deduz-se, pois, que a fiscalização não teria acatado a explicação de reclassificação das notas. Porém, não se pronuncia acerca de eventuais razões para não acatar a explicação dada
>
> **Assim, depois de todos esses fatos, a conclusão a que se chega é que a contribuinte inicialmente contabilizou as notas em junho e, posteriormente, retificou os lançamentos para trazê-las para o mês de competência, ou seja, maio. Tudo isso informou à auditoria que, no entanto, não se pronunciou de forma contrária ao que lhe foi informado e deixou inalterada a diferença que havia constatado.**
>
> **Curioso o fato de que na apuração da fiscalização, o mês de maio aparece com resultado negativo, ou seja, houve mais receitas reconhecidas na DIPJ que as declaradas no DACON. Essa diferença negativa aponta no sentido da ocorrência efetiva do erro apontado pela defesa.**
>
> **Sendo assim, considerando os documentos e argumentos expostos, constata-se que a impugnante consegue comprometer a solidez da base fática sobre a qual se funda a diferença lançada, pelo que a exigência correspondente não pode subsistir**. (e-fls. 2.542/2.546 - grifei)

Especificamente quanto às vendas canceladas, observa-se que do valor indicado na DIPJ 2009 de R$ 5.854.168,41 na rubrica "*Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond*.", a DRJ considerou tão somente os valores referentes às vendas canceladas (R$ 343.749,14), e não os valores das vendas devolvidas, que foram objeto de Recurso Voluntário cujas razões serão analisadas adiante.

Vejamos, ainda, as considerações traçadas quanto à imunidade das receitas de exportação, com uma pormenorizada análise dos documentos anexados aos presentes autos. Primeiramente, a r. decisão recorrida adentra nos valores referentes à receitas de exportação

comprovadas nos autos e declaradas na própria DIPJ apresentada pela empresa (total de R$ 319.175,53 – e-fl. 195), que não merecem qualquer reparo:

> Da Imunidade das Receitas de Exportação
>
> Segundo a impugnante, as diferenças relacionadas às receitas de exportação estariam presentes nos meses de maio, novembro e dezembro. Argumenta:
>
> > Por meio do lançamento combatido, as autoridades fiscais estão exigindo a tributação de PIS/Cofins sobre receitas oriundas de operações de exportação.
> >
> > Com referência aos valores referentes aos meses de maio/08 e novembro/08, que somam R$ 319.175,53 (trezentos e dezenove mil, cento e setenta e cinco reais e cinquenta e três centavos), pode-se verificar com as notas fiscais (does. 12 e 26) aqui juntadas que receitas de exportações de fato se tratam: tem nelas registradas o Código Fiscal de Operações e Prestações ("CFOP") 7101, referentes a vendas de produção do estabelecimento para o exterior. Inclusive, tais receitas foram declaradas corretamente como tendo natureza de exportação na DIPJ da Requerente (doe. 6), informação que fora no curso da fiscalização desconsiderada pela fiscalização.
>
> De pronto, embora o texto da Impugnação se refira ao mês de maio/08, toda a argumentação posterior, as manifestações da autoridade fiscal e a documentação tratam do mês de março/08, razão pela qual a exigência desse mês será considerada como parte desse tópico.
>
> Em resposta a intimação fiscal dada durante a auditoria original, em 30/08/2012, e-fls. 615/622, a contribuinte informara que, no mês de março, da diferença de R$ 586.588,04, uma parcela de R$ 158.779,54, refere-se à exportação contabilizado na conta 414120102. Da mesma forma, no que se refere ao mês de novembro, a contribuinte alega que, da diferença de R$ 609.165,64, uma parcela de R$ 160.395,99 seria referente a venda de exportação conforme nota fiscal 11709 do cliente Lone Star. Informa, ainda, que a apresentação dos documentos estaria pendente.
>
> Acompanhando a Impugnação, as notas citadas foram juntadas às e-fls. 1307 e 1394. Os documentos, em seus aspectos formais, reúnem elementos que vão no sentido de comprovar o que alega a defesa.
>
> Tais documentos foram avaliados por ocasião da conversão do julgamento em diligência e, nela, pediu-se que a autoridade preparadora se manifestasse acerca de sua capacidade probatória e dos efeitos sobre o lançamento.
>
> No Relatório que concluiu o procedimento, a autoridade relata as intimações que endereçou à contribuinte, requerendo a apresentação das Declarações de Exportação correspondentes e Comprovante de exportação das receitas de exportação alegadas na impugnação. Segundo a autoridade, foram apresentados extratos de declaração de despacho que se referem a estes eventos, que não indicavam quando foi emitido o comprovante de exportação. Acrescenta que ao longo deste procedimento fiscal de diligência, foram apresentados alguns documentos referentes às exportações (...), mas que nenhum deles identificou a data da conclusão do despacho aduaneiro de exportação.
>
> Prossegue a fiscalização:
>
> > **em 08/01/2016 (...) a impugnante apresentou documentos (Extrato de Declaração de Despacho) que permitiram verificar a data que foi emitido o comprovante de exportação, ou seja, a data de conclusão dos despachos aduaneiros que foi o dia 04/10/2013 para as NFs 10162 de março/08 (R$ 158.779,54), RE nº 08/1290019-001, DDE 2080981608/03 e 11709 de novembro/08 (R$ 160.395,99), RE nº 08/1751226-001, DDE 2081399805/0.**

Conclui:

> 8.1 Relativo a alegação da Impugnante para o item 3.1.1 "Da Imunidade do PIS/Cofins sobre Receitas de Exportação", para as parcelas de março/08 (R$ 158.779,54) e novembro/08 (R$ 160.395,99), ficou constatado neste relatório (...), que em 2008 não houve conclusão do despacho aduaneiro de exportação, no caso de venda direta a pessoa sediada no exterior, portanto, conforme a legislação vigente à época, a GE OIL & GAS DO BRASIL LTDA, fabricante nacional, não fazia jus ao tratamento tributário concedido por lei às exportações.

Nesses termos, as exclusões pretendidas pela impugnante tiveram parecer contrário na conclusão da diligência.

Em sua contestação aos resultados da diligência, a autuada diz que atendeu aos requisitos legais para fruição da imunidade, quais sejam a declaração destas receitas de exportação na DIPJ, emissão do RE e registro no Siscomex, Despacho Aduaneiro. Avança:

> No entanto, o AFR (...) preferiu mudar o foco e desvirtuar completamente o que estava sob discussão. Em sua diligência se ateve a questões desinfluentes para o deslinde da controvérsia, questões que não interferem, e tampouco modificam a natureza (de exportação) das operações entabuladas pela GE OIL, que seguem sendo imunes à incidência do PIS e da COFINS. Com efeito, são irrelevantes para o que aqui se discute as questões levantadas no 'Relatório de Diligência Fiscal', tais como: datas de conclusão dos Despachos Aduaneiros (...).
>
> Essas questões periféricas não interferem no fato das receitas serem de exportação (como ficou documentalmente comprovado) e, por isso, imunes de tributação.
>
> Note-se que a GE OIL, pelo Regime de Competência (muito bem salientado pela DRJ), tem a obrigatoriedade de lançar as receitas de exportação na contabilidade independentemente da sua realização ou do reflexo no caixa da empresa.
>
> Na prática isto significa que o lançamento da receita de exportação nos balancetes e na DIPJ sempre será, necessariamente, dissociado da conclusão do despacho aduaneiro. Pelas características do REPETRO e das exportações, é impossível realizar os dois lançamentos na mesma data.
>
> Mas isso (momento do lançamento contábil x conclusão do despacho aduaneiro) modifica a natureza da receita? Ela deixa de ser de exportação porque lançada na contabilidade no momento correto e antes da conclusão do despacho aduaneiro?
>
> Quer se acreditar que não, ilustres julgadores! Até porque se isso modificasse a natureza da receita nunca haveria imunidade nesta hipótese. (...).
>
> Portanto, a data de conclusão do despacho aduaneiro (posterior ao lançamento contábil) não altera a natureza da receita de exportação, nem retira o direito à imunidade na tributação do PIS e da COFINS a que faz jus o exportador (...).

O desenvolver da questão é importante para situá-la e dar-lhe solução.

O lançamento tem por base a diferença entre os valores escriturados e os declarados à Administração Tributária pela contribuinte. No caso, a diferença decorre da falta de comprovação de que a diferença decorreria de receitas ligadas à exportação.

A autoridade fiscal foi informada acerca da natureza da receita excluída das declarações ainda durante a auditoria, porém, não houve apresentação de documentos capazes de comprovar as informações, o que levou à autuação. Diante

> **da documentação, a autoridade fiscal, agora no âmbito do procedimento de diligência, nega a exclusão sob o argumento de que existe um descasamento temporal entre as notas fiscais e a efetiva exportação dos produtos que nelas constam.**
>
> **Um fato, no entanto, resta provado, qual seja, que houve a exportação correspondente às notas fiscais emitidas em março e novembro de 2008, embora a operação de saída dos produtos dessa última somente tenha se completado em 2013.**
>
> Resta, pois, definir se essa diferença no tempo dá respaldo à autuação.
>
> **Na interpretação que a contribuinte dá às normas contábeis e fiscais, a receita representada pela nota fiscal deveria ser escriturada no próprio mês de novembro de 2008 por força do princípio da competência. Por seu turno, sendo receita imune, poderia ser excluída da base de cálculo da contribuição declarada. Como visto, assim foi feito.**
>
> **A se fiar no entendimento esposado pela fiscalização, a contribuinte somente poderia excluir a receita no momento em que se completasse a operação de exportação.**
>
> **Essa divergência acontece pelo fato de a contribuinte ter reconhecido contabilmente a receita de produtos exportados quando da emissão da nota fiscal. Ora, uma vez reconhecido na contabilidade, o montante das receitas haveria de ser excluído na apuração do tributo, sob pena de fazer incidir a tributação sobre valores imunes a ela. E isso sem cogitar se a exclusão se deu na emissão das notas ou na conclusão das exportações.**
>
> **Foi o praticado pela contribuinte em suas declarações.**
>
> **Nesse passo, admitida a linha de entendimento exposta pela fiscalização, o efeito resultante seria uma postergação de tributação. Mas, a postergação ocorre quando uma receita tributável é reconhecida em período posterior àquele em que, pelo regime de competência, deveria ter sido. Não é o caso, na medida em que não se está falando de receita tributável.**
>
> A única repercussão possível, nesse contexto, assumida a tese de que o reconhecimento das receitas haveria de se dar em 2013, seria a eventual influência sobre os percentuais de rateio entre receitas de mercado interno e externo. No entanto, esse não é fundamento para a autuação.
>
> **Sendo assim e na medida em que o lançamento representa a exigência de tributo sobre receita imune, essa parcela da autuação deve ser excluída**. (e-fls. 2.517/2.520 – grifei)

Aqui importante ressaltar que a própria fiscalização, na autuação lavrada, indica quer teria se respaldado nas informações prestadas pelo sujeito passivo em sua contabilidade e na sua DIPJ, não indicando qualquer desconformidade na escrituração contábil ou fiscal da empresa. Ora, como indicado no art. 26 do Decreto n.º 7.574/2011, a escrituração faz prova em favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados quando comprovados por documentos hábeis, cabendo à autoridade fiscal a prova da inveracidade das informações:

> Art. 26. **A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais** (Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9o, § 1o).

> Parágrafo único. **Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

E, com base nos próprios lançamentos contábeis, e em documentos que o suportam, a DRJ procedeu com o devido cancelamento de parte da autuação quanto a **transferência de estoque entre filiais, às vendas canceladas**, ao **momento do reconhecimento da receita** e **quanto à parte das receitas de exportação (declaradas na DIPJ)**, o que não merece qualquer reparo.

Em seguida, o acórdão adentra em matéria distinta, relacionada a uma conta que a fiscalização considerou se tratar de uma receita aferida no mês de dezembro/2008 que, segundo alegado pela empresa, se referia a apropriação proporcional de um contrato de longo prazo no âmbito do REPETRO. Afirma a empresa que produz e exportou, no regime do REPETRO a chamada "Árvore de Natal Molhada", equipamento que representa um "conjunto de válvulas operadas remotamente, que controlam o fluxo dos fluidos produzidos ou injetados no poço" de petróleo submarino.[1]

Em análise do conjunto probatório anexado aos autos, a r. decisão recorrida entendeu que a autuada efetivamente teria sido beneficiária do regime do REPETRO e que parte dos lançamentos contábeis da empresa comprovariam o montante que a empresa indicou na Impugnação, cancelando a exigência fiscal:

> De todo esse extenso histórico é possível concluir que o **cerne da questão está na identificação do motivo pelo qual foi apurada a diferença. A autuada atribui à exclusão de valores representativos de exportações feitas no âmbito do programa REPETRO. A autoridade recusa tal fundamento por falta de comprovação.**
>
> **Os documentos trazidos aos autos atestam a existência de um contrato de fornecimento de bens nos termos do REPETRO, bem como a execução do contrato, evidenciada nas notas fiscais emitidas.**
>
> De fato, os valores auferidos pela contribuinte na venda de bens incluídos no programa REPETRO não devem compor a base de cálculo das contribuições, uma vez que são tratados como decorrentes de exportação. Não obstante, no caso, o que se busca é a evidência de que a diferença lançada nasce efetivamente da exclusão feita na apuração fiscal de verbas admitidas na contabilidade.
>
> **Não existem notas fiscais emitidas no mês de dezembro de 2008, o que impede a verificação direta de que houve o faturamento. Por seu turno, a contribuinte alega que o valor contabilizado naquele mês teve origem na apropriação proporcional do contrato em função de sua execução.**
>
> A questão em torno da proporção executada do contrato e dos custos incorridos, que esteve repetidamente presente nas investigações realizadas na execução da diligência é de somenos importância para o caso. Com efeito, tivesse a contribuinte apurado qualquer percentual, de 1% a 100%, estariam os valores assim apropriados a salvo da incidência das contribuições por força dos benefícios atinentes ao regime REPETRO.

---

[1] Descrição das Árvores de Natal Molhadas conforme http://www.petrobras.com.br/fatos-e-dados/conheca-curiosidades-sobre-equipamentos-de-nossos-sistemas-submarinos.htm. Veja ainda informações detalhadas desses equipamentos em http://www.petrobras.com.br/fatos-e-dados/somos-a-maior-operadora-mundial-de-equipamentos-submarinos-para-aguas-profundas-e-ultraprofundas.htm. Acesso em 13/09/2019.

De outro modo, se os benefícios do regime pudessem ser aproveitados apenas na conclusão dos despachos aduaneiros, nem por isso estaria justificada a tributação de valores que, posteriormente, poderiam ser excluídos das bases imponíveis das contribuições. A condição vinculada ao despacho tem por escopo a verificação da efetiva exportação e não do período da apropriação das receitas vinculadas à operação. Como já visto, a própria fiscalização admite que a exportação ocorreu, embora em momento diverso.

Firmadas tais premissas, resta ainda buscar nos documentos trazidos aos autos a comprovação da existência e da natureza da exclusão alegada pela defesa.

No Balancete juntado à e-fl. 1248, a conta 113218331-620 – POC – Provisão Faturamento é lançada no valor de R$ 65.107.576, 42, no mês de dezembro. Por sua vez, à e-fl. 1264, a conta 811118018-620 - Receita do POC recebeu o valor de 51.687.768,40 naquele mesmo mês. Por fim, um demonstrativo denominado Lançamento Conciliados Contas 811118018-620 e 811118018-623, e-fl. 1464, apresenta várias movimentações no mês de dezembro. Duas delas, envolvendo as contas 113218331-620 e 811118018-620, somam exatamente R$ 46.812.219,10, valor que, na impugnação, é dado como a parcela reconhecida.

Esse conjunto de elementos permite admitir que a contribuinte levou à sua contabilidade valores correspondentes a uma provisão de faturamento no período e em valores compatíveis com os alegados na impugnação.

Por seu lado, as conclusões da diligência não são de modo a afastar as alegações e documentos da impugnação.

Primeiro, com relação aos custos. Os custos incorridos seriam necessários para a verificação da proporção executada do contrato. No entanto, como já dito, qualquer que fosse a parcela reconhecida, estaria fora do alcance da tributação.

Segundo, a vinculação entre pagamento e efeitos fiscais. Não há divergência sobre a efetividade das exportações, razão pela qual os efeitos fiscais hão de ser reconhecidos. Se alguma outra distorção na apuração ocorreu por conta da apropriação realizada, outro seria o fundamento da exigência e não o que norteia o Auto.

Em terceiro lugar, a própria contribuinte admite que os despachos aduaneiros não se completaram no mês de dezembro nem houve pagamento naquele período. No entanto, dado o princípio da competência invocado pela impugnante, tais fatos não impediriam a contabilização e nem levariam à exigência de tributos.

Os controles requeridos pelas normas contábeis e fiscais, embora necessários para fins societários e de apuração do Imposto de Renda, por exemplo, não tem importância suficiente para negar a exclusão de valores não passíveis de tributação pelas contribuições. Da mesma forma, a apresentação de eventual centro de custos.

Por todo esse conjunto de elementos, os argumentos da impugnante são suficientes para comprometer a consistência da exigência das contribuições com base na diferença entre a escrituração e a declaração.

Exclui-se, portanto, essa parcela do valor lançado em dezembro de 2008. (e-fls. 2.520/2.536 – grifei)

Contudo, especificamente neste ponto, merece reforma a r. decisão recorrida.

Primeiramente, importante analisar as alegações e o conjunto probatório anexado aos autos, para analisar cada uma das assertivas trazidas na r. decisão recorrida.

Em sua Impugnação, sustenta a empresa que, uma vez que se refere a contrato com prazo de execução superior a 12 (doze) meses, ela reconheceu a receita de forma parcial em 2008, "*computando-se a relação percentual entre os custos incorridos refere ao contrato no ano e o custo total orçado. Elaborando a conta numérica,* ***chegou-se ao valor total reconhecido de R$ 46.812.219,10***." (e-fl. 726 - grifei) Esse reconhecimento parcial da receita estaria respaldado no art. 407, do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99), que autoriza computar o resultado de contratos de longo prazo em cada período de apuração. Vejamos os exatos termos da alegação da empresa veiculada na Impugnação, igualmente transcrita na r. decisão recorrida:

> Com relação à parcela de dezembro/08, no valor de R$ 46.741.112,30 (...), o auto de infralçao se baseou em reconhecimento contábil de provisão de receita referente a um pedido de compra (doc. 32) feito pela Petrobras Netherlands BV – PNBV, referente a venda de mercadorias sujeitas ao regime do REPETRO, conforme da leitura do pedido se vê.
>
> Como o contrato tem prazo de execução superior a 12 (doze) meses, vale aqui lembrar a legislação do Imposto de Renda para apropriação de contratos deste tipo. Segundo o Regulamento do Imposto de Renda, o Decreto n.º 3.000/1999: (...)
>
> **Em outras palavras, os resultados de produções a longo prazo devem ser determinados, em cada período de apuração, segundo o progresso da execução do contrato.**
>
> **E é o que ocorreu no reconhecimento aqui tributado com relação ao ano calendário de 2008. É possível a vinculação das receitas reconhecidas e tributadas com o pedidos acima mencionado.** Senão vejamos:
>
> A soma dos valores do pedido de compra é de € 19.483.100,00 (dezenove milhões, quatrocentos e oitenta e três mil e cem euros). Como os valores são controlados em reais pela contribuinte em seus lançamentos, chegou-se o valor de R$ 67.735 milhões referente ao pedido.
>
> **Tendo prazo de execução superior a 12 (doze) meses, a receita deles oriunda foi reconhecida de forma parcial em 2008 computando-se a relação percentual entre os custos incorridos referente ao contrato no ano e o custo total orçado.**
>
> **Elaborando a conta numérica, chegou-se ao valor total reconhecido de R$ 46.812.219,10.**
>
> Nítido é da análise do balancete referente ao mês de dezembro da Impugnante (doc. 7), mais especificamente na conta contábil nº 113218331-620, bem como da abertura dos lançamentos da mencionada conta (doc. 32), a vinculação da receita reconhecida e tributada pela fiscalização com o referido contrato cuja natureza tem de exportação, posto que submetidos ao regime do REPETRO.
>
> É que este regime faz com que os bens nele incluídos tenham suas saídas equiparadas à exportação, apesar da saída do território nacional ser ficta. É neste sentido o Decreto nº 3.161/1999 (...).
>
> E foi nos termos do REPETRO, inclusive, que as notas fiscais deste pedido de compra foram emitidas em anos subsequentes (doc. 32).
>
> Pois bem, todas as receitas oriundas de operações de exportação são imunes de contribuições sociais, dentre elas o PIS/Cofins. (...)
>
> E, comprovada a origem de exportação das mercadorias, não pode incidir o PIS/Cofins sobre estas.

> Neste caso, portanto, fica comprovada a improcedência do lançamento da d. autoridade fiscal no que tange à tributação do resultado das operações de exportação da contribuinte, tendo em vista que a Requerente está em acordo com a legislação constitucional e fiscal. (e-fls. 723/725 - grifei)

Para comprovar a operação, a empresa anexou à Impugnação pedido de compra de número **4500867895**, emitido em 17/02/2006 da Petrobras Netherlands de dez equipamentos (e-fls. 1.442/1.463). O pedido identifica diferentes datas de remessa dos equipamentos para o exterior que ocorreriam entre 2007 e 2009 (na ordem que aparecem, 30/09/2008, 30/12/2008, 30/01/2009, 12/09/2007, 12/10/2007, 12/11/2007, 12/12/2007, 12/01/2008, 12/02/2008, 12/03/2008). O valor total deste pedido, anexado na Impugnação, foi de 20.524.484,97 euros conforme cláusula de reajustamento de 23/10/2009.

A empresa anexou ainda notas fiscais emitidas pela empresa para a Petrobras Netherlands entre 2010 e 2011, que fazem referência a este pedido. Conforme se observa do campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES" destas notas fiscais, parte delas se referem ao pedido de compra 4500867895, com uma referência de data de 05/11/2009 (e-fls. 1.465 a 1.469, 1.471, 1.472 e 1.475). Cumpre mencionar que foram ainda anexadas notas fiscais referentes a outro pedido para a mesma pessoa jurídica (emitidas em 2010 e 2012, referente ao pedido número 4502671091 de 14/03/2008 – e-fls. 1.470, 1.473 e 1.474).

Uma vez que não constavam dos autos quaisquer documentos referentes ao REPETRO, bem como informações concretas das razões e dos fundamentos para a contabilização das receitas em dezembro/2008, o processo foi convertido em diligência para que fossem confirmadas ou afastadas as alegações de defesa apresentadas pelo sujeito passivo.

Atentando-se para os documentos acostados em sede de diligência, a empresa anexou aos autos o contrato relacionado ao pedido de compra n.º 4500867895 assinado em 17/02/2006, indicando como "*Data fim prazo 17.03.2008*" (e-fls. 1.543/1.552). Posteriormente, o Pedido de Compra, originariamente apresentado com atualizações somente até outubro de 2009, foi anexado com as atualizações ocorridas até 02/04/2012 (e-fls. 2.235/2.265), oportunidade que foi possível verificar uma atualização no valor total daquele pedido de compra (para 22.743.219,41 euros) e a modificação dos termos do pedido, inclusive com o pagamento de multa em razão do atraso na entrega.

Em petição apresentada em 02/10/2015 (e-fls. 2.217/2.224) a empresa informou que os itens objeto do pedido somente começaram a ser exportados em 2009, com o adimplemento do contrato tão somente em 2013, anexado aos autos os correspondentes Registro de Exportação (e-fls. 2.266/2.349). Informou ainda que adimpliu todos os requisitos do REPETRO, em conformidade com o art. 9º da Instrução Normativa n.º 844/2008[2], com exportação das mercadorias por meio de pessoa jurídica habilitada no REPETRO por ordem da pessoa jurídica no exterior (Petrobrás Brasil). A empresa afirmou que os atos normativos que habilitavam a Petrobrás aos benefícios do REPETRO vigentes no ano de 2008 eram "*o Ato Declaratório Executivo SRRF/7ª RF n.º 294, de 19 de outubro de 2007, o Ato Declaratório*

[2] Art. 9o A exportação sem que tenha ocorrido a saída do território aduaneiro dos bens referidos no caput e no § 1o do art. 2o, fabricados no País, inclusive com a utilização de mercadorias importadas na forma do inciso I do art. 3o, será realizada pelo respectivo fabricante ou por empresa comercial exportadora de que trata o Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, à empresa sediada no exterior, em moeda de livre conversibilidade.
Parágrafo único. Os bens exportados na forma deste artigo serão entregues no território nacional, sob controle aduaneiro, ao comprador estrangeiro ou, à sua ordem, a pessoa jurídica habilitada ao Repetro.

Executivo SRRF/7ª RF n.º 51, de 18 de fevereiro de 2008 e o Ato Declaratório Executivo SRRF/7ª RF, de 09 de julho de 2008" (e-fl. 1.643) Estes atos foram anexados aos autos, todos se referindo à PETRÓLEO BRASILEIRO S.A – PETROBRÁS, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 33.000.167/0001-01 (e-fls. 1.646/1.651).

Contudo, mesmo que se considere a validade da operação do REPETRO narrada pela pessoa jurídica, verifica-se que não é possível fazer uma exata aproximação entre a alegação da empresa (receitas de exportação no REPETRO reconhecidas em dezembro/2008) e a divergência identificada no Auto de Infração. A empresa não confirmou nos presentes autos o valor exato que teria sido objeto de reconhecimento em dezembro/2008 e, por conseguinte, gerado a divergência com os valores declarados em DACON.

Durante a diligência, a empresa esclareceu que "*o valor entrou na composição da conta 811118018 e, também como receita de exportação, foi excluído para fins de apuração*" do PIS e da COFINS (e-fls. 1.665) Contudo, uma vez que o valor da receita de exportação reconhecida em dezembro de 2008 não foi declarada na DIPJ 2009 ou no DACON, a fiscalização questionou à empresa no Termo de Intimação Fiscal n.º 03:

> 3. Esclarecer o motivo da falta de declaração das Receitas de Exportação no DACON no ano de 2008;
>
> 4. Esclarecer as divergências entre os diferentes valores de receita de exportação indicados/declarados pelo contribuinte nos seguintes documentos:
>
> 4.1 O indicado na alegação do item 1 da carta de 15/01/2014;
>
> 4.2. O da folha 724 do processo de auto de infração que consta a impugnação.
>
> 4.3. O do saldo da conta 811118018 da CONTABILIDADE, indicada pelo contribuinte como a conta que é deita a contabilização deste tipo de receita
>
> 4.4. O da linha 01. Receita de Exportação da ficha 06 A da DIPJ 2009, do ano calendário de 2008 (e-fl. 1.921/1.922)

Em resposta a esta intimação, a empresa afirmou que cometeu um erro no preenchimento do DACON, exatamente por não ter considerado como receitas de exportação as receitas contidas na conta contábil 811118018. A empresa afirma que teria ocorrido um "*lapso no preenchimento das declarações*" (e-fl. 1.932) Reitera que o que pretende com a discussão administrativa é que seja reconhecido que independentemente do erro no preenchimento do DACON, reconheça-se que são "*receitas equiparáveis às de exportação e, consequentemente, não tributáveis para fins de PIS e Cofins*" (e-fls. 1.933). Informa também que o mesmo lapso foi cometido no preenchimento da DIPJ (e-fl. 1.934) Naquela oportunidade, esclareceu a empresa que a conta contábil 811118018 controla diversos contratos de longo prazo, não apenas o da Petrobrás, razão pela qual o saldo desta conta não iria coincidir com o valor da receita reconhecida pela empresa. Quanto ao valor exato da receita que teria sido reconhecida, afirmou a empresa que seria **R$ 46.741.112,30**:

> (...) o procedimento adotado para preenchimento das DACONs referentes ao ano calendário de 2008 não considerou as receitas contidas na conta contábil nº 811118018.

> E foi exatamente este erro de preenchimento que gerou o auto de infração que está sendo combatido em impugnação e que é objeto desta diligência.
>
> Relembrando o ocorrido, a fiscalização comparou os valores declarados em DACON como receita com a soma do saldo de algumas contas contábeis consideradas como de receita, dentre elas a conta nº 811118018.
>
> (...)
>
> **Finalmente, com relação à conciliação solicitada dos valores de receita de exportação ficta, em impugnação constou valor de R$ 46.812.219,10 por equívoco, sendo o correto montante de receita R$ 46.741.112,30** (...).
>
> Sobre a conciliação com o saldo da conta contábil, o valor que lá consta é maior do que o do parágrafo anterior pois a conta contábil controla também outros contratos de execução de longo prazo, cuja receita também é reconhecida de forma parcial e que não tem relação com o contrato firmado com a Petrobrás (...).
>
> Finalmente, sobre a conciliação com a DIPJ, deixou de ser reportado o montante referente a este contrato como receita de exportação dentro da linha 1 da ficha 06A, lá estando somente o valor das exportações de maio a novembro. (e-fls. 1.932/1.933 - grifei)

Visando exatamente confirmar a alegação da empresa e identificar o exato montante de receita de exportação que teria sido reconhecido nos termos do RIR/99, a fiscalização realizou outras intimações fiscais. Especificamente na manifestação da empresa das e-fls. 1.988/1.995, a empresa novamente afirmou que o valor de receita contabilizado foi de R$ 46.812.219,00 e não R$ 46.741.112,30 como indicado na resposta acima transcrita (e-fl. 1.991), novamente se contradizendo quanto ao efetivo valor reconhecido. Naquela oportunidade, a empresa afirma que teria recebido 50% do valor do contrato antecipadamente, sem identificar com clareza quando esse recebimento teria ocorrido (especialmente considerando que o contrato foi firmado em 2006 e estamos falando de uma receita reconhecida de forma antecipada em 2008 de um contrato que somente teria sido finalmente cumprido em 2013).

Especificamente para verificar os custos do contrato afirmado pela empresa e o adimplemento dos requisitos do próprio art. 407, do RIR/99, a fiscalização solicitou a apresentação de cópias dos documentos que dão suporte aos lançamentos na conta que controla os custos deste projeto e a comprovação de que estes custos se referem ao mesmo projeto. Contudo, em sua resposta, a empresa novamente se contradiz com suas afirmações anteriores afirmando que o único projeto em andamento era somente a Petrobrás do Brasil. Afirmou categoricamente a empresa:

> Sobre essa questão, cabe explicar inicialmente que a empresa Petrobrás é a principal empresa de extração e refinamento de petróleo no Brasil, **sendo a única cliente da GE Oil&Gás na época a comprar equipamentos para essa operação.**
>
> **No período analisado pela d. Autoridade Fiscal, o único projeto em andamento era o de objeto deste processo, sendo que a empresa exclusiva da GE era a Petrobrás do Brasil S/A conforme exposto anteriormente**. (e-fl. 1.933 – grifei)

Contudo, observa-se que a própria empresa anexou aos autos cópias de notas fiscais referentes a outro pedido (número 4502671091 de 14/03/2008 – e-fls. 1.470, 1.473 e 1.474), denotando que o pedido 4500867895 não seria o único em curso da empresa.

Posteriormente, na referida petição protocolada em 02/10/2015, a empresa buscou esclarecer as razões para a contabilização antecipada, trazendo outro montante de receita que teria sido reconhecida em 2008:

> 2.4. Do Reconhecimento Contábil das Receitas no Exercício de 2008
>
> 24. O reconhecimento de receitas de projetos de longo prazo esta previsto na IN 21/79.
>
> 25. A GE adotou a metodologia de reconhecimento de receitas com base no curso incorrido, tal como previsto no item 5, inciso II, da IN 21/79, que assim dispõe:
>
> > 5- Critérios Alternativos de Avaliação de Andamento
> >
> > Na produção em longo prazo o progresso da execução será aferido por um dos seguintes critérios, à opção da pessoa jurídica
> >
> > I – (omissis)
> >
> > II – segundo a percentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado.
>
> **26. O controle do contrato foi efetuado de forma consolidada (e não por item). Isto porque há um único contrato com diversas entregas. Em outras palavras, a GE avaliou o custo dos bens exportados e sua margem de forma consolidada**.
>
> **27. Em 2008, a GE identificou já ter incorrido em todo o custo orçado do projeto, o que a levou a reconhecer integralmente a receita no montante de R$ 55 Milhões.** Tendo o custo estimado atingido seu valor máximo, a GE automaticamente se absteve de reconhecer novas receitas.
>
> 28. Explicamos. O contrato tinha expectativa de ter seu objeto concluído em Fevereiro de 2006 e Janeiro de 2009, o que não ocorreu. Com efeito, o último Conjunto ANM foi entregue em Julho de 2013 por conta de atrasos da própria GE, tendo inclusive incidido a multa por moratória contrarual a favor da Petrobrás.
>
> 29. Esta operação causou verdadeiro prejuízo à GE. Os custo dos bens produzidos foi orçado em 53.791.902,39 mas, na última estimativa, já em Setembro de 2012, estava em R$ 85.399.531,77.
>
> **30. Houve um estouro no orçamento superior a 50% - enorme perda para a GE que justifica o reconhecimento de toda a receita em 2008. O custo efetivo total foi de R$ 56.975.591,84 (R$ 47.835.591,84 adicionados de R$ 9.140.000,00).**
>
> 31. O método usado para determinar a fase de execução do contrato é percentual do custo incorrido (Percentage of Completion – POC), constituindo na última estimativa de custo total (Mati, MOD, outros custos) comparada com o custo total incorrido no período de apuração.
>
> 32. Portanto, **pelo método do percentual do custo incorrido, a GE foi levada a reconhecer R$ 56.975.591,84 como receita ainda em 2008**. Realmente, em 2013 os R$ 85 milhões já haviam sido superados.
>
> 33. A IN RFB 21/79 OBRIGA a GE a adotar o método do percentual do custo incorrido, não sendo exigível qualquer outra conduta diversa da que foi adotada pela contribuinte. (e-fls. 2.223/2.224 - grifei)

Veja que a empresa indica que teria reconhecido valor em 2008 (R$ 56.975.591,84) diferente dos informados anteriormente no processo (R$ 46.812.219,00 e R$ 46.741.112,30). Diferente, também, do valor constante do balancete apresentado pelo

contribuinte (R$ 65.107.576,42 – e-fl. 1.248) e do próprio valor creditado na conta 811118018-620 - Receita do POC em dezembro/2008 (R$ 51.687.768,40 – e-fl. 1.264). Os valores igualmente não guardam correspondência com o documento apresentado pelo sujeito passivo "LANÇAMENTOS CONCILIADOS CONTAS 8111118018_620 E 8111118018_623" constante da e-fl. 1.464, que foi indicado no fundamento de decidir da r. decisão recorrida. Somando-se os lançamentos de crédito realizados na conta 811118018 no histórico "*ACOPOC – Provisao Faturamento*" alcança-se a soma de R$ 51.629.886,40[3]:

LANÇAMENTOS CONCILIADOS CONTAS 811118018_620 E 811118018_623

Data : 07/01/13 [13:39] CONFERENCIA DE TRANSACOES POR LOTE Página : 1
VGOS620 - Jandira Empresa : 620

CIA	Lote	Transacao	Periodo/	Data	Docurr	Conta	Status Lote	C C	Dimensoes	R$ Debito	R$ Credito	R$F Debito	R$F Credito
									Historico				
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		422511103	Finalizado		ACOUpdate Provisão Garantia 3rdQ	177.720,28	-	177.720,28	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		221501004	Finalizado		ACOUpdate Provisão Garantia 3rdQ	-	177.720,28	-	177.720,28
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128303118	Finalizado		ACOInvoice to Come WIP	-	3.712.859,00	-	3.712.859,00
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128103113	Finalizado		ACOInvoice to Come RM	1.886.788,00	-	1.886.788,00	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128403114	Finalizado		ACOInvoice to Come FG	-	989.213,00	-	989.213,00
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128403114	Finalizado		ACOInvoice to Come FG - Fat OV 100034	1.196.272,80	-	1.196.272,80	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		531118018	Finalizado		ACOPOC - Cost of Goods Sold	1.619.011,20	-	1.619.011,20	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		113218331	Finalizado		ACOPOC - Provisao Faturamento	1.619.011,20	-	1.619.011,20	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		811118018	Finalizado		ACOPOC - Provisao Faturamento	-	1.619.011,20	-	1.619.011,20
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		113218331	Finalizado		ACOPOC - Other Var Costs	10.363.000,00	-	10.363.000,00	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		811118018	Finalizado		ACOPOC - Provisao Faturamento	-	10.363.000,00	-	10.363.000,00
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		531118018	Finalizado		ACOPOC - Other Var Costs	10.363.000,00	-	10.363.000,00	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		E99018001	Finalizado	VG1800	ACOPOC - Other Var Costs	-	10.363.000,00	-	10.363.000,00
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		422511103	Finalizado		ACOLate Delivery OV 100032/34	918.863,84	-	918.863,84	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		226101101	Finalizado		ACOLate Delivery OV 100032/34	-	918.863,84	-	918.863,84
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		721118021	Finalizado		ACOFX - X Trees - Advanced EURO	7.520.882,52	-	7.520.882,52	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		225301101	Finalizado		ACOFX - X Trees - Advanced EURO	-	7.520.882,52	-	7.520.882,52
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128303118	Finalizado		ACOInvoice to Come WIP - OV 100044	-	2.235.960,76	-	2.235.960,76
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128103113	Finalizado		ACOInvoice to Come RM - OV 100044	-	908.277,54	-	908.277,54
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128403114	Finalizado		ACOInvoice to Come FG - OV 100044	-	228.417,80	-	228.417,80
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128403114	Finalizado		ACOInvoice to Come FG - Fat OV 100044	724.000,00	-	724.000,00	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		531118018	Finalizado		ACOPOC - Cost of Goods Sold - OV 100044	2.648.656,10	-	2.648.656,10	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		113218331	Finalizado		ACOPOC - Provisao Faturamento - OV 100044	2.648.656,10	-	2.648.656,10	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		811118018	Finalizado		ACOPOC - Provisao Faturamento - OV 100044	-	2.648.656,10	-	2.648.656,10
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		113218331	Finalizado		ACOPOC - Other Var Costs - OV 100044	550.000,00	-	550.000,00	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		811118018	Finalizado		ACOPOC - Provisao Faturamento - OV 100044	-	550.000,00	-	550.000,00
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		531118018	Finalizado		ACOPOC - Other Var Costs - OV 100044	550.000,00	-	550.000,00	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		E99018001	Finalizado	VG1800	ACOPOC - Other Var Costs - OV 100044	-	550.000,00	-	550.000,00
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		721118021	Finalizado		ACOFX - Piets - Advanced EURO - OV 100044	2.956.240,30	-	2.956.240,30	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		225301101	Finalizado		ACOFX - Piets - Advanced EURO - OV 100044	-	2.956.240,30	-	2.956.240,30
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128303118	Finalizado		ACOInvoice to Come WIP	-	39.382.117,22	-	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128103113	Finalizado		ACOInvoice to Come RM	-	5.257.594,82	-	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		128403114	Finalizado		ACOInvoice to Come FG	-	5.229.315,08	-	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		531118018	Finalizado		ACOPOC - Cost of Goods Sold	36.449.219,10	-	-	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		113218331	Finalizado		ACOPOC - Provisao Faturamento	49.869.027,12	-	-	-
620	6842	AUT 22003149	dez/08	20/12/2008		811118018	Finalizado		ACOPOC - Provisao Faturamento	-	36.449.219,10	-	-
									Total Lote 6842	132.060.348,56	132.060.348,56	45.742.102,34	45.742.102,34

Ademais, a petição de 02/10/2015 (e-fls. 2.223/2.224) não deixa clara a razão pela qual, em 2008, os custos do contrato foram atingidos para fins de apurar o resultado do contrato de forma antecipada, somente evidenciando que em 2013 o contrato foi adimplido com atraso. E essa verificação seria sim relevante para dar substrato a própria alegação da empresa trazida na Impugnação de que aplicou o art. 407, do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99) em dezembro de 2008. Nos termos do dispositivo normativo então vigente:

> **Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):
>
> **I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;**
>
> II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

[3] Soma de R$ 1.619.011,20 + R$ 10.363.000,00 + R$ 2.648.656,10+ R$ 550.000,00 + R$ 36.449.219,10 (conforme destaques no documento)

> **§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):**
>
> **I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou**
>
> **II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.**
>
> § 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR. (grifei)

Exatamente para avaliar a aplicabilidade e a forma de cálculo adotada pela empresa com base nesse dispositivo que a fiscalização solicitou informações quanto aos custos incorridos na produção durante a diligência. Contudo, essas informações não foram apresentadas pela empresa, não apresentando também qualquer informação concreta da razão pela qual procedeu com a contabilização da receita em dezembro/2008.

Essas inconformidades e ausência de consistência nas informações em torno da diferença de R$ 46 milhões em dezembro/2008, extraída do balancete da pessoa jurídica, foram evidenciadas no relatório de diligência fiscal (e-fls. 2.391/2.431), com um relato da fiscalização realizada neste item:

> **A IMPUGNANTE não declarou na linha designada esta receita de exportação na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, que é a linha 01 da Ficha 06A.**
>
> Em resposta à TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 01, lavrado em 02/12/2013, a IMPUGNANTE informa, por meio de carta de 16/01/14, que tal receita foi controlada na conta contábil 811118018.
>
> **Referente a conta contábil (811118018), o IMPUGNANTE por meio de carta de 04/04/2014, em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 03, informa que: o valor do saldo contábil que lá consta é maior do que R$ 46.741.112,30 (valor alegado pela IMPUGNANTE como exportação no regime de REPETRO), pois esta conta contábil controla também "outros" contratos de execução de longo prazo, cuja receita também é reconhecida de forma parcial e que não tem relação com o contrato firmado com a Petrobrás, apresentado nesta diligência e objeto de impugnação.**
>
> O impugnante informou, por meio de carta de 10/07/2014, que a conta contábil 811118018 controla também o valor de R$ 4.946.656,10, que não possui natureza de receita de "exportação".
>
> Também em carta, datada de 04/04/2014, a IMPUGNANTE informa que não considerou (não declarou) as receitas de exportações, alegadas somente na impugnação, controladas na conta contábil 811118018 em Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON.
>
> Conforme a resposta da GE OIL & GAS DO BRASIL LTDA ao TERMO DE REINTIMAÇÃO FISCAL 5, protocolada por esta repartição pública federal em 04/11/14, referente ao CONTRATO com a Petrobrás Netherlands BV - PNBV, alegado pelo CONTRIBUINTE na impugnação ao AUTO DE INFRAÇÃO do referido processo, foi CONSTATADO, por meio de Termo de Constatação N° 01, **que a empresa não manteve controles específicos, não possui controle dos custos em**

separado, nem divulgou em NOTAS EXPLICATIVAS, no mínimo o que segue, conforme determina a legislação tributária e contábil para projetos de longo prazo:

a) o montante da receita contratual registrada como receita do período ou exercício;

b) os métodos usados para determinar as receitas contratuais registradas no período ou no exercício;

c) em relação aos contratos em andamento na data do período ou do exercício:

1) a importância total dos custos incorridos e dos lucros registrados (menos prejuízos reconhecidos) até a data do período ou exercício;

2) o montante dos adiantamentos recebidos;

3) o montante das retenções efetuadas;

4) as técnicas utilizadas para determinar o estágio da execução dos contratos em andamento.

a) o prazo médio dos contratos em andamento, detalhados por sua natureza;

b) as mudanças nas estimativas de custos, receitas ou resultados, as causas que as determinaram e seus efeitos nas Demonstrações Contábeis; e

c) eventuais ganhos ou perdas contingentes relacionados aos contratos, tais como decorrentes de garantias, reclamações, penalidades ou possíveis prejuízos.

Em resposta ao item 3 do TERMO DE REINTIMAÇÃO FISCAL 5, lavrado em 22/09/2014, que solicitou: cópias de documentos que dão suporte aos lançamentos na conta que controla os custos deste referido projeto de longo prazo, que comprove que os referidos custos são deste projeto o impugnante não apresentou os documentos solicitados, e informou que as peças são feitas sob medida para Árvore de Natal e que apenas um "especialista" pode comprovar.

Em 02/10/2015, a IMPUGNANTE protocolou carta com apresentação de documentos e explicações a respeito da alegada exportação dos referidos valores em tela no mês de dezembro/2008, entre os documentos apresentados estão os documentos do sistema SISCOMEX que controlam o despacho aduaneiro, neles podemos observar que a conclusão dos despachos aduaneiros de exportação do referido contrato com a Petrobrás ocorreram todos em datas bem posteriores ao referido mês (dez/08) em que foram consideradas as exportações para efeito da ocorrência dos fatos geradores de PIS e COFINS.

Foi lavrado TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL n° 08, em 08/03/2016, que INTIMOU o IMPUGNANTE a indicar, no prazo de 05 dias úteis, contados da ciência do referido termo, o número da conta contábil de custo que são registrados os custos do alegado contrato de venda de mercadorias sujeitas ao regime de REPETRO.

Em 18/03/2016, o IMPUGNANTE protocolou carta nesta repartição Pública Federal com apresentação de relação das seguintes contas sujeitas ao regime do REPETRO: (...)

Foi lavrado TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL n° 14, em 24/03/2016, que CONSTATOU que:

1 - A GE & OIL apresentou relação de contas contábeis que, segundo a IMPUGNANTE, teriam sido utilizadas no período de 2008, para registro de custo das operações sujeitas ao regime de REPETRO;

2 - Não foram encontradas na CONTABILIDADE as seguintes contas informadas na referida carta: 511118014-MP/comp. Estoque Proj Andam Man; 521118021-M.O. direta Proj Andam Manuf; 521118041-M.O. engenharia e 851118007 Mov. Credora-M.O.ENGA(E).

INTIMOU o IMPUGNANTE a esclarecer, no prazo de 05 dias úteis, contados a partir da ciência do referido termo as seguintes questões:

1 - Informar se o total dos custos dessas contas apresentadas na referida carta, referem-se ao projeto de longo prazo alegado na IMPUGNAÇÃO, relativo ao pedido de compra feito pela Petrobrás Netherlands BV - PNBV;

2 - Identificar o CENTRO DE CUSTO do referido projeto de longo prazo alegado na IMPUGNAÇÃO, relativo ao pedido de compra feito pela Petrobrás Netherlands BV - PNBV, referente a venda de mercadorias sujeitas ao regime REPETRO.

Em carta protocolada em 07/04/2016, nesta repartição Pública Federal, a IMPUGNANTE informou que as contas contábeis nos 511118014, 521118021, 521118041 e 851118007 não tiveram movimentação no período em epígrafe (2008), razão pela qual não há impacto no centro de custo.

Foi lavrado em 27/04/2016, TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL N° 05, que CONSTATOU que: A GE OIL & GAS DO BRASIL LTDA não respondeu as duas questões feitas, no TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL N° 14, lavrado em 24/03/2016, que foram:(1) informar se o total dos custos dessas contas apresentadas na carta protocolada em 18/03/2016, referem-se ao projeto de longo prazo alegado na IMPUGNAÇÃO, relativo ao pedido de compra feito pela Petrobrás Netherlands BV - PNBV;(2) identificar o CENTRO DE CUSTO do referido projeto de longo prazo alegado na IMPUGNAÇÃO, relativo ao pedido de compra feito pela Petrobrás Netherlands BV - PNBV, referente a venda de mercadorias sujeitas ao regime REPETRO.

(...)

Primeiramente de plano, observamos claramente pela legislação tributária que instituiu o Regime aduaneiro especial do REPETRO, vigente à época (dezembro de 2008), que a IMPUGNANTE não podia considerar a referida receita como exportação. Também ficou evidenciado que pelas verificações (...) deste RELATÓRIO **a IMPUGNANTE não consegue comprovar os custos do contrato N° 4600203967 de longo prazo apresentado com a Petrobrás Netherlands BV para o ano de 2008.**

Conforme o art. 233 do decreto, vigente à época (dezembro/2008), transcrito abaixo, que trata da Mercadoria Exportada que Permanece no País, DECRETO 4543 DE 26 DE DEZEMBRO DE 2002, a exportação somente será admitida, produzindo todos os efeitos fiscais, quando o pagamento for efetivado em moeda estrangeira de livre conversibilidade e a venda for realizada para empresa sediada no exterior:

Também o art.12 da IN RFB n° 844, de 09 de maio de 2008, vigente à época (dezembro/2008), transcrito abaixo, define quando o fabricante nacional, no caso a IMPUGNANTE, pode dar o tratamento tributário concedido por lei para as exportações, que é do despacho aduaneiro de exportação, no caso de venda direta:

> Art. 12. O tratamento tributário concedido por lei para as exportações fica assegurado ao fabricante nacional, após a conclusão:
>
> II - do despacho aduaneiro de exportação, no caso de venda direta a pessoa sediada no exterior, (grifos nossos)

Em 02/10/2015, a IMPUGNANTE protocolou carta com apresentação de documentos e explicações a respeito da alegada exportação dos referidos valores no mês de dezembro/2008, entre os documentos apresentados estão os documentos do sistema SISCOMEX que controlam o despacho aduaneiro, neles podemos observar que a conclusão dos despachos aduaneiros de exportação do referido contrato com a Petrobrás ocorreram todos em datas bem posteriores ao referido mês em que foram consideradas as exportações para efeito da ocorrência dos fatos geradores de PIS e COFINS alegados.

Em 2008, não foi verificado na contabilidade pagamento deste contrato, portanto, não há que se falar em exportação, desta forma o PIS e o COFINS incidem sobre a receita reconhecida.

Desta forma, resta não estar comprovado que a referida exportação em DEZEMBRO/2008, alegada pelo IMPUGNANTE, não ocorreu, pois não há despachos aduaneiros de exportação para este referido período. Portanto, não há a imunidade alegada pelo IMPUGNANTE de PIS e COFINS desta receita (R$ 46.741.112,30) de DEZEMBRO/2008.

Verificamos também que segundo o art. 6º da IN RFB n° 844, de 09 de maio de 2008 que diz que para participar do regime REPETRO deve-se apresentar sistema próprio de controle contábil, no entanto, a IMPUGNANTE não tem o controle dos custos do tal projeto em separado, nem identificou CENTRO DE CUSTO.

Segundo o item 4 da INSTRUÇÃO NORMATIVA N° 21, DE MARÇO DE 1979, que dispõe sobre a apuração de resultado de contratos de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos, CONTRATOS DE LONGO PRAZO devem ser feitos Controles Específicos com registro individualizados por contrato de produção (...).

Conforme determina o parágrafo 4º do artigo 176 da lei 6.404/76, transcrito a seguir, as demonstrações contábeis nos casos de projeto de longo prazo serão complementadas por notas explicativas (...).

Foi CONSTATADO, por meio de Termo de Constatação N° 01, que a empresa não manteve controles específicos, não possui controle dos custos em separado, nem divulgou em NOTAS EXPLICATIVAS, o mínimo especificado nas NORMAS CONTÁBEIS Em TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 05, lavrado em 01/09/2014, o IMPUGNANTE foi INTIMADO a apresentar cópias de documentos que dão suporte aos lançamentos na conta que controla os custos deste referido projeto de longo prazo, que comprove que os referidos custos são deste projeto.

Na resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 05, lavrado em 01/09/2014, o IMPUGNANTE protocolou carta em 04/11/2014, sem apresentação dos documentos que dão suporte aos lançamentos na conta que controla os custos deste referido projeto de longo prazo, que comprove que os referidos custos são deste projeto. Também informou que as peças que compõem o projeto de longo prazo, sujeito ao regime de REPETRO, somente poderão ser comprovadas por um especialista.

Em resposta ao termo lavrado por esta fiscalização, que solicitou a identificação das contas em que são registrados os custos referentes ao projeto de longo prazo, alegado na IMPUGNAÇÃO, foi indicado relação de contas sujeitas ao regime do REPETRO, conforme relação constante no item 6.3.14 deste relatório, sendo que algumas delas não constam da contabilidade do IMPUGNANTE. Fica claro que as contas indicadas como sendo as contas que controlariam os custos do referido projeto, segundo o IMPUGNANTE, não são específicas, conforme necessário pela legislação para projeto de longo prazo.

> Intimamos o IMPUGNANTE a indicar o CENTRO DE CUSTO do referido projeto de longo prazo, conforme relatado neste relatório e na resposta apresentada não fora feita a identificação solicitada.
>
> Esta fiscalização intimou a Impugnante a identificar o centro de custos, do alegado projeto de longo prazo relativo ao pedido de compra feito pela Petrobrás Netherlands BV - PNBV, referente a venda de mercadorias sujeitas ao regime REPETRO, no entanto, não obteve resposta. Lembramos que esta fiscalização já havia anteriormente constatado de que a Impugnante não fez controles específicos, do tal projeto, desta forma, resta claro de que não fica comprovado atividades deste referido projeto durante o ano de 2008. (grifei)

Diante do resultado da diligência, a empresa se manifestou (e-fls. 2.438/2.461):

> No Brasil, a antiga VETCO, hoje GE OIL, conta com sete unidades fabris, onde são fabricados diversos equipamentos e peças para exploração de petróleo e gás natural, inclusive as complexas "árvores de natal" usadas para regular a extração de hidrocarbonetos em poços no solo e no mar.
>
> **Tais equipamentos são vendidos tanto no mercado interno como para o mercado externo, não sendo rara a ocorrência da exportação ficta prevista no REPETRO, tendo em vista a grande quantidade de poços de petróleo e gás no Brasil sendo explorados por empresas petrolíferas nacionais e/ou estrangeiras.**
>
> **É o caso da PETROBRAS, por exemplo, que compra "árvores de natal molhadas" por intermédio de sua subsidiária na Holanda (Petrobras Netherlands - PNBV) para usá-las nos poços de petróleo do Pré-Sal, sendo realizada, para tanto, uma operação de exportação ficta pela GE OIL, como previsto no REPETRO.**
>
> Deste modo, é até desnecessário afirmar que a GE OIL aufere, em decorrência de suas operações, vultuosa receita de exportação (grandeza sobre a qual não há incidência de PIS e COFINS, conforme previsto na CF/88 e Legislação Ordinária) e também expressiva receita de vendas no mercado interno (normalmente tributada pelo PIS e COFINS).
>
> ...
>
> De positivo em todo o levantamento realizado pela GE OIL ao longo da interminável e desnecessária diligência conduzida pelo AFR Augusto Volta D'Alessio, temos, pelo menos, **a juntada aos autos de prova cabal e incontestável das exportações fictas do REPETRO (como as DDEs, REs, Registros no Siscomex, etc) cujas receitas, que foram reconhecidas em 2008 e constavam da DIPJ (mas não da DACON), acabaram sendo erroneamente tributadas pelo PIS e pela COFINS no Auto de Infração.**
>
> **Após o término da diligência, Ilustres Julgadores, não há mais como negar que a receita de R$ 46.741.112,30 reconhecida na DIPJ era referente ao Contrato n° 4600203967, celebrado com a Petrobras Netherlands -PNBV, para a fabricação e exportação ficta, via REPETRO, de 10 "árvores de natal molhadas" (Pedido n° 4500867895), pelo preço total de € 22.743.219,41 de Euros. E tampouco há como negar que, no tempo e modo previstos no contrato, as exportações daquelas "arvores de natal" efetivamente ocorreram!!**

Aqui, importante fazer um parênteses vez que, ao contrário do que foi afirmado pela empresa, o valor de exportação referente ao REPETRO igualmente não foi reconhecido na DIPJ. Como se depreende da cópia da DIPJ 2009 (e-fl. 195), somente foi informado como receita de exportação direta de mercadorias e produtos o valor de R$ 319.175,53. A própria empresa, na diligência fiscal, informou que a DIPJ teria sido supostamente preenchida com

equívoco (e-fl. 1.934). Segundo petição apresentada pela empresa, ela teria cometido o mesmo lapso no preenchimento do DACON e da DIPJ de considerar como receita um valor que supostamente seria referente ao contrato de longo prazo no REPETRO.

Voltando às afirmações trazidas pela empresa na resposta ao relatório de diligência fiscal:

> Por discordar veementemente deste "Relatório de Diligência Fiscal" e também pela imperiosa necessidade de restabelecer a verdade dos fatos, retomar o foco da discussão que fora desvirtuado pelo AFR e dar continuidade ao julgamento pela DRJ, a GE OIL oferece a presente Complementação de sua Impugnação, abordando, de modo bastante claro e objetivo, os pontos mais relevantes de seu direito já reconhecido na decisão de fls. 1482/1489 e desmistificando as equivocadas conclusões do trabalho de fls. 2391/2431.
>
> É importante deixar consignado logo de início um ponto INCONTROVERSO: não incide PIS e COFINS sobre a receita auferida com a venda - leia-se exportação ficta - de equipamentos submetidos ao Regime do REPETRO.
>
> ...
>
> E como bem disse a DRJ, há suspensão da exigibilidade dos tributos ao longo do processo submetido ao REPETRO (exportação ficta com admissão temporária), até a sua definitiva extinção com a re-exportação para o adquirente no exterior (no caso Petrobras Netherlands - PNBV).
>
> ...
>
> Com a Impugnação e no decorrer da Diligência, foram juntados aos autos os seguintes documentos, que são mais que suficientes para comprovar que a receita de R$ 46.741.112,30 se refere à venda das "árvores de natal" para a Petrobras Netherlands no Regime do REPETRO (exportação ficta, seguida de admissão temporária) (...):
>
> - Contrato de Bens e Serviços n° 4600203967, celebrado em 17/02/2006, por meio do qual a antiga VETCO, hoje GE OIL, se compromete a fabricar e vender para a Petrobras Netherlands B. V., com sede na Holanda, 10 "Árvores de Natal Molhadas", que deveriam ser entregues de modo escalonado e conforme solicitação da Contratante, para a PETROBRAS em solo brasileiro, mediante exportação ficta prevista no Regime do REPETRO, pelo valor de € 19.483.1000,00 de Euros, depois reajustado (fls. 2225/2234).
>
> - Pedido de Compras e Serviços n° 4500867895, detalhando as 10 "árvores de natal molhadas" que seriam projetadas, desenvolvidas e exportadas fictamente para a Petrobras Netherlands pela GE OIL, com registro, nas Notas Gerais, de que o projeto "goza dos benefícios oriundos do Regime de Exportação Ficta criado pelo Decreto 3161/99 - REPETRO" (fls. 1442/1463 e 2235/2265).
>
> - Notas Fiscais de venda das "Árvores de Natal Molhadas", com expressa referência ao Contrato n° 4600203967, ao Pedido n° 4600203967, ao valor de cada bem exportado, à exportação ficta e ao REPETRO (fls. 1465/1475).
>
> - Lançamentos Contábeis da Receita de Exportação do REPETRO (fls. 1464).
>
> - Declaração para Despacho de Exportação (DDE) de cada "Árvores de Natal Molhadas", indicando as características do bem, o número da Nota Fiscal correspondente, o valor da transação e o Regime Aduaneiro da Operação: REPETRO (fls. 2266/2349).

- Registro de Exportação de cada "Árvores de Natal Molhadas", indicando as características do bem e todas as demais informações acerca da exportação (fls. 2266/2349).

- Atos Declaratórios de habilitação no REPETRO: ADE SRRF/7ª RF 294/07; ADE SRRF/7ª RF 51/08; ADE SRRF/7ª RF 268/08, com menção específica às 10 "árvores de natal molhadas" no anexo único da IN SRF 4/01 (fls. 1646/1651).

...

Depreende-se, também, que a GE OIL preencheu todos os requisitos previstos em Lei para usufruir da imunidade a que o exportador ficto do REPETRO faz jus, a saber:

- Os bens ("árvores de natal") foram produzidos no Brasil, ainda que com a utilização de mercadorias importadas sob o regime de drawback, e foram adquiridos por pessoa sediada no exterior (Petrobras PNBV), contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira de livre conversibilidade (€ 22.743.219,41 de Euros no total), mediante cláusula de entrega, sob controle aduaneiro, no território nacional (entrega no terminal alfandegado de 'TAI', área alfandegada 'TAI') - Regulamento Aduaneiro, art. 459, inciso I e § 1°; IN RFB n° 1.415, de 2013, art. 10;

- A aquisição dos bens pela empresa sediada no exterior (Petrobras PNBV) foi ser realizada diretamente do respectivo fabricante (antiga VETCO, hoje GE OIL) - Regulamento Aduaneiro, art. 459, § 1°; IN RFB n° 1.415, de 2013, art. 10;

- A exportação foi realizada pelo respectivo fabricante (antiga VETCO, hoje GE OIL) - Regulamento Aduaneiro, art. 459, caput, inciso I, e § 1°; IN RFB n° 1.415, de 2013, art. 10;

- Os bens foram entregues no território nacional, sob controle aduaneiro, ao comprador estrangeiro ou, a sua ordem, a pessoa jurídica habilitada ao REPETRO (as "árvores de natal" foram entregue por conta e ordem da Petrobras Netherlands na área alfandegada 'TAI') - IN RFB n° 1.415, de 2013, art. 10, § 1°;

- O despacho aduaneiro de exportação dos bens foi efetuado com base em Declaração de Exportação (DE) registrada no Siscomex e o desembaraço só foi efetuado depois da verificação do atendimento das exigências estabelecidas para a aplicação do REPETRO - IN RFB n° 1.415, de 2013, art. 11;

- Os despachos aduaneiros de exportação e de admissão temporária foram processados na mesma Unidade da RFB, de maneira sequencial e conjugada, de forma que a exportação ficta foi completada com a admissão temporária em REPETRO do bem - Regulamento Aduaneiro, art. 458, § 3°; IN RFB n° 1.415, de 2013, art. 10, § 1°.

...

No entanto, o AFR Augusto Volta D'Alessio preferiu mudar o foco e desvirtuar completamente o que estava sob discussão. Em sua diligência se ateve a questões desinfluentes para o deslinde da controvérsia, questões que não interferem, e tampouco modificam a natureza (de exportação) das operações entabuladas pela GE OIL, que seguem sendo imunes à incidência do PIS e da COFINS.

Com efeito, são irrelevantes para o que aqui se discute as questões levantadas no "Relatório de Diligência Fiscal", tais como: datas de conclusão dos Despachos Aduaneiros, ou se GE OIL possui, ou não, "notas explicativas" ou "centro de custo" do Projeto.

Essas questões periféricas não interferem no fato das receitas serem de exportação (como ficou documentalmente comprovado) e, por isso, imunes de tributação.

No que se refere às datas de conclusão dos despachos aduaneiros (posteriores ao reconhecimento das receitas de exportação), faz-se mister asseverar que a GE OIL tinha, por contrato, obrigatoriedade de entregar as "árvores de natal" quando a Petrobras PNBV requisitasse, obedecendo um cronograma estabelecido de envio escalonado a medida que fosse demandada. A PETROBRAS, por sua vez, recebia os equipamentos no terminal alfandegado e fazia, a seu tempo, a admissão temporária e o desembaraço aduaneiro dos mesmos.

Logo, não havia ingerência da GE OIL sobre o timing desse procedimento.

Note-se que a GE OIL, pelo Regime de Competência (muito bem salientado pela DRJ), tem a obrigatoriedade de lançar as receitas de exportação na contabilidade independentemente da sua realização ou do reflexo no caixa da empresa.

Na prática isto significa que o lançamento da receita de exportação nos balancetes e na DIPJ sempre será, necessariamente, dissociado da conclusão do despacho aduaneiro. Pelas características do REPETRO e das exportações, é impossível realizar os dois lançamentos na mesma data.

Mas isso (momento do lançamento contábil x conclusão do despacho aduaneiro) modifica a natureza da receita? Ela deixa de ser de exportação porque lançada na contabilidade no momento correto e antes da conclusão do despacho aduaneiro ??

Quer se acreditar que não, ilustres Julgadores!! Até porque se isso modificasse a natureza da receita nunca haveria imunidade nesta hipótese. Nunca haveria imunidade no Regime do REPETRO ou em Contratos de Exportação de Longo Prazo, com venda escalonada.

Portanto, a data de conclusão do despacho aduaneiro (posterior ao lançamento contábil) não altera a natureza da receita de exportação, nem retira o direito à imunidade na tributação do PIS e da COFINS a que faz jus o exportador (no caso GE OIL).

Da mesma forma, a ausência de "notas explicativas" e/ou de "centro de custo" do Projeto não desnatura a natureza e o tipo de receita, que permanece sendo de exportação.

Embora fosse irrelevante para o que aqui se discute, a GE OIL esclareceu e demonstrou ao AFR, ao longo da diligência, que o controle de custo desse contrato com a Petrobras Netherlands foi feito de forma consolidada e não por cada "árvore de natal" produzida e exportada. Houve uma avaliação do custo global de todos os bens exportados e da sua margem de forma consolidada.

A questão é que em 2008 (dois anos depois da contratação e do início da fabricação das "árvores de natal" que seriam exportadas a medida que a PETROBRAS solicitasse) a GE OIL identificou já ter incorrido em todo o custo orçado para o projeto (que, ao final, foi bastante deficitário diga-se de passagem, tendo havido um estouro no orçamento de mais de 50%), o que a levou a reconhecer naquele ano a receita de R$ 46.741.112,30, obedecendo o método "POC" e os ditames da IN n° 21/97.

Essa situação foi devidamente esclarecida ao AFR na petição de fls. 2217/2224 e na reunião com ele realizada em outubro/2015, mas foi solenemente ignorada, pois parecia ser mais importante para ele mudar o foco da exportação e da imunidade e encontrar um argumento periférico qualquer para tentar defender e reforçar uma autuação sabidamente equivocada. Lamentável.

Não se pode ignorar que a discussão gira em torno da imunidade daquela receita, por ser ela de exportação, e não da data em que foi feito o lançamento contábil de tal receita, o que obviamente não modifica a sua natureza.

> Alias, o reconhecimento da receita poderia ter ocorrido 01 ano depois, ou até 01 ano antes. Pouco importa! No final daria no mesmo, pois a receita continuaria sendo de exportação e imune à tributação pelo PIS e pela COFINS. É um típico caso de "soma zero", ilustres Julgadores.

Contudo, considerando os documentos e informações apresentadas, não há efetiva confirmação pela pessoa jurídica que parte da diferença identificada em dezembro/2008 efetivamente se refere à exportação ficta (REPETRO), não trazendo um elemento modificativo concreto para comprovar que as receitas identificadas em sua contabilidade não seriam receitas passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS incorridas no período. **A empresa não traz documentos e informações consistentes para demonstrar que parte do valor autuado em dezembro/2008 (diferença do balancete/DIPJ e do DACON) seria referente ao contrato de longo prazo de exportação de mercadorias, concretizado entre 2009 e 2013.**

Diante desse cenário, possível afastar cada uma das razões de decidir trazidas pela r. decisão recorrida:

(i) **Prova cabal que as receitas de R$ 46.741.112,30 (dezembro/2008), são decorrentes de exportação (ficta no âmbito do REPETRO).**

Neste aspecto, afirmou a r. decisão recorrida:

> No Balancete juntado à e-fl. 1248, a conta 113218331-620 – POC – Provisão Faturamento é lançada no valor de R$ 65.107.576, 42, no mês de dezembro. Por sua vez, à e-fl. 1264, a conta 811118018-620 - Receita do POC recebeu o valor de 51.687.768,40 naquele mesmo mês. Por fim, um demonstrativo denominado Lançamento Conciliados Contas 811118018-620 e 811118018-623, e-fl. 1464, apresenta várias movimentações no mês de dezembro. Duas delas, envolvendo as contas 113218331-620 e 811118018-620, somam exatamente R$ 46.812.219,10, valor que, na impugnação, é dado como a parcela reconhecida.
>
> **Esse conjunto de elementos permite admitir que a contribuinte levou à sua contabilidade valores correspondentes a uma provisão de faturamento no período e em valores compatíveis com os alegados na impugnação**. (e-fl. 2.535 - grifei)

Contudo, em nenhum momento nos presentes autos a empresa efetivamente confirmou o valor que teria sido reconhecido com base no RIR/99, ou mesmo indica um valor concreto que teria sido reconhecido. Os dois lançamentos das contas 113218331-620 e 811118018-620 que "*somam exatamente R$ 46.812.219,10*" nos dizeres da r. decisão recorrida alcançaram um valor que, no entender da própria empresa, não estaria correto, por afirmar que o valor correto seria **R$ 46.741.112,30.** Além disso, em sua manifestação protocolada em 02/10/2015, a empresa indica que teria reconhecido valor em 2008 outro montante (R$ 56.975.591,84) diferente dos informados anteriores (R$ 46.812.219,00 e R$ 46.741.112,30). Diferente, também, do valor constante do balancete apresentado pelo contribuinte (R$ 65.107.576,42 – e-fl. 1.248) e do próprio valor creditado na conta 811118018-620 - Receita do POC em dezembro/2008 (R$ 51.687.768,40 – e-fl. 1.264). Os valores igualmente não guardam correspondência com o documento apresentado pelo sujeito passivo "LANÇAMENTOS CONCILIADOS CONTAS 8111118018_620 E 8111118018_623" constante da e-fl. 1.464. Isso porque, somando-se os lançamentos de crédito realizados na conta 811118018 no histórico "*ACOPOC – Provisao Faturamento*" alcança-se a soma de R$ 51.629.886,40.

Assim, não foi possível identificar de forma cabal, com fulcro nos documentos e informações acostadas nos presentes autos, que as receitas de R$ 46.741.112,30 (dezembro/2008), são decorrentes de exportação (ficta no âmbito do REPETRO).

O que consta nos presentes autos é que a empresa reconheceu uma receita de suas atividades na DIPJ e em sua contabilidade, não sendo possível afirmar, com veemência, que essa receita seria decorrente de um contrato relacionado ao REPETRO.

Neste aspecto, importante novamente ressaltar que o valor total de receita identificada pela fiscalização no Auto de Infração (abrangendo todos os meses do ano calendário 2008) está de acordo com a DIPJ 2009 apresentada pela empresa, que englobou, portanto, essa receita que supostamente seria referente ao REPETRO.

A empresa não trouxe aos autos elementos suficientes para demonstrar que cometeu um erro no preenchimento da DIPJ e do DACON, para considerar como receita de venda no mercado interno um valor referente a um contrato de longo prazo. De fato, a receita de R$ 46 milhões indicada pela empresa como uma diferença indevida foi declarada na DIPJ da pessoa jurídica como "*Receita Venda no Mercado Interno de Produtos Fabric. Própria - Demais Indúst*." (vide dos trechos da DIPJ que faz menção às receitas aferidas no período - e-fls. 195, 244 e 246). E não constam dos autos elementos de prova contundentes que demonstrem que essa diferença seria referente a um contrato de exportação adimplido entre 2009 e 2013.

(ii) **Com relação aos custos e os controles contábeis:**

Segundo a r. decisão recorrida:

> Os custos incorridos seriam necessários para a verificação da proporção executada do contrato. No entanto, como já dito, qualquer que fosse a parcela reconhecida, estaria fora do alcance da tributação. (...)
>
> Os controles requeridos pelas normas contábeis e fiscais, embora necessários para fins societários e de apuração do Imposto de Renda, por exemplo, não tem importância suficiente para negar a exclusão de valores não passíveis de tributação pelas contribuições. Da mesma forma, a apresentação de eventual centro de custos. (e-fl. 2.535)

Contudo, a verificação do custo e dos controles contábeis decorrem do próprio argumento modificativo invocado pela empresa em sua defesa, de que as receitas teriam sido contabilizadas com fulcro no art. 407, I do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99). Esse dispositivo indicava que na apuração do resultado de contratos de fornecimento, com prazo de execução superior a um ano, a preço pré-determinado, **serão computados em cada período de apuração o custo de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração**. O § 1º do dispositivo expressamente indicava a forma de determinação do percentual, com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da produção (inciso I) ou com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza dos bens, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da produção. (inciso II). A empresa não demonstrou o cumprimento de quaisquer desses dispositivos, não evidenciando se efetivamente o valor de receita reconhecido em seus balancetes seria decorrente da aplicação desse dispositivo normativo.

(iii) **<u>A efetividade das exportações e a diferença autuada</u>**

Afirma a r. decisão recorrida que:

> Segundo, a vinculação entre pagamento e efeitos fiscais. Não há divergência sobre a efetividade das exportações, razão pela qual os efeitos fiscais hão de ser reconhecidos. Se alguma outra distorção na apuração ocorreu por conta da apropriação realizada, outro seria o fundamento da exigência e não o que norteia o Auto.
>
> Em terceiro lugar, a própria contribuinte admite que os despachos aduaneiros não se completaram no mês de dezembro nem houve pagamento naquele período. No entanto, dado o princípio da competência invocado pela impugnante, tais fatos não impediriam a contabilização e nem levariam à exigência de tributos. (e-fl. 2.535)

Contudo, como visto, não há sequer a possibilidade de fazer uma concreta conexão entre a divergência identificada em dezembro/2008 com a receita que supostamente foi reconhecida de forma antecipada relacionada ao REPETRO. A efetividade das exportações incorridas entre 2009 e 2013 não é posta em xeque em qualquer momento pela fiscalização.

A questão é: de que forma essas exportações efetivamente impactaram na diferença identificada em dezembro/2008. Foram essas exportações que efetivamente foram reconhecidas como receitas em 2008 e que geraram a diferença objeto da autuação? Não é possível responder a esse questionamento de forma afirmativa nos presentes autos, com base nas informações e documentos apresentados pela empresa.

Diante todo o exposto, cabe ser dado parcial provimento ao Recurso de Ofício para reestabelecer a cobrança referente às alegações de Exportação ficta (Repetro) em dezembro/2008, mantendo o cancelamento da autuação fiscal quanto a transferência de estoque entre filiais, às vendas canceladas, ao momento do reconhecimento da receita e quanto à parte das receitas de exportação (declaradas na DIPJ).

III – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Além da alegação de erro material do cálculo afastado no item I deste voto, a empresa apresentou uma matéria de mérito, discutindo que não cabem ser consideradas como tributáveis pelo PIS e COFINS as receitas de "vendas devolvidas". Em sua Impugnação, a empresa indicou que em 2008 teriam ocorrido devoluções de mercadorias tributadas na soma de R$ 5.429.796,99:

Data	**Razões e valores das diferenças apuradas identificadas pela empresa na planilha das e-fls. 716/717**	
31/03/2008	Devolução de mercadoria	33.361,69
31/07/2008	Devolução de mercadoria	329.696,90
	Devolução de mercadoria	296.546,92
30/09/2008	Devolução de mercadoria	223.020,00
	Devolução de mercadoria	138.377,74
31/10/2008	Devolução de mercadoria	240.487,14
	Devolução de mercadoria	657.899,68
31/12/2008	Devolução de mercadoria	1.536.582,97
	Devolução de mercadoria	508.005,40
	Devolução de mercadoria	766.649,46
	Devolução de mercadoria	699.169,09
TOTAL		**5.429.796,99**

Contudo, a invés de considerar esses valores como crédito em sua apuração, na forma do art. 3º, VIII, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a pessoa jurídica deduziu esses valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, não considerando esses valores como receita.

Neste ponto, assim se manifestou a r. decisão recorrida:

> Do Creditamento sobre Vendas Devolvidas
>
> A contribuinte alega que o lançamento atingiu devoluções de vendas que erroneamente declaradas como integrando suas receitas. Segundo ela, isso teria acontecido nos meses de março, julho, setembro, outubro e dezembro.
>
> (...)
>
> A autoridade fiscal, após as providências adotadas no procedimento de diligência, concluiu pela improcedência da justificativa da contribuinte para as diferenças apuradas.
>
> Nesse item, o que pretende a autuada é demonstrar que parte das diferenças que foram objeto do auto de infração decorreriam do uso errôneo dos créditos da não cumulatividade decorrentes de devoluções de venda. Reforça essa interpretação o fato de que o fundamento legal invocado seja o inciso VIII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que diz:
>
> > Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
> >
> > ...
> >
> > VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
>
> Dispositivo similar da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, foi também mencionado.
>
> Na complementação da impugnação, a contribuinte reforça:
>
> > (...) parte da referida diferença entre as receitas declaradas na DACON e por meio de DIPJ/2009, deve-se a:
> >
> > (1) correta tomada de crédito de vendas devolvidas (R$ 5.429.796,99),
>
> Portanto, o que se discute não é, propriamente, o faturamento da contribuinte, mas a possibilidade de que este seja reduzido pelos créditos da não cumulatividade.
>
> Não pode.
>
> **Com efeito, o aproveitamento dos créditos, a teor do caput daquele art. 3º, se dá na forma de desconto da grandeza apurada no art. 2º, ou seja, do valor resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Em outras palavras, os créditos devem reduzir a contribuição devida e não o próprio faturamento.**
>
> Nesse contexto, não se pode admitir a justificativa da contribuinte, de vez que contraria a própria forma de apuração das contribuições não cumulativas.
>
> **Veja-se que não se discute a possibilidade de apuração e desconto dos créditos na situação alegada pela defesa, mas sim a forma de utilização, vedada no caso construído na impugnação. Por sinal, a contribuinte utilizou créditos da não cumulatividade na forma regular de desconto ao longo do período, o que fragiliza**

> **seu argumento de que tratar-se-ia de créditos descontados fora do locus apropriado.**
>
> Assim, é de se confirmar essa parcela do lançamento. (e-fls. 2.540/2.542 - grifei)

Em seu Recurso Voluntário, a empresa sustenta que a ordem dos fatores não altera o produto, sendo que esse erro não significa que os valores de devoluções de mercadorias seriam passíveis de incidência do PIS e da COFINS:

> 4.1 Para a DRJ, seguindo o que dispõem as Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, o referido crédito poderia ser descontado do valor do PIS e da COFINS já calculado (após aplicação da alíquota sobre a base de cálculo – sem a exclusão da parcela relativa às vendas devolvidas), mas não do faturamento, reduzindo a base de cálculo sobre a qual incidiria a alíquota, como fez a GE OIL.
>
> 4.2 No entanto, a despeito da forma adotada na tomada do crédito de PIS e COFINS em questão, não houve qualquer prejuízo ao Fisco com o método utilizado pela GE OIL.
>
> **4.3 Com efeito, tanto os contribuintes que, a exemplo da GE OIL, deduzem da base de cálculo o valor das vendas devolvidas, quanto aqueles que tomam o crédito de PIS e COFINS sobre essas vendas, e deduzem esse valor das contribuições calculadas (procedimento considerado correto pela DRJ), ao final, chegam ao mesmo montante devido.**
>
> 4.4 É que não faz qualquer diferença do ponto de vista financeiro reduzir da base de cálculo das contribuições o valor de R$ 5.429.796,99 relativo às receitas de "vendas devolvidas" e então calcular o PIS e a COFINS mediante aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente; ou calcular primeiramente as contribuições para então conferir crédito ao Contribuinte do valor de R$ 89.591,65 de PIS e do valor de R$ 412.664,57 de COFINS.
>
> 4.5 Ora, dá no mesmo, Ilustres Conselheiros. A ordem dos fatores, com cediço, não altera o produto!!
>
> (...)
>
> 4.12 Evidente, portanto, a necessidade de reforma do acórdão proferido pela DRJ, para **que seja reconhecida como válida a metodologia utilizada pela GE OIL (dedução das vendas devolvidas da receita operacional bruta) para fins de apuração do PIS e da COFINS, a qual gerou o mesmo resultado financeiro da sistemática prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (desconto dos créditos destas Contribuições calculadas sobre as vendas devolvidas),** não acarretando qualquer prejuízo ao Erário, de modo que se exclua da base de cálculo das contribuições as receitas de "vendas devolvidas" no importe de R$ 5.429.796,99 (o que significa uma redução de R$ 89.591,65 de PIS e R$ 412.664,57 de COFINS – valor do crédito que o Contribuinte faz jus, como reconhecido pela própria DRJ). (e-fls. 2.584, 2.588 e 2.589 - grifei)

Primeiramente, importante atentar para o fato que, ao contrário do que foi afirmado na r. decisão recorrida, a pessoa jurídica não tomou créditos de PIS/COFINS sobre as vendas devolvidas. Observa-se pelos DACONs da pessoa jurídica anexados aos autos que a empresa não tomou créditos de "*12. Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota*" de 1,65% e 7,6%. De fato, relaciona-se abaixo as folhas do processo nos quais constam as fichas 06-A dos DACONs (*Apuração dos Créditos - Aquisições no Mercado Interno Regime Não-Cumulativo*) referentes aos períodos nos quais a empresa indica a ocorrência de devoluções de mercadoria, **todas zeradas no campo de devoluções de vendas:**

Data	Ficha 06A DACON PIS	Ficha 06A DACON COFINS
31/03/2008	e-fl. 306	e-fl. 321
31/07/2008	e-fl. 426	e-fl. 441
30/09/2008	e-fl. 487	e-fl. 502
31/10/2008	e-fl. 517	e-fl. 532
31/12/2008	e-fl. 577	e-fl. 592

Na diligência fiscal, após a pessoa jurídica confirmar a contabilização das notas fiscais de devolução como vendas canceladas, justificando a sua dedução do valor da própria receita apurada, afirmou a fiscalização na diligência que os valores das vendas devolvidas não foram objeto de autuação. Nos termos do relatório da diligência fiscal:

> (...) não procede a alegação da IMPUGNANTE de que as tais vendas devolvidas foram objeto da autuação, visto que, o AUTO DE INFRAÇÃO, conforme observado pela GE OIL & GAS, em sua IMPUGNAÇÃO, na autuação teve como base a diferença entre a reeita da DIPJ e da DACON, **e que as vendas devolvidas apontadas já foram desconsideradas na DIPJ, de acordo com a composição desta declaração e com a tabela da relação das notas de devolução e das contas contáveis em que foram lançadas**, apresentadas pelo IMPUGNANTE. Portanto, a referida alegação é totalmente improcedente. (e-fl. 2.408 - grifei)

Contudo, importante aqui relembrar, como mencionado no item I do presente voto, que na DIPJ 2009 a pessoa jurídica identificou um valor referente às vendas devolvidas e canceladas na rubrica "*Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond*." no montante total de R$ 5.854.168,41. **E esse valor não foi considerado pela fiscalização na autuação quando alcançou uma base de cálculo total de receita no ano calendário 2008 de R$ 229.598.947,18**.

E pela análise da própria DIPJ é possível visualizar com clareza que a fiscalização não considerou as vendas devolvidas ou canceladas nela informadas. Na ficha 60 da DIPJ 2009 (*discriminação da receita de vendas dos estabelecimentos por atividade econômica* – e-fl. 244), a pessoa jurídica informa que a "*Receita de Vendas de Bens e Serviços do Estabelecimento*" no ano alcançou a soma de R$ 223.744.778,77, valor que corresponde exatamente à subtração de R$ 5.854.168,41 (vendas canceladas e devolvidas) do valor de R$ 229.598.947,18 (valor total de receita, considerado pela fiscalização como valor de receita passível de tributação):

TOTAL - Receita de Vendas de Bens e Serviços do Estabelecimento	223.744.778,77
Valor Total da Receita de Vendas da PJ	223.744.778,77

Assim, observa-se que a fiscalização considerou como base de cálculo total do PIS/COFINS do ano de 2008 o valor total de R$ 229.598.947,18, sem as deduções dos valores das vendas canceladas e devolvidas.

Ademais, na diligência fiscal a fiscalização confirmou que os valores de vendas canceladas e vendas devolvidas foram contabilizados de forma conjunta em uma mesma conta, o que levou a indicação conjunta das despesas em uma mesma rubrica da DIPJ e a dedução conjunta na base de cálculo das contribuições. Como informado pela fiscalização no relatório da diligência (e-fls. 2.407/2.408):

Conforme a IMPUGNAÇÃO da GE OIL & GAS DO BRASIL LTDA ao AUTO DE INFRAÇÃO, referente ao procedimento do MPF 08.1.28.00-2011-00150 no item 3.1.4 Da Possibilidade de Credenciamento de PIS/Cofins sobre Vendas Devolvidas fora exarado o seguinte relato:

Situação encontrada em março/08 (R$ 33.361,69), julho/08 (R$ 329.696,90 e R$ 296.540,92), setembro/08 (R$ 223.020,00 e R$ 138.377,74), outubro/08 (R$ 240.487,14 e R$ 657.899,68) e dezembro/08 (R$ 1.536.582,97, R$ 508.005,40, R$ 766.649,46 e R$ 699.169,09)

Referente as alegadas Vendas Devolvidas, o Impugnante apresentou a seguinte tabela em resposta ao TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL Nº 06:

NF de Entrada	Valor Total da NF	Data de Emissão	DATA	COD. CONTA	TÍTULO CONTA	D/C	DEBITO
2538	700.595,51	03/03/08	01/01/08	412110101	Vendas Nacion.Prod.Terc. SD	D	700.595,51
2536	329.696,90	15/07/08	30/07/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	329.696,90
2808	138.377,74	09/09/08	19/09/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	138.377,74
12821	24.255,00	11/09/08	26/09/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	24.255,00
12822	126.000,00	11/09/08	26/09/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	126.000,00
12823	72.765,00	11/09/08	26/09/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	72.765,00
2815	240.487,14	09/10/08	31/10/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	240.487,14
2811	423.399,76	01/10/08	31/10/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	423.399,76
2816	234.499,92	09/10/08	31/10/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	234.499,92
2744	169.335,13	01/12/08	19/12/08	412110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	169.335,13
2743	338.670,27	01/12/08	19/12/08	412110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	338.670,27
2914	143.339,36	18/12/08	19/12/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	143.339,36
2915	143.339,36	18/12/08	19/12/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	143.339,36
2916	143.339,36	18/12/08	19/12/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	143.339,36
2917	143.339,36	18/12/08	19/12/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	143.339,36
2919	143.339,36	16/12/08	19/12/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	143.339,36
2912	24.255,00	18/12/08	19/12/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	24.255,00
2910	12.848,83	09/12/08	19/12/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	12.848,83
2913	12.848,83	18/12/08	19/12/08	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	12.848,83
2769	201.615,23	09/12/08	19/12/08	412110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	201.615,23
2767	266.831,54	09/12/08	19/12/08	412110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	266.831,54
2768	230.722,32	09/12/08	19/12/08	412110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.	D	230.722,32

Verificamos que os lançamentos, indicados das Devoluções de Vendas, foram registrados nas contas 412110201 e 414110201 e que conforme resposta do IMPUGNANTE ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº04 estas contas compõem a DIPJ, a seguir trecho da referida resposta:

BU	Conta contábil	Descrição	Saldo Dez-08	Classificação DIPJ
620	412110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.SD	3.263.010,50	6A/09
623	414110201	Canc.Vendas.Naci.Prod.Terc.AM	2.356.130,92	6A/09

Nesse sentido, a rubrica da DIPJ "*Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond*" (R$ 5.854.168,41) foi declarada conforme a contabilidade considerando os valores de venda canceladas (R$ 343.749,14), já admitida pela DRJ em entendimento mantido no tópico II deste voto, e os valores de vendas devolvidas (R$ 5.429.796,99).

E na Impugnação e na diligência fiscal, a empresa anexou aos autos as cópias das notas fiscais de saída, juntamente com as notas fiscais de entrada em devolução (e-fls. 1.344/1.372, 1.375/1.380, 1.384/1.392 e 1.399/1.440). Apresentou, ainda, uma planilha evidenciando quando ocorreu a saída tributada e quando ocorreu a devolução, indicada no relatório da diligência (e-fl. 2.401):

Competência da Tributação pelo Auto de Infração	Valor da Devolução	Mês de Saída Inicial e Tributação pela Contribuinte
março/08	R$ 700.595,51	janeiro/08
julho/08	R$ 329.696,90	junho/08
	R$ 296.540,92	junho/08
setembro/08	R$ 223.020,00	agosto/08
	R$ 138.377,74	setembro/08
outubro/08	R$ 240.487,14	setembro/08
	R$ 657.899,68	agosto/08
dezembro/08	R$ 1.536.582,97	novembro/08
	R$ 508.005,40	novembro/08
	R$ 766.649,46	dezembro/08
	R$ 699.169,09	novembro/08

Aqui frise-se que a tributação pelo PIS/COFINS na saída das mercadorias posteriormente devolvidas, evidenciada expressamente em algumas notas (vide, por exemplo, as notas fiscais constantes das e-fls. 1.371 e 1.376) não foi afastada na diligência, tendo a fiscalização afirmado, tão somente, que esses valores não teriam sido sequer autuados.

Assim, o que ocorreu no presente caso é que a empresa contabilizou as vendas devolvidas juntamente com as vendas canceladas, declaradas em conjunto na mesma rubrica da DIPJ 2009, deduzindo os valores diretamente da base de cálculo das contribuições (como deve ser feito para as vendas canceladas), mas não tomando o crédito na forma autorizada pelo art. 3º, VIII, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (como deve ser feito para as vendas devolvidas).

Nesse sentido, a empresa trouxe um elemento modificativo relevante para o lançamento ao confirmar a existência de erro no preenchimento dos DACONs referentes aos meses de março, julho, setembro, outubro e dezembro/2008, vez que ao deixar de reconhecer os valores de vendas devolvidas como receitas do período, a empresa deixou de tomar o crédito legal sobre essas parcelas.

O crédito é calculado aplicando-se a alíquota das contribuições sobre o valor dos bens no mês do recebimento da devolução, na forma do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 413 de janeiro de 2008, convertida na Lei n.º 11.727/2008:

> Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...) **VIII - <u>bens recebidos em devolução</u> cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, <u>e tributada</u> conforme o disposto nesta Lei**;
>
> (...) § 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, **<u>o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor</u>**: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)
>
> (...) **<u>IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.</u>**
>
> (...) § 18. **<u>No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito calculado mediante a aplicação da alíquota incidente na venda será</u>**

> **apropriado no mês do recebimento da devolução**. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (grifei)

Nesse sentido, em se considerando tributável as vendas devolvidas no valor total de R$ 5.429.796,99, seria cabível o reconhecimento do respectivo crédito do art. 3º, VIII, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que confirmado que as saídas foram tributadas. E este crédito corresponde exatamente ao valor autuado no presente lançamento (aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o valor dos bens). Para melhor visualização:

Base de cálculo vendas devolvidas (A)	R$5.429.796,99

Reflexo Auto de Infração PIS	
PIS autuado (A * 1,65%)	R$89.591,65
Crédito de PIS cabível - art. 3º, VIII, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 (A * 1,65%)	R$89.591,65
Valor de PIS passível de exigência na autuação	R$0,00

Reflexo Auto de Infração COFINS	
COFINS autuado (A * 7,6%)	R$412.664,57
Crédito de COFINS cabível - art. 3º, VIII, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 (A * 7,6%)	R$412.664,57
Valor de PIS passível de exigência na autuação	R$0,00

E aqui é importante frisar: o crédito somente poderia ser tomado pela pessoa jurídica se tivesse contabilizado corretamente suas receitas decorrentes de vendas devolvidas, de forma separada das vendas canceladas, cada qual com um regime jurídico tributário distinto. A partir do momento que a empresa não reconheceu os valores de vendas devolvidas como receitas tributáveis, a empresa não tomou o crédito do PIS e da COFINS (como evidenciado pelos DACONs). Quando a fiscalização evidencia o equívoco em sua apuração, diferenciando o tratamento tributário das vendas canceladas e das vendas devolvidas, a empresa evidencia que o exato valor em cobrança corresponde ao crédito que lhe seria atribuível.

Não se trata, nesse sentido, de um simples equívoco formal no preenchimento das declarações. Trata-se de erro material cometido pela empresa, que indevidamente interpretou a legislação tributária para equiparar o tratamento das vendas devolvidas às vendas canceladas.

Assim, especificamente neste item, inexiste exigência tributária passível de ser mantida, vez que os equívocos cometidos pela empresa no preenchimento dos DACONs quanto às vendas devolvidas não ensejaram em valor de PIS e COFINS incidentes sobre as rubricas. Ao se reconhecer as vendas devolvidas como tributáveis, passa-se a ser possível a dedução dos créditos calculados sobre essas parcelas na forma da lei, na regular sistemática apuração desses tributos, adimplidos todos os requisitos para o gozo do crédito na forma prevista no art. 3º, VIII, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante do exposto, cabe ser dar provimento ao Recurso Voluntário da pessoa jurídica para cancelar a exigência de PIS e COFINS sobre as vendas devolvidas, em razão da existência do crédito da sistemática não cumulativa de apuração dessas contribuições.

III – DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso de Ofício para reestabelecer a cobrança referente às alegações de exportação ficta em dezembro/2008 e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência de PIS e COFINS sobre as vendas devolvidas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne