



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

Processo nº 15586.001626/2010-57
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3403-003.299 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2014
Matéria PIS E COFINS
Recorrentes CIA ITALO BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO - ITABRASCO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

VENDAS NO MERCADO INTERNO. TRIBUTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Exclui-se do lançamento o crédito tributário relativo às contribuições ao PIS e COFINS apurado sobre receitas comprovadamente oferecidas à tributação pelo contribuinte nos DACON.

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.

São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO DE OFÍCIO.

A diferença a maior entre as bases de cálculo apuradas de ofício e aquelas informadas nos DACON, sujeita-se à exigência por meio de lançamento de ofício.

BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS.

Exclui-se da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS os valores recebidos a título de transferência onerosa de créditos do ICMS. Precedentes do STF, RE 606.107. Repercussão geral.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre a transferência de crédito de ICMS. Sustentou pela recorrente, o Dr. Ricardo Campos, OAB/ES 9.374.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Paulo Roberto Stocco Portes (suplente), Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência do contribuinte por via postal em 02/12/2010 (fl. 500) lavrados para exigir as contribuições ao PIS e à COFINS em relação aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro de 2006 e dezembro de 2008.

No termo de verificação fiscal de fls. 454/465, a fiscalização narrou o seguinte:

1) Ao analisar os DACON foi constatado que praticamente toda a produção da empresa foi destinada ao mercado externo. Entretanto, os Livros Registro de Apuração do ICMS, balancetes e Notas Fiscais de venda, revelam que a empresa destinou grande parte de sua produção para a sua coligada Companhia Vale do Rio Doce, CNPJ 33.592.510/022042, registrando as operações sob o Código Fiscal de Operação 5.101, utilizado para vendas no mercado interno. Da mesma forma, na escrituração contábil os lançamentos fazem menção a vendas no mercado interno;

2) O código utilizado nas Notas Fiscais revela a ausência da finalidade exigida pela Lei 10.637/02 para a fruição do benefício da isenção fiscal, bem como dá suporte para que o destinatário de seus produtos aproveite os créditos da COFINS e do PIS não-cumulativos vinculados às aquisições, o que em uma operação com o fim específico de exportação não é admitido, conforme art. 21, § 2º da IN 600/2005;

3) Em diligência realizada junto à CVRD verificou-se que em muitos casos, o estabelecimento escriturou em seus Livros Registro de Entradas as compras como aquisições no mercado interno, com CFOP 1.102. As vendas realizadas pela CVRD são registradas sob os códigos 5.101 e 7.101, identificadas como vendas de produção própria;

4) Tais operações configuram comercialização normal no mercado interno, em que se tributa a receita auferida pelo produtor e mantém-se o crédito na escrita do comprador, independentemente da destinação ou não das mercadorias para o exterior;

5) A Vale S/A informou que não tomou créditos de PIS e COFINS nas entradas oriundas da fiscalizada. Em fiscalização anterior, a Vale informou que até determinado período procedeu ao aproveitamento dos créditos nas aquisições de suas coligadas. Com base nas informações prestadas nas notas fiscais, a Vale pode, a qualquer

momento, retificar as informações apresentadas, passando a considerar os créditos destas aquisições;

6) Segundo a definição legal dada à expressão "fim específico de exportação", para que uma operação seja definida como tal, as mercadorias vendidas devem ser remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. É o que dispõem a IN/SRF 247/02, art. 46, § 1º ; a Lei 9.532/97, art. 39, § 2º e o Decreto-Lei 1.248/72, art. 1º, parágrafo único;

7) Intimada, a Vale S/A informou que as pelotas são entregues no pátio do remetente (não alfandegado), seguindo em um segundo momento, para os pátios da Vale, que é recinto alfandegado;

8) Informação da Alfândega do Porto de Vitória confirma que o pátio de armazenagem da Itabasco não está compreendido em área alfandegada. Desta forma, estas vendas não podem ser consideradas como tendo sido feitas com o fim específico de exportação nem tampouco serem isentas da tributação do PIS e da Cofins;

9) Foi constatado no Livro Registro de ICMS operação de transferência de créditos de ICMS em setembro de 2008, no valor de R\$ 32.896.148,66, sob código 5.602. Tal receita não foi incluída na base de cálculo do PIS e COFINS não-cumulativo.

10) Foram lançadas as contribuições ao PIS e COFINS devidas em relação aos totais mensais das notas fiscais de venda da fiscalizada para a CVRD, assim como em relação à transferência de crédito do ICMS.

Em sede de impugnação o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

1) Por força do contrato de fornecimento anexo, cabe à Impugnante vender à Vale S/A uma quantidade anual de tonelagem de pelotas de minério de ferro, com o fim específico de exportação (contrato de compra e venda das pelotas de minério de ferro);

2) De acordo com o contrato, cabe à Impugnante produzir as pelotas de minério de ferro e as remeter diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da Vale S/A;

3) O item 4.2 do contrato determina que as faturas finais de venda devem ser emitidas após a data do conhecimento de embarque das pelotas a serem exportadas. A impugnante só está autorizada a emitir fatura final das pelotas negociadas com a Vale S/A após o devido embarque da mercadoria para exportação, o que só é comprovado mediante a emissão de conhecimento de embarque pelo transportador;

4) A operação contida no contrato se sucede em duas fases: 1º - as pelotas deixam a área de produção e são estocadas nos pátios da própria impugnante; e, 2º - as pelotas deixam os pátios por meio de esteiras e são destinadas para os pátios da Vale S/A, considerados área alfandegada, e dali para embarque em navios com destino ao exterior, ou diretamente para embarque em navios com destino ao exterior;

5) A cláusula II do contrato, em consonância com o item 4.2, define o momento da tradição jurídica quando do embarque das mercadorias;

6) As operações de venda com fim específico de exportação de pelotas estão retratadas nos memorandos de exportação anexos, confeccionados de acordo com o que determina o RICMS do Estado do Espírito Santo e os convênios interestaduais que regulamentam a matéria;

7) Foi anexado também o Relatório Mensal de Controle de Estoque de Pelotas da Vale S/A no complexo industrial de Tubarão. Tais relatórios demonstram que toda a produção de pelotas adquirida pela Vale S/A foi destinada ao mercado externo, o que também é comprovado pela declaração da Vale (doc. 09);

8) O trajeto das pelotas exportadas encontra-se descrito no modelo esquemático acostado, que pode ser conferido e atestado por perícia fiscal, cuja realização, caso se entenda necessária, desde já se requer;

9) Toda a produção de pelotas de minério de ferro da impugnante é destinada ao exterior, quer seja pela exportação direta, quer pela exportação indireta realizada pela comercial exportadora Vale S/A;

10) As pelotas de minério de ferro necessariamente devem passar pelas áreas alfandegadas da Vale S/A, tanto na exportação por conta própria quanto na exportação indireta pela Vale, pois fisicamente somente o Porto de Tubarão tem capacidade operacional para realizar o seu embarque para exportação;

11) O equívoco no preenchimento do CFOP das notas fiscais que acobertam as vendas com fim específico de exportação, já sanado mediante emissão de cartas de correção acostadas à impugnação, não é suficiente para descaracterizar a real natureza das operações, à luz dos princípios da verdade material e da prevalência da substância sobre a forma;

12) No levantamento fiscal foram autuadas notas fiscais relativas à venda de finos de minério de ferro que, ao contrário das pelotas de minério de ferro, são efetivamente vendidos para a Vale S/A no mercado interno e, por conseguinte, já foram objeto de tributação. Tais valores não podem compor a presente autuação sob pena de bi-tributação;

13) A Constituição prescreve expressamente imunidade tributária atinente às receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, inciso I da CF). O art. 5º da Lei 10.637/2002 e art. 6º da lei 10.833/2003 repetem expressamente a determinação Constitucional;

14) As disposições legais citadas remetem-se diretamente à regra da imunidade constitucional das receitas de operações de exportação e, por isso, devem ser interpretadas extensivamente;

15) Assim, para o aproveitamento da imunidade não importa que a venda seja destinada a recinto alfandegado ou mesmo que seja destinada diretamente ao embarque para exportação. Basta que o contribuinte comprove que exportou, diretamente ou por meio de comerciais exportadoras e que suas receitas decorrem de tais operações;

16) As vendas realizadas pela requerente para a Vale S/A foram destinadas exclusivamente ao mercado externo, o que não foi contestado pela fiscalização;

17) O TRF 3ª Região reconheceu que a imunidade prevista no art. 149 § 2º da CF abrange tanto as vendas efetuadas diretamente ao exterior quanto as vendas realizadas a Comercial exportadora ou *trading company* com fim específico de exportação;

18) A IN RFB 1.094/2010 prescreve que sobre as operações de aquisição de mercadoria com fim específico de exportação ocorre o fenômeno da não incidência tributária;

19) Tratando-se de hipótese de não incidência do PIS e da COFINS, a alegada desobediência a determinadas obrigações acessórias não tem o condão de o tornar passível de tributação. Por mais esse motivo deve o auto de infração ser anulado, porque eivado de insanável ilegalidade;

20) A produção da impugnante, após deixar o seu próprio pátio, foi remetida diretamente para embarque ou para pátio alfandegado pertencente à Vale S/A;

21) Somente por ocasião do embarque nos navios destinados à exportação ocorre realmente a remessa ou circulação de pelotas para fora do estabelecimento da impugnante, já que o mero deslocamento interno das pelotas da área de produção para o pátio de um mesmo estabelecimento industrial não configura a ocorrência de circulação ou saída desse estabelecimento;

22) Segue anexa declaração da Vale S/A na qual se afirma que a mesma adquiriu pelotas com o fim específico de exportação da impugnante e que não se creditou ou credita de PIS ou COFINS sobre as aquisições de pelotas objeto da presente autuação;

23) Caso parem dúvidas sobre a remessa direta a recinto alfandegado com o fim específico de exportação, requer seja realizada perícia para averiguação do efetivo caminho das pelotas de minério de ferro e da natureza das operações realizadas;

24) Além de toda a defesa já esgrimada, insta destacar que a base de cálculo apurada no auto de infração encontra-se a maior, uma vez que sobre as notas fiscais relativas aos fins de minério de ferro (minério de ferro não-aglomerado) vendidos para a Vale houve extinção do crédito de PIS e de COFINS mediante compensação conforme se apura nas DACON's;

25) O crédito de ICMS, do ponto de vista econômico-financeiro e contábil, não pode ser qualificado como receita, pois representa simplesmente um valor retificador de custo anteriormente suportado na aquisição de insumos;

26) Somente pode ser enquadrado no conceito de receita o ingresso de divisas proveniente de contraprestação decorrente do fornecimento de bens ou serviços;

27) O STJ, em caso análogo, entendeu que o crédito presumido de IPI não pode figurar na base de cálculo do PIS/Pasep;

28) Admitir a incidência do PIS e da COFINS sobre o crédito de ICMS equivaleria a nulificar a sistemática adotada pelo legislador, pois se restauraria a incidência em cascata daquele imposto sobre os insumos consumidos no processo produtivo voltado à exportação;

29) Ainda que se entenda que o crédito presumido é receita, seria incabível a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que as receitas de exportação são isentas dessa contribuição;

30) Verifica-se pelo art. 25, §§ 1º e 2º da LC 87/96 que a receita proveniente do crédito de ICMS decorrente das operações de exportação se encontra abrangida pela regra de imunidade e, portanto, não pode ser tributada pelo PIS e COFINS ainda que esse crédito venha a ser transferido a terceiros. Nesse sentido é a jurisprudência do TRF da 4ª Região e também do CARF;

31) Por fim requer seja dado provimento a impugnação com a finalidade de anular o auto de infração. Requer, ainda, a realização de perícia para que restem comprovados os caminhos que percorrem as pelotas produzidas pela impugnante e seu destino para exportação e, para tanto, nomeia peritos e formula quesitos.

Por meio do Acórdão 34.307, de 19 de abril de 2011, a 5ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro 2, julgou a impugnação procedente em parte. A DRJ excluiu das bases de cálculo apuradas pela fiscalização os valores das vendas no mercado interno que já haviam sido oferecidos à tributação pelo contribuinte. No que tange às vendas com o fim específico de exportação, a DRJ considerou que a documentação apresentada com a impugnação (cartas de correção das notas fiscais e memorandos de exportação) comprovaram o fim específico de exportação, salvo em relação às notas fiscais nº 0604, 0671 e 0707. No que tange aos valores relativos às transferências de créditos do ICMS, o lançamento foi mantido, pois entendeu a DRJ que esses valores são receitas que devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições apuradas no regime não-cumulativo. Somente a partir da Medida Provisória 451, de 15/12/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.945/2009, é que foi incluída a previsão legal expressa para exclusão das receitas decorrentes da transferência onerosa de créditos do ICMS. Houve interposição de recurso de ofício pelo presidente da turma de julgamento.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 22/07/2011 (fl. 1677), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 17/08/2011 (fls. 1678/1720). Alegou que em relação aos meses de julho e agosto de 2006, o acórdão recorrido manteve a exigência sob o fundamento de que as bases de cálculo apuradas de ofício são superiores àquelas informadas no DACON. Entretanto, todo o minério de ferro não-aglomerado vendido no mercado interno foi submetido à tributação, conforme comprovam os documentos trazidos com o recurso em complemento àqueles apresentados com a impugnação. Tais documentos não podem ser rejeitados, com base no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, porque deve prevalecer o princípio da verdade material, principalmente neste caso, onde o não conhecimento desses documentos implica a cobrança de imposto que já foi pago. No que concerne à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, alegou que não se trata de receita e que não pode integrar a base de cálculo das contribuições. Renovou o pedido de perícia, requereu que a correspondência seja enviada ao escritório do patrono e que seu recurso seja acolhido para o fim de cancelar a exigência tributária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

Os recursos de ofício e voluntário preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, devem ser conhecidos.

Relativamente ao pedido para que as notificações e intimações sejam endereçadas aos patronos da causa, o pleito deve ser indeferido por falta de amparo legal, pois a regra no processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, quanto

às intimações por via postal, é no sentido de que a correspondência seja endereçada ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, a teor do disposto no art. 23, II, § 4º, I, do Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao requerimento de perícia, ele deve ser indeferido com fulcro no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, em face da desnecessidade dessa providência, uma vez que os elementos de prova juntados aos autos permitem ao julgador formar a sua convicção.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Relativamente ao recurso de ofício, são dois os pontos a serem reexaminados por este colegiado: a) a exclusão de valores da base de cálculo que já haviam sido oferecidos à tributação por constituírem receitas de vendas no mercado interno (minério de ferro não-aglomerado); e b) a exclusão de valores da base de cálculo relativos ao minério de ferro em pelotas, cujas vendas foram realizadas à Vale com o fim específico de exportação.

Quanto aos valores que já haviam sido oferecidos à tributação, o exame das notas fiscais de fls. 170/308 revela que ocorreu a venda de dois produtos distintos: o minério de ferro em pelotas e o minério de ferro não aglomerado.

A defesa assumiu que o minério de ferro não aglomerado foi vendido no mercado interno. Contudo, como a venda ocorreu com tributação normal, esses valores não poderiam ter sido incluídos nas bases de cálculo apuradas pela fiscalização, sob pena de se tributar novamente o que já havia sido tributado.

Conforme bem decidiu a turma julgadora da DRJ, o exame da documentação apresentada com a impugnação permite concluir que os valores apurados a título de receita no mercado interno nas planilhas do contribuinte (fls. 1125/1147) correspondem à soma das notas fiscais emitidas com destaque do ICMS (mercado interno) e coincidem com os valores informados nos DACON (fls. 1148 e seguintes), muito embora em alguns meses o contribuinte tenha informado nos DACON os valores com inversão entre as linhas 1 e 2 das fichas 7-A (cálculo do PIS) e 17-A (cálculo da COFINS). O valor que deveria ser informado na linha 1 foi informado na 2 e vice-versa. Mas esse erro de preenchimento não afeta a quantificação da base de cálculo.

A título de exemplo cita-se o mês de dezembro de 2006. Na fl. 1135 encontra-se R\$ 362.738,70 apurado sob a rubrica de vendas no mercado interno e R\$ 138.342,90 apurados sob a rubrica outras receitas (vendas de sucata e outros materiais). Na ficha 7-A - Cálculo do PIS no DACON (fl. 1252) esses valores foram registrados em linhas invertidas. O mesmo fato pode ser constatado na ficha 17-A - cálculo da COFINS (fl. 1258). Mas o fato desses valores lá estarem registrados comprova que a receita de vendas de ferro não aglomerado vendido no mercado interno foi oferecida à tributação, como alegou o contribuinte.

Desse modo, considero que deve ser mantida a exoneração promovida pela DRJ quanto aos valores das vendas no mercado interno que já haviam sido oferecidos à tributação pelo contribuinte nos DACON.

Relativamente à exoneração promovida em razão da comprovação do fim específico de exportação das vendas de minério em pelotas, também deve ser mantida a decisão de primeira instância por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Isto porque o contribuinte logrou comprovar não só as vendas com o fim específico de exportação, mas também a ocorrência da própria exportação por meio dos contratos de compra e venda de minério em pelotas e respectivos aditivos (fls. 646/671); memorandos de exportação emitidos pela Vale (fls. 673/694); as cartas de correção já mencionadas no tópico anterior, relativo aos valores que foram tributados nos DACON; e a declaração da Vale no sentido de que as pelotas adquiridas de sua coligada, ITABRASCO, foram exportadas e que não tomou créditos do PIS e COFINS sobre essas aquisições (fls. 990/998).

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Quanto ao recurso voluntário, o colegiado tem que enfrentar duas questões: **a)** a manutenção do lançamento em relação a valores remanescentes em julho e agosto de 2006, sob o fundamento de que as bases de cálculo apuradas de ofício superaram os valores oferecidos à tributação pelo contribuinte no DACON; e **b)** a manutenção do lançamento sobre o valor proveniente da alienação onerosa de créditos do ICMS.

Em relação à primeira questão, a defesa trouxe aos autos, em sede de recurso, documentos tidos como complementares no intuito de demonstrar a inexistência das diferenças remanescentes nas bases de cálculo em julho e agosto de 2006. Tais documentos consistem em notas fiscais originárias e complementares e em DACONs.

Considero impertinente a discussão acerca da admissibilidade destes documentos à luz do art. 16, § 4º do PAF, trazidos em sede recursal, uma vez que a maior parte deles já estava presente nos autos. Com exceção das notas fiscais 517, 518, 519 e 521, todas as demais notas apresentadas com o recurso voluntário e os DACON já haviam sido anexados pela fiscalização ou pela própria defesa com a impugnação. Apenas não localizei nos autos as quatro notas fiscais acima citadas, as quais, aparentemente, vieram ao processo apenas com o recurso voluntário. Contudo, esse fato não interfere na decisão a ser proferida pelo colegiado.

É incontroverso nos autos que nos meses de julho e agosto de 2006 a fiscalização apurou de ofício as bases de cálculo nos valores de R\$ 834.427,05 e R\$ 312.069,72, respectivamente.

No DACON do mês de julho de 2006 o contribuinte tributou a título de receita de vendas no mercado interno a base de cálculo de R\$ 299.327,85 (fls. 1168 e 1174). Subtraindo-se esse valor da base de cálculo apurada de ofício pela fiscalização, chega-se ao valor remanescente de R\$ 535.099,20, que foi mantido pela DRJ.

Por seu turno, no DACON do mês de agosto de 2006 o contribuinte tributou a título e receita de vendas no mercado interno a base de cálculo de R\$ 274.688,40 (fls. 1184 e 1190). Subtraindo-se esse valor da base de cálculo apurada de ofício pela fiscalização, chega-se ao valor de R\$ 37.381,32, que foi mantido pela DRJ.

A documentação apresentada pela defesa em sede de recurso voluntário, não trouxe nada de novo em relação às provas que já estavam no processo e que foram analisadas pela DRJ.

As quatro notas fiscais que foram apresentadas apenas com o recurso, não modificam a situação numérica acima deduzida, pois embora tenham aparecido tardiamente nos autos, a apuração efetuada pela defesa nas planilhas que acompanharam o recurso (fls.

1763/1769), confirma as bases de cálculo oferecidas à tributação nos DICON de julho e agosto de 2006.

Em outras palavras: aquelas quatro notas fiscais não estavam no processo, mas seus valores integraram as bases de cálculo oferecidas à tributação nos DICON.

Portanto, o contribuinte não conseguiu comprovar a inexistência das diferenças nas bases de cálculo remanescentes em julho e agosto de 2006, nos valores de R\$ 535.099,20 e R\$ 37.381,32, respectivamente, devendo ser mantidos os valores remanescentes na decisão de primeira instância quanto a esta rubrica.

Quanto à tributação do valor relativo à transferência onerosa dos créditos de ICMS, a questão está pacificada desde o julgamento do RE 606.107/RS pelo Supremo Tribunal Federal que, tendo sido submetido à sistemática prevista no art. 543-B do CPC, deve ser obrigatoriamente aplicado por este colegiado, a teor do art. 62-A do RICARF.

Na parte em que interessa ao presente julgamento reproduzo a ementa do RE 606.107/RS:

"(...)

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

(...)

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC."

Com base nesses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a incidência do PIS e da COFINS sobre o valor percebido a título de transferência onerosa de créditos do ICMS.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA