



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

Processo nº 15586.001601/2010-53
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-002.190 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2013
Matéria PIS E COFINS (NÃO CUMULATIVIDADE) - AUTO DE INFRAÇÃO - EXPORTAÇÕES NÃO CONFIRMADAS
Recorrentes CIA. HISPANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - HISPANOBRÁS
FAZENDA NACIONAL
DRJ RIO DE JANEIRO II

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/2007 a 31/12/2008

BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA O MERCADO EXTERNO. COMPROVAÇÃO COM MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.

Os memorandos de exportação exigidos pela legislação estadual servem como comprovantes de que tenha havido a exportação de mercadorias para o exterior, não obstante a existência de preenchimento incorreto na nota fiscal de venda (CFOP), porquanto foi emitida a correspondente carta de correção.

BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA O MERCADO INTERNO. FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL NO LANÇAMENTO.

A falta de fundamento legal no lançamento implica em seu cancelamento. No caso, lançou-se PIS/Pasep e Cofins sobre receitas (vendas de minério de ferro não aglomerado) efetuadas no mercado interno que já haviam sido indicados no Dacon, ainda que em campo equivocado, posteriormente retificado

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 28/02/2007 a 31/12/2008

BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA O MERCADO EXTERNO. COMPROVAÇÃO COM MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.

Os memorandos de exportação exigidos pela legislação estadual servem como comprovantes de que tenha havido a exportação de mercadorias para o exterior, não obstante a existência de preenchimento incorreto na nota fiscal de venda (CFOP), porquanto foi emitida a correspondente carta de correção.

BASE DE CÁLCULO. VENDAS PARA O MERCADO INTERNO. FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL NO LANÇAMENTO.

A falta de fundamento legal no lançamento implica em seu cancelamento. No caso, lançou-se PIS/Pasep e Cofins sobre receitas (vendas de minério de ferro não aglomerado) efetuadas no mercado interno que já haviam sido indicados no Dacon, ainda que em campo equivocado, posteriormente retificado.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Júlio Ramos que lhe dava provimento. Por maioria, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a tributação do PIS/Pasep e da Cofins relativas às vendas no mercado interno do minério de ferro não aglomerado e relativas a parte das vendas de pelotas com fim específico de exportação cujas saídas para o exterior restaram comprovadas por memorandos de exportação e tiveram o erro cometido na aposição do CFOP corrigidos por meio de documento apropriado. Vencido o Conselheiro Júlio Ramos que deu provimento apenas quanto às vendas no mercado interno do minério de ferro não aglomerado.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Adriana Oliveira Ribeiro, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Trata o presente processo de dois autos de infração, um de PIS/Pasep e o outro da Cofins, ambas contribuições sob o regime da não-cumulatividade, cientificados ao sujeito passivo em 30/11/2010 e que se referem a débitos que não teriam sido recolhidos para os períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2006 e dezembro de 2008, ininterruptamente,

Alegou a autoridade fiscal em seu *Termo de Verificação de Infração*, às fls. 361/370, que, não obstante os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (*Dacon*) apresentados indicassem que toda a produção da empresa autuada teria sido vendida para o mercado externo, e, portanto, sem incidência do PIS/Pasep e da Cofins, encontrou várias notas fiscais de venda para a coligada Companhia Vale do Rio Doce (VALE, ou CVRD), CNPJ nº 33.592.510/0220-42, nas quais constou um *Código Fiscal de Operação e de Prestação* (CFOP) que se utiliza para identificar as vendas para o mercado interno, qual seja, o CFOP 5.101.

Ressalvou o Fisco que no corpo das referidas notas fiscais constara a expressão “*remessas com o fim específico de exportação*”, mas, que essa “ambiguidade” de informações num mesmo documento fiscal, apontando, ao mesmo tempo, uma venda para o mercado interno e uma venda para o mercado externo, não afastaria a possibilidade de que o adquirente de seus produtos viesse ou venha a se aproveitar do creditamento do PIS/Pasep e da Cofins.

Além disso, entendeu a fiscalização que, para que uma operação de venda possa ser considerada “*com o fim específico de exportação*”, hão de ser observadas as condições fixadas pelo parágrafo 2º do artigo 39 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, c/c o disposto no art. 1º do Decreto nº 1.248, de 1972, quais sejam, que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Sem isso, alegou o Fisco, não se consegue estabelecer um controle sobre se aquele produto saído para fins de exportação é o que realmente foi exportado, especialmente em situações como a do presente caso, em que o produto comercializado – *pelotas de minério de ferro* – não possui qualquer identificação além dessa e que, portanto, se mistura com as outras *pelotas de minério de ferro* adquiridas junto a outros fabricantes.

Para descaracterizar as operações de venda como sendo de exportações, recorreu ainda a fiscalização ao enunciado do artigo 111 do Código Tributário Nacional, segundo o qual no caso de suspensão ou exclusão do crédito tributário, a interpretação deve ser literal.

Na impugnação, a autuada inicialmente esclareceu ter firmado contrato de fornecimento das *pelotas de minério de ferro* (aglomerados de minério de ferro) que produz à VALE, com o fim específico de exportação, sendo que isso se dá de duas formas: 1º) as *pelotas* deixam a área de produção da autuada e são remetidas para a sua própria área de estocagem; e 2º) as *pelotas* saem dessa área por meio de esteiras e são despejadas, ou no pátio da VALE, que é considerada área alfandegada nos termos do ADE da 7ª RF, de nº 320, de 14/9/2006, dali

seguindo para o embarque em navios com destino ao exterior; ou diretamente para o embarque em navios com destino ao exterior.

Esclareceu ainda a Impugnante que todas as operações de venda das *pelotas* para a VALE com o fim específico de exportação estão retratadas em memorandos de exportação (cujas cópias afirma anexar) que foram confeccionados de acordo com o que determinam o Regulamento do ICMS do estado do Espírito Santo e os convênios interestaduais que regulamentam a matéria.

Além disso, afirmou ter juntado aos autos um relatório mensal de controle de estoque das *pelotas*, elaborado a seu pedido pela VALE, o qual atestaria que toda a sua produção de *pelotas* adquirida pela VALE fora efetivamente destinada ao mercado externo, bem como que a VALE atuaria na qualidade de comercial exportadora, recebendo o produto em sua área portuária localizada no Porto de Tubarão. Esse documento também explicitaria que a VALE efetuou a venda de *pelotas* no mercado interno, as quais se originam de produção de suas usinas próprias e de industrialização por encomenda, sendo que o volume de vendas de *pelotas* no mercado interno é inferior à quantidade produzida, restando volume para ser exportado.

A Impugnante ressaltou também que toda a sua produção de *pelotas* é destinada ao exterior, seja a exportação feita diretamente, ou por meio da VALE, de sorte que, afirma, necessariamente as *pelotas* exportadas (diretamente ou não) passam pelas áreas alfandegadas da VALE, pois, fisicamente, somente o Porto de Tubarão é que dispõe de capacidade operacional para realizar o seu embarque para exportação.

Quanto aos códigos *CFOP* utilizados e glosados pela fiscalização, esclareceu a Impugnante ter se tratado de mero erro, que foi retificado mediante a emissão das cartas de correções aos destinatários (juntou documentos).

Contestou a Impugnante o fato de a fiscalização também ter considerado na base de cálculo das exigências em comento as vendas de *minério de ferro não aglomerado* no mercado interno, visto que as mesmos já haviam sido oneradas pelas duas contribuições, estando, inclusive, já pagas.

Considera a Impugnante que as disposições contidas nos artigos 5º, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e 6º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não condicionariam o aproveitamento da imunidade constitucional das exportações a que a venda fosse destinada a recinto alfandegado, ou mesmo que a venda fosse destinada diretamente ao embarque para exportação, conforme a dicção do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972. Ou seja, para ela, bastaria ao exportador a comprovação da exportação das mercadorias, diretamente, ou por meio de comerciais exportadoras ou *tradings*, e que suas receitas são decorrentes de tais operações. Transcreveu trecho de decisão do TRF 3ª Região na linha de seu entendimento.

Outro argumento lançado pela Impugnante contra a necessidade de obediência de certos requisitos para ser reconhecida a imunidade, estaria no fato de a própria administração ter editado a Instrução Normativa nº 1.094, de 6/12/2010, segundo a qual, em seu art. 1º, estabeleceria não haver a incidência tributária nas operações de aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação.

Ad argumentandum, defendeu a tese de que, caso se considere que os artigos 5º e 6º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833, de 2003, tratam de isenção, bastaria que se comprovasse ter ocorrido a venda dos produtos para o exterior, o que considera ter restado demonstrado claramente nos autos.

A Impugnante também contestou a afirmativa do Fisco de que as *pelotas* teriam sido entregues no pátio da remetente, o que caracterizaria a operação de saída do produto do estabelecimento; diferentemente disso, alega, invocando cláusulas contratuais, que em resposta entregue à intimação que lhe fora formulada, respondera que as *pelotas* eram encaminhadas, num primeiro momento, da área de produção para o seu pátio, mas, que, posteriormente, eram remetidas para os pátios da VALE. Transcreveu trechos de decisão do STF sobre o conceito de estabelecimento industrial na linha de seu entendimento, ou seja, de que o pátio de armazenagem de *pelotas* não poderia ser considerado como outro estabelecimento.

Juntou a Impugnante declaração firmada pela VALE no sentido de que esta não se creditara do PIS/Pasep e da Cofins sobre as notas fiscais objeto da presente glosa.

Ao final, solicitou perícia para que seja atestado o percurso percorrido pelas *pelotas*, desde a sua saída do seu estabelecimento, até o correspondente embarque para o exterior.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II, julgou procedente em parte a autuação.

Em relação às alegações de que estariam sendo tributadas de ofício vendas de minério não aglomerado para o mercado interno, as quais, segundo a Impugnante, já teriam sofrido a incidência das contribuições, a DRJ analisou detidamente a documentação anexada e concluiu não ter ficado evidenciado nos *Dacon* que tivessem sido declaradas e recolhidas as correspondentes contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins; ao contrário, segundo a DRJ, a autuada declarara “zero” nos campos do *Dacon*. Por isso, manteve intacta a autuação neste quesito.

De outra parte, em relação às saídas das *pelotas*, a DRJ considerou como comprovantes de que tivessem sido mesmo destinadas ao exterior, e, portanto, não sujeitas à incidência do PIS/Pasep e da Cofins, aquelas para as quais a autuada carregou para o processo os correspondentes Memorandos de Exportação e as Cartas de Correção dos CFOP. Nestes casos, portanto, cancelou a exação fiscal, **recorrendo de ofício a este Colegiado**, e manteve-a para as situações em que não foram apresentados os referidos documentos, discriminando-as em tabela própria.

No Recurso Voluntário a Recorrente invocou diversos precedentes do Carf para defender a apresentação nesta fase recursal de documentos complementares (cartas de correção e memorandos de exportação, para as vendas de *pelotas* para o exterior, e *Dacon*, para as saídas de minério não aglomerado), os quais, segundo ela, serviriam para elidir o restante da autuação que não fora cancelado pela DRJ.

Cientificada em 5/1/2012 dos termos do Recurso Voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou tempestivamente suas contrarrazões argumentando que a documentação acostada pela Recorrente nessa fase recursal não teria sido suficiente para comprovar, primeiro, terem as vendas de *minério não aglomerado* para o mercado interno já sofrido a incidência das contribuições, ou seja, a PFN apontou inconsistências entre o valor indicado no *Dacon* e o valor das receitas apontadas pela fiscalização. Também não teriam sido apresentados os memorandos de exportação para os quais fora apontada a falta pela DRJ. Desta forma, em resumo, pediu que fosse negado provimento ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho

Cientificada da decisão da DRJ em 16/5/2011, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 15/6/2011, portanto, de forma tempestiva. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido, assim como o Recurso de Ofício, que atendeu aos pressupostos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Recurso de ofício

Em análise a matéria relativa ao lançamento do PIS/Pasep e da Cofins calculada sobre as vendas de *pelotas* para o mercado externo, que não foram admitidas pela fiscalização como tendo sido realizadas com o fim específico de exportação.

Neste caso, porém, a Recorrente, DRJ do Rio de Janeiro II, cancelou todos os lançamentos para os quais a autuada logrou comprovar estarem relacionados a *Memorandos de Exportação* e a *Cartas de Correção* das notas fiscais nas quais havia sido indicado de forma equivocada o CFOP de operações no mercado interno, ou seja, entendeu ter havido de fato as exportações para o exterior.

Para decidir, valho-me dos mesmos argumentos utilizados pela DRJ, excertos a seguir transcritos:

[...]

No caso em análise, o contribuinte trás (sic) em sua defesa, entre outros, os seguintes documentos: contrato de venda de pelotas; memorandos de exportação emitidos pela Vale S/A; cartas de correção das notas fiscais de venda; declarações da Vale S/A atestando que as pelotas adquiridas da Hispanobras foram todas exportadas e que não se creditou do PIS e da Cofins sobre essas aquisições.

[...]

Com relação ao uso de código de classificação fiscal indevido nas notas fiscais de venda, a Impugnante supre a falha ocorrida juntando aos autos em fls. 785 a 841, cartas de correção para cada nota fiscal referente a venda de minério de ferro aglomerado (pelota), encaminhadas e recebidas pela Vale S/A, onde comunica a alteração do CFOP anteriormente utilizado para o código 5.501. Vale mencionar que a regularização de erro na emissão de nota fiscal mediante utilização de carta de correção é procedimento previsto no Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, no art. 635-A.

O contribuinte também apresenta com a impugnação os Memorandos de Exportação emitidos pela Vale S/A (fls. 519 a 547) demonstrando a vinculação das notas fiscais de venda da Hispanobras com a posterior exportação dos produtos pela Vale. Cumpre esclarecer que memorando de exportação é um documento exigido pela legislação estadual, criado com o objetivo de estabelecer controle das operações com mercadorias contempladas com a desoneração do ICMS nas vendas de mercado interno com o fim específico de exportação. Esse documento deve ser emitido pelo

exportador e entregue ao fabricante/fornecedor acompanhado de uma cópia do Conhecimento de Embarque e do Comprovante de Exportação, do extrato completo do Recurso Especial (com todos os campos devidamente preenchidos) e da Declaração de Exportação, de acordo com o Convênio ICMS nº 113, de 13/12/96 e alterações. (O referido Convênio foi revogado pelo Convênio ICMS nº 84, de 25/09/09, que entrou em vigor em 29/09/09 com efeitos a partir de 01/11/09).

Nos Memorandos de Exportação apresentados pela autuada constam todos os dados relativos à exportação efetuada, destacando-se o número e data do Conhecimento de Embarque, o país de destino da mercadoria, dados referentes à nota fiscal emitida pela empresa exportadora, número, data de registro e data de averbação do Registro de Exportação, bem como número e data do Despacho de Exportação. Verifica-se, ainda, que a empresa autuada figura nos Memorandos de Exportação na qualidade de remetente com o fim específico de exportação, sendo possível identificar o número e data das notas fiscais emitidas pela Hispanobras, quantidade da mercadoria adquirida, valor e quantidade exportada no mês. [...] Tais documentos confirmam a vinculação das notas fiscais ali relacionadas com a exportação das mercadorias promovidas pela Vale S/A.

Dessa forma, entendo que as cartas de correção das notas fiscais em conjunto com os Memorandos de Exportação são elementos suficientes para comprovar que as vendas foram efetuadas com o fim específico de exportação.

[...]

Com base nessas considerações, com as quais estou de acordo, **nego** provimento ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

Na sua argumentação a Recorrente pede a reforma da decisão recorrida na parte em que não lhe foi favorável, dividindo sua argumentação em duas frentes, por mim enfrentadas separadamente.

Vendas de minério de ferro aglomerado (pelotas)

Acabamos de ratificar o procedimento da DRJ quanto a outra parte dessas receitas, isto é, aceitamos como prova de que as vendas de *minério de ferro em pelotas*, da Hispanobras para a VALE, se deram com o fim específico de exportação, os memorandos de exportação e as cartas de correção apresentados pelo contribuinte.

Houve uma parte, porém, dessas mesmas receitas de venda de *pelotas*, para as quais, segundo a DRJ, a Recorrente não se desincumbiu da tarefa de comprovar que tivessem mesmo se dado para o exterior e, desta forma, manteve a exação fiscal.

A Recorrente, por seu lado, alega ter trazido nesta fase recursal os memorandos de exportação e as cartas de correção reclamados pela DRJ.

A PFN em suas contrarrazões atestou que somente três novos memorandos de exportação foram anexados aos autos juntamente com o Recurso Voluntário, mas, que, mesmo assim, não serviriam para a comprovação esperada.

Observe, às fls. 1.650, 1.652, 1.663, 1.664, 1.667, a existência de Memorandos de Exportação e de Cartas de Correção relacionados às notas fiscais de venda de minério de nºs. 768 e 1.008, atendendo, portanto, as condições mínimas exigidas para que se tenha como comprovada a operação de exportação.

Esses valores devem ser retirados da exação.

Da mesma forma, verifica-se que, no campo das suas informações complementares, algumas dessas notas que não teriam sua exportação comprovada, referem-se, na verdade, a “complementos de preços” de operações de exportação feitas anteriormente e que possuem memorando de exportação a comprovar a operação de saída para o exterior.

É o caso das notas fiscais nºs. 1.073, 1.098, 1.117, 1.147, 1.162, 1.190, 1.205, 1.505¹, 1.517 e 1.557, que se referem a complementos de preços das exportações realizadas por meio das notas fiscais, respectivamente, nºs 1.071, 1.096, 1.115, 1.146, 1.160, 1.185, 1.202, 1.503, 1.515 e 1.555, para as quais restou comprovada a exportação com a apresentação dos respectivos memorandos de exportação.

De outra parte, a Recorrente não logrou êxito em comprovar que as operações de venda constantes das notas fiscais nºs. 835, 836, 837, 838, 1.174, 1.175, 1.176, 1.177, e 1.615, as quais, ressalte-se, não obstante também refiram-se a complementos de preços, não têm indicação precisa de qual nota fiscal estão complementando preços, de modo que não se consegue associá-las a qualquer memorando de exportação.

Ora, a própria Recorrente invocara os memorandos de exportação como prova incontestada de suas exportações, não se justificando a falta deles para as referidas notas fiscais, senão a presunção de que referidas operações foram realizadas no mercado interno, a despeito das cartas de correção.

Em resumo, neste quesito, dou provimento parcial ao recurso para retirar da base de cálculo das contribuições as receitas de venda relacionadas às notas fiscais nºs. 768, 1.008 e 1.073, 1.098, 1.117, 1.147, 1.162, 1.190, 1.205, 1.505, 1.517 e 1.557.

Vendas, no mercado interno, de minério de ferro não aglomerado

A Recorrente, sem atentar para a mudança de fundamento jurídico da autuação, perpetrada pela DRJ, se defendeu apenas alegando que essas operações já teriam sido oneradas pelo PIS/Pasep e pela Cofins, não podendo, portanto, prosperar um novo lançamento, sob pena de se incorrer em cobrança em duplicidade. Alegou que a documentação complementar trazida nesta fase processual comprovaria suas afirmações.

A PFN, por sua vez, nas contrarrazões oferecidas, ponderou que nem mesmo essa documentação adicional teria sido suficiente para comprovar que os valores constantes das notas fiscais correspondentes a essas vendas, as quais, inclusive, haviam sido especificadas na decisão da DRJ, tivessem sido oferecidas à tributação; ao contrário, diz ela, pois, em vários meses, apontou a existência de divergência quanto ao montante total das operações e a receita informada no *Dacon*. Citou como exemplo os meses de janeiro de 2008 (vendas de R\$ 510 mil, contra R\$ 472 mil de receitas declaradas no *Dacon*); fevereiro de 2008 (R\$ 394 mil, contra R\$ 389 mil); e junho de 2008 (R\$ 855 mil, contra R\$ 274 mil), para concluir que a decisão da DRJ se mostrou correta neste quesito.

Esta parte da autuação fiscal não pode prosperar.

¹ Memorando de exportação à fl. 1.685.

Primeiro, por falta de fundamentação do lançamento e pela tentativa de seu aperfeiçoamento pela DRJ e, segundo, *ad argumentandum*, por não terem sido levadas em conta pela DRJ, e nem pela PFN, documentação que comprova as assertivas da Recorrente, ao menos de forma parcial.

a) Falta de fundamentação legal do lançamento:

Trago à baila a parte conclusiva do *Termo de Verificação de Infração*, à fl. 368:

[...]

Por todo o exposto, verifica-se que, nos termos da legislação tributária, as vendas de pelotas de minério de ferro efetuadas pela Hispanobras à CVRD, [...], não estão amparadas pela isenção da contribuição para o PIS e para a Cofins, posto que as mesmas não se enquadram na definição de fim específico de exportação delineada pela legislação tributária.

[...] (grifei)

Para a quantificação dos valores sobre os quais procedeu ao correspondente lançamento de ofício do PIS/Pasep e da Cofins, a autoridade fiscal elaborou o “Demonstrativo das Vendas Tributadas no Auto de Infração” (fls. 358/360).

Essa conclusão, ressalte-se, envolvendo “as vendas de pelotas de minério de ferro efetuadas pela Hispanobras à CVRD”, teve por base, segundo apurei, as seguintes premissas:

Premissa 1: de que os *Dacon* revelariam que “praticamente toda sua produção foi destinada ao mercado externo”;

Premissa 2: de que, muito embora nas notas fiscais de venda para a CVRD constasse o CFOP 5.101, típico das operações de venda para o mercado interno, no campo “Informações Complementares” constara: “Remessa com o fim específico de exportação”;

Premissa 3: de que, em se tratando de “remessas com o fim específico de exportação”, haveriam de cumprir as exigências legais para a fruição do benefício da isenção fiscal (comprovante de embarque, remessa para comercial exportadora, recinto alfandegado etc.); e

Premissa 4: de que os valores das vendas para a CVRD, portanto, para o mercado interno, não teriam sido indicadas no *Dacon*, e, conseqüentemente, não teriam sido oneradas pelo PIS/Pasep e pela Cofins

A premissa 1 não se confirma. Basta analisar os *Dacon* entregues tempestivamente relativos aos períodos de apuração do PIS/Pasep e da Cofins compreendidos entre outubro de 2007 e dezembro de 2008 (fls. 1.192/1.372), para se constatar a indicação, nos campos “*Demais Receitas – Alíquota 1,65%*” e “*Demais Receitas – Alíquota 7,6%*”, respectivamente, de valores que variaram de R\$ 184.678,29 (dezembro de 2008) a R\$ 2.847.903,65 (maio de 2008);

A premissa 2 se confirma apenas para as operações de venda de “pelotas de minério de ferro”, mas não se confirma para as vendas de “minério de ferro não aglomerado”, já que nelas consta, de fato, o CFOP 5.101, mas não consta que tratar-se-iam de “remessas com o fim específico de exportação”, conforme se verifica da análise de cada uma das notas fiscais

constantes às fls. 67/148, diga-se, de passagem, apresentadas pelo contribuinte ainda durante o curso da auditoria fiscal;

A premissa 3 não se confirma, pois, conforme dito no tópico acima, tais vendas foram destinadas ao mercado interno e não estão abrigadas pela isenção dada às operações de exportação.

A autoridade fiscal, sem se aperceber que, dentre as notas fiscais constantes de seu *Demonstrativo das Vendas Tributadas no Auto de Infração*, às fls. 358/360, existiam notas fiscais de venda, para o mercado interno, de minério de ferro não-aglomerado, lançou de ofício o PIS/Pasep e a Cofins também sobre tais receitas, sob a alegação de que, “destinadas para o mercado externo”, não poderiam ter sido emitidas com o CFOP 5.101, bem como, ainda, que tais “exportações” não haviam obedecido às condições impostas pela legislação para que ficassem imunes à incidência das duas contribuições acima aludidas.

De forma equivocada, portanto, o Fisco ignorou existirem dois tipos de operação realizadas pela autuada no período em questão, quais sejam, a venda para o mercado interno, de minério não-aglomerado, em cujas notas fiscais, diga-se, de passagem, não constava que seriam “destinadas para o exterior, e a venda para o mercado externo, de minério aglomerado (*pelotas*); e

A premissa 4 não se confirma e, neste caso, a autoridade lançadora sequer se deu ao trabalho de confrontar os demonstrativos de receitas que lhe haviam sido entregues pelo contribuinte ainda no curso da auditoria fiscal, às fls. 27 e 29, com os valores constantes dos campos “*Demais Receitas – Alíquota 1,65%*” e “*Demais Receitas – Alíquota 7,6%*”, nos *Dacon*, os quais, por terem sido tempestivamente entregues pelo contribuinte, estavam à disposição da fiscalização nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil.

De qualquer modo, suas cópias constam das fls. 1.192/1.372 do presente auto e neles se constata que o contribuinte apenas se equivocou quanto ao campo de preenchimento, ou seja, em vez de informar suas receitas de vendas de mercadorias no mercado interno no campo “*Receitas de Bens e Serviços – alíquota de 1,65%*”, para o PIS/Pasep, e “*Receitas de Bens e Serviços – alíquota de 7,6%*”, para a Cofins, o fez na linha indicativa das “*Demais Receitas*”, consoante explicado acima.

Tanto tratou-se de um equívoco que o contribuinte procedeu à retificação de todos os *Dacon* envolvendo os períodos de apuração do PIS/Pasep e da Cofins de outubro de 2007 a dezembro de 2008.

Ressalte-se, contudo, que essas retificações não se deram no dia 26/05/2011 (fls. 1.777/2.008), após, portanto, ter sido cientificada a Recorrente dos termos do Acórdão da DRJ, o que, em princípio, lhe retiraria a eficácia, porquanto lhe fora quebrada a espontaneidade do procedimento desde o início da ação fiscal.

Abro aqui parênteses para registrar que, certamente, terá passado despercebido pela Recorrente que, em homenagem ao princípio da lealdade processual, melhor seria que em seu Recurso Voluntário tivesse trazido a informação de que os *Dacon* que acostara nesta fase recursal seriam **retificadores** entregues em **junho de 2011**.

Creio, porém, que essa “intempestividade” não há de ser aqui invocada uma vez que tratou-se apenas de equívoco no preenchimento de um campo que já indicava o

oferecimento das receitas à tributação do PIS/Pasep e da Cofins. Dito de outra forma, o contribuinte, quando da apresentação de seus Dacon ao Fisco, o fizera já indicando uma parte de suas receitas como tendo sofrido a incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

b) Tentativa de aperfeiçoamento do lançamento pela DRJ:

Em reforço à argumentação lançada no item anterior, para que os lançamentos sejam cancelados, valho-me desta outra, que procura demonstrar a tentativa de aperfeiçoamento do lançamento original feito pela DRJ em seu voto:

[...]

Da cópia das notas fiscais vê-se que, de fato, foram consideradas nos lançamentos as receitas de vendas de dois produtos comercializados pela empresa: minério de ferro aglomerado (pelota) e minério de ferro não-aglomerado. Observa-se ainda que as vendas dos produtos citados se distinguem em alguns aspectos. As notas fiscais referentes às vendas de minério de ferro não-aglomerado, ao contrário das notas fiscais de vendas de pelotas, não possuem no campo destinado a informações complementares o registro de que se trata de remessa com fim específico de exportação. Além disso, nelas consta o valor de ICMS calculado sobre a operação, enquanto nas vendas de pelotas não há destaque do ICMS no campo próprio.

Os lançamentos, como dito, abrangem as vendas dos dois produtos, sem qualquer ressalva ou esclarecimento da autoridade autuante. No Demonstrativo das Vendas Tributadas no Auto de Infração (fls. 358/360) a autoridade fiscal relaciona todas as notas fiscais e respectivos valores incluídos na base de cálculo das contribuições exigidas de ofício descrevendo o produto, em todos os casos, como “minério de ferro aglomerado (pelota)”, sem distinção entre os dois produtos comercializado pelo contribuinte. Ressalte-se, contudo, que no período compreendido entre janeiro e setembro de 2007, todas as receitas consideradas no cálculo fiscal se referem a notas fiscais de venda de pelotas e somente a partir de outubro de 2007, os lançamentos de ofício alcançam as receitas de vendas dos dois produtos citados.

A constatação da situação acima descrita (comercialização de dois produtos distintos, um no mercado interno e outro com o fim específico de exportação) explica, ao menos em parte, outro fato apontado no Termo de Verificação de Infração. A autoridade autuante afirma que em diligência realizada junto à Vale S/A, verificou que em muitos casos, o estabelecimento adquirente escriturou em seus Livros Registro de Entradas as compras junto à Hispanobras como aquisições no mercado interno, com CFOP 1.102. Confrontando as cópias dos Livros Registro de Entradas (fls. 248/335) com as cópias das notas fiscais de venda emitidas pela Hispanobras (fls. 40/148) observa-se, contudo, que de todas as operações de venda de pelotas de minério de ferro efetuadas no período de três anos (janeiro de 2006 a dezembro de 2008), apenas três encontram-se na situação descrita pela fiscalização. São elas as notas fiscais de nºs 0684, 0749 e 0768, emitidas, respectivamente em 31/10/2006, 31/01/2007 e 28/02/2007 (fls. 50, 53 e 54 e registro em fls. 263, 268 e 269). Todos os demais registros com CFOP 1.102 assinalados nos livros da Vale não se referem a aquisições de “pelotas”, mas sim de minério de ferro não-aglomerado, produto este que, conforme demonstrado, foi comercializado no mercado interno.

Relativamente às aquisições de minério de ferro aglomerado (pelotas), com exceção das três notas fiscais citadas, todas foram escrituradas pela Vale S/A com o código 1.501, correspondente à entrada de mercadoria recebida com o fim específico de exportação, apesar do uso indevido do código CFOP nas notas fiscais de venda emitidas pelo contribuinte.

Demonstrada a inclusão na base de cálculo apurada pela fiscalização de valores correspondentes a operações de venda com tratamento distinto, resta então averiguar se os valores referentes às vendas de minério de ferro não-aglomerado foram, de fato, oferecidos à tributação do PIS e da Cofins, como alegado.

[...]

Observe-se, neste último parágrafo, que a DRJ abandona a prerrogativa de mero julgador na qual está regimentalmente investida e passa a desempenhar tarefa que cabia à

autoridade fiscal lançadora, qual seja, a de “averiguar se as vendas de minério de ferro não-aglomerado para o mercado interno haviam, de fato, sido oferecidos à tributação do PIS e da Cofins, como alegado”.

Ora, a autoridade fiscal reconheceu como a concretização da hipótese de incidência do PIS/Pasep e da Cofins as vendas de pelotas de minério de ferro e não as vendas de minério de ferro não-aglomerado, de sorte que não cabe à instância de julgamento substituir a autoridade fiscal para dar outra qualificação jurídica aos fatos já analisados por aquela autoridade, procurando corrigir, dessa forma, típico erro de direito do lançamento, pois isso quebra o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o princípio da segurança jurídica.

Mas, mesmo fazendo as vezes do Auditor-Fiscal, a DRJ não andou bem, quando diz:

[...]

Com o objetivo de comprovar o alegado, o contribuinte apresenta em sua defesa apenas cópia dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon's mensais (fls. 1154 a 1564) e planilhas anuais (fls. 1151 e 1360). Os referidos Dacon's, contudo, não confirmam a alegada tributação das receitas provenientes das vendas no mercado interno, pois verifica-se da Ficha 07 A – Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Regime não-cumulativo e Ficha 17 A – Cálculo da Cofins Regime não-cumulativo que o contribuinte declara em todos os meses compreendidos entre outubro de 2007 a dezembro de 2008 (período em que consta a inclusão das notas fiscais contestadas), receita de vendas de bens e serviços (linha 01) igual a zero.

Tratando-se de vendas realizadas no mercado interno, conforme afirma a própria autuada, e não comprovada a inclusão das receitas delas decorrentes na base de cálculo apurada pelo contribuinte e informada nos Dacon's, devem ser mantidos os lançamentos de ofício relativos ao PIS e à Cofins calculados sobre tais valores. Abaixo relacionamos as notas fiscais de venda de minério de ferro não-aglomerado, emitidas pela empresa autuada correspondente a operações realizadas no mercado interno, não abrangidas pela isenção fiscal aplicável às exportações.

[...]

Não atentou a DRJ, e, pelo visto, tampouco a PFN em suas contrarrazões, que o contribuinte já apresentara um quadro demonstrativo de suas receitas, às fls. 27 e 29, o qual, se comparado com os *Dacon* entregues, tanto os *Dacon* originais (fls. 1.192/1.366), quanto os *Dacon* retificadores (fls. 1.778/2.002), evidencia que existiam receitas oferecidas à tributação às alíquotas de 1,65% (PIS/Pasep) e de 7,6% (Cofins), ainda que não indicadas no campo correto dos respectivos *Dacon*. Veja-se o **Quadro 1**:

Quadro 1: Comparativo das receitas lançadas pelo Fisco e as declaradas pelo contribuinte (R\$)

Mês	Fisco e DRJ	Contribuinte	Fls.	Dacon original	Fls.	Dacon retif.	Fls.
10/2007	850.902,79	891.227,80	27	891.227,80	1.192	891.227,80	1.778
11/2007	351.268,68	1.087.130,00	27	1.087.130,00	1.175	1.087.130,00	1.794
12/2007	564.233,40	654.087,85	27	685.063,95	1.153	685.063,95	1.810
01/2008	510.394,23	472.556,97	29	472.556,97	1.554	472.556,97	1.826

Mês	Fisco e DRJ	Contribuinte	Fls.	Dacon original	Fls.	Dacon retif.	Fls.
02/2008	394.427,08	389.667,92	29	389.667,92	1.537	389.667,92	1.842
03/2008	387.267,92	475.354,35	29	475.354,35	1.520	475.354,35	1.864
04/2008	535.354,35	483.375,51	29	483.375,51	1.503	483.375,51	1.874
05/2008	2.091.131,79	2.847.903,65	29	2.847.903,65	1.486	2.847.903,65	1.890
06/2008	855.196,31	1.015.329,35	29	1.015.329,35	1.497	1.015.329,35	1.906
07/2008	994.792,58	982.195,20	29	982.195,20	1.458	982.195,20	1.928
08/2008	972.842,20	939.307,20	29	939.307,20	1.435	939.307,20	1.938
09/2008	1.178.498,29	1.111.742,94	29	1.111.742,94	1.418	1.111.742,94	1.954
10/2008	1.448.242,83	1.428.554,81	29	1.428.554,81	1.407	1.428.554,81	1.976
11/2008	378.722,54	207.942,59	29	207.942,54	1.382	207.942,54	1.986
12/2008	184.678,29	184.679,29	29	184.679,29	1.366	184.679,29	2.002

Observa-se nesse **Quadro 1** que a *receita tributável* informada ao Fisco ainda no curso da ação fiscal (o que se deu por meio do demonstrativo elaborado pelo contribuinte e que consta às fls. 27 e 29) é a mesma que constou do Dacon original e do Dacon retificador, de sorte que não se justifica a conclusão equivocada do Fisco (ratificada pela DRJ e pela PFN) de que existiriam receitas não oferecidas à tributação e passíveis de lançamento.

Quando muito, isso poderia ter ocorrido para os meses de janeiro, fevereiro, abril, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2008, nos quais se verificam valores declarados pelo contribuinte em montante inferior àquele apurado pela fiscalização; mas, nos outros meses, não.

Em **resumo** deste tópico, temos, primeiro, que a autoridade fiscal lançou de ofício valores do PIS/Pasep e da Cofins no pressuposto equivocado de que as vendas de minério de ferro não aglomerado não teriam sido oferecidas à tributação por terem sido consideradas pelo contribuinte como destinadas ao mercado externo, quando, o que se viu, é que as vendas foram concretizadas para o mercado interno e não tratou a fiscalização de verificar se haviam, ou não, sido oferecidas à tributação.

Não foram cumpridas corretamente, portanto, as etapas de constituição do crédito tributário previstas pelo *caput* do art. 142 do Código Tributário Nacional, bem como não atendido ao disposto no inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Segundo, que a tentativa da DRJ de aperfeiçoar o lançamento vai de encontro ao que dispõe o artigo 146 do Código Tributário Nacional, segundo o qual: “A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Terceiro, desde que adequadamente fundamentado, o lançamento poderia ter sido feito em relação àqueles valores não oferecidos à tributação pelo contribuinte, conforme

Processo nº 15586.001601/2010-53
Acórdão n.º **3401-002.190**

S3-C4T1
Fl. 9

detalhado no quadro 1 acima, o que se deu em relação aos meses de janeiro, fevereiro, abril, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2008.

Pelo exposto, **voto pelo cancelamento** da exigência fundada nas receitas de vendas de minério de ferro não aglomerado, efetuadas no mercado interno e que estão reproduzidas no quadro demonstrativo elaborado pela DRJ à fl. 1.604.*pdf*, abaixo transcrito:

Data da emissão	Nota Fiscal	Valor
31/10/2007	1009	233.622,14
31/10/2007	1010	617.280,65
Total out/2007		850.902,79
23/11/2007	1039	20.549,25
27/11/2007	1040	584,43
30/11/2007	1045	330.135,00
Total nov/2007		351.268,68
03/12/2007	1048	30.474,00
03/12/2007	1049	35.954,40
28/12/2007	1072	497.805,00
Total dez/2007		564.233,40
03/01/2008	1075	83.178,69
04/01/2008	1077	6.675,76
08/01/2008	1078	5.664,74
08/01/2008	1079	2.337,88
30/01/2008	1092	22,16
30/01/2008	1094	412.515,00
Total jan/2008		510.394,23
08/02/2008	1099	46.568,36
08/02/2008	1100	5.458,72
28/02/2008	1114	342.400,00
Total fev/2008		394.427,08
03/03/2008	1118	35.438,40
03/03/2008	1119	11.829,52
27/03/2008	1145	340.000,00
Total mar/2008		387.267,92
01/04/2008	1148	105.825,00
01/04/2008	1149	29.529,35
30/04/2008	1161	400.000,00
Total abr/2008		535.354,35
05/05/2008	1163	30.960,00

05/05/2008	1164	52.415,51
08/05/2008	1169	1.142,86
29/05/2008	1184	828.000,00
30/05/2008	1186	301.982,40
30/05/2008	1187	253.319,46
30/05/2008	1188	309.087,85
30/05/2008	1189	314.223,71
Total mai/2008		2.091.131,79
03/06/2008	1191	150.696,00
03/06/2008	1192	53.757,36
27/06/2008	1201	742,95
30/06/2008	1203	650.000,00
Total jun/2008		855.196,31
02/07/2008	1206	196.820,00
02/07/2008	1207	77.972,58
31/07/2008	1504	720.000,00
Total jul/2008		994.792,58
01/08/2008	1506	132.600,00
01/08/2008	1507	129.595,20
29/08/2008	1514	700.000,00
29/08/2008	1516	10.647,00
Total ago/2008		972.842,20

01/09/2008	1518	205.380,00
01/09/2008	1519	23.281,50
30/09/2008	1536	766.755,00
30/09/2008	1537	183.081,74
Total set/2008		1.178.498,24
01/10/2008	1539	182.998,86
01/10/2008	1540	7.469,16
31/10/2008	1554	357.774,81
31/10/2008	1556	900.000,00
Total out/2008		1.448.242,83
03/11/2008	1558	141.840,00
03/11/2008	1559	28.940,00
28/11/2008	1590	207.942,54
Total nov/2008		378.722,54
02/12/2008	1616	184.678,29
Total dez/2008		184.678,29

Conclusão

Em resumo, nego provimento ao recurso de ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, dou-lhe provimento parcial para cancelar **todos** os lançamentos relacionados às vendas de *minério de ferro não-aglomerado* e os lançamentos relacionados às vendas de *minério de ferro aglomerados (pelotas)* constantes das notas fiscais nº 768, 1.008, 1.073, 1.098, 1.117, 1.147, 1.162, 1.190, 1.205, 1.505, 1.517 e 1.557.

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Processo nº 15586.001601/2010-53
Acórdão n.º **3401-002.190**

S3-C4T1
Fl. 10



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ODASSI GUERZONI FILHO em 28/03/2013 10:18:14.

Documento autenticado digitalmente por ODASSI GUERZONI FILHO em 28/03/2013.

Documento assinado digitalmente por: JULIO CESAR ALVES RAMOS em 29/04/2013 e ODASSI GUERZONI FILHO em 28/03/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 21/01/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP21.0120.11205.EN6Q

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

4A9E9FBBA6DDDA3764CB02C588F5B706EBE55B02