



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

Processo nº 15956.000309/2008-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.106 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS
Recorrente CRYSTALSEV COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO.

Por expressa vedação legal, a empresa comercial exportadora não pode calcular créditos sobre despesas de frete e armazenagem para fins de apuração do PIS não-cumulativa.

CRÉDITO. PIS/PASEP. BENS ADQUIRIDOS COM FIM ESPECÍFICO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. Empresas comerciais exportadoras podem apurar crédito sobre a aquisição de bens adquiridos com o fim específico até janeiro de 2004, sendo vedado tal creditamento a partir de fevereiro de 2004, a teor do disposto no §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. PIS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. Tendo o Supremo Tribunal Federal declarado inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, é de se entender que a receita a ser tributada pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep, com base na referida lei, corresponde ao faturamento. O que, por conseguinte, cabe afastar da tributação pela Cofins as receitas cambiais ativas.

E, no que tange especificamente às receitas cambiais ativas decorrentes de exportação, conforme decidido pelo STF, quando da apreciação do RE 627.815, devem ser afastadas tais receitas da incidência do Pis/Cofins, em respeito a regra de imunidade preceituada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

DECADÊNCIA. ARTIGO 62, §2º, DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Não havendo antecipação do pagamento, o prazo de decadência tem como termo "*a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte (artigo 173, I, do CTN), e não do fato gerador (artigo 150, §4º, do CTN).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e a prejudicial de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para (i) reconhecer o direito ao crédito na aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação até o mês de janeiro de 2004, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Walker Araújo, Relator; e (ii) afastar a cobrança do PIS sobre as receitas de exportação contabilizadas pelo contribuinte a título de "complemento de preço", parcialmente vencida a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, que afastava a cobrança sobre o valor correspondente ao "complemento de preço" apenas nos limites da diligência e a Conselheira Lenisa Prado, que também reconhecia o direito ao crédito nas despesas com frete e armazenagem. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Redator designado.

EDITADO EM: 10/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório da Resolução nº 3302.000.347 de fls. 1.801-1.812:

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1659 a 1713) apresentado em 20 de julho de 2010 contra o Acórdão nº 14-28.831, de 07 de maio de 2010, da 4ª Turma da

DRJ/RPO (fls. 1637 a 1646), cientificado em 21 de junho de 2010, que, relativamente a auto de infração de PIS dos períodos de março de 2003 a dezembro de 2004, considerou improcedente a impugnação da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2003, 2004 FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. COMPLEMENTO DE PREÇO. As receitas vinculadas a exportação, para que sejam reconhecidas para efeito de benefício fiscal obrigatoriamente deverão ser referenciadas à nota fiscal de exportação original e registradas no SISCOEX.

CRÉDITO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de contribuição para o PIS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação. Trata-se de caso de não-incidência por força de disposição legal que, por consequência natural do regime da não-cumulatividade das contribuições, não resulta direito à apuração de crédito pela empresa comercial exportadora adquirente das mercadorias.

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO. Por expressa vedação legal, a empresa comercial exportadora não pode calcular créditos sobre despesas de frete e armazenagem para fins de apuração da Cofins não-cumulativa.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECEITAS FINANCEIRAS. As variações monetárias ativas em função da taxa de câmbio constituem-se em receitas financeiras, incluindo-se na base de cálculo da contribuição.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF. Em razão da Súmula Vinculante nº 8, do STF, o prazo para o lançamento das contribuições sociais deve ser contado segundo os critérios estabelecidos no Código Tributário Nacional.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia com o intuito de produzir provas que deveriam ser apresentadas na impugnação.

Impugnação Improcedente O auto de infração foi lavrado em 24 de setembro de 2008, de acordo com o termo de fls. 1090 a 1107.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

"Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 06/15 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP, períodos de apuração de março de 2003 a dezembro de 2004, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$ 5.753.025,24.

O enquadramento legal encontra-se às fls. 09 e 14/15.

Conforme Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal, de fls. 1.090/1.107), a autuante relacionou diversas irregularidades, a saber:

a) Na análise da Ficha 04 – DACON – Demonstrativo de Créditos do PIS, a fiscalização constatou que a interessada se creditou indevidamente de valores referentes à aquisição de produtos com isenção destinados a exportação, usufruindo do benefício em duplicidade, tanto na aquisição quanto na venda ao mercado externo; foi elaborada planilha de glosa dos citados créditos na ficha correspondente do DACON (Anexo I fls. 238/242);

b) utilizou créditos com origem em despesas de armazenagem e fretes desobedecendo a vedação expressa em lei no caso de empresa comercial exportadora, conforme demonstrado no anexo (Anexo I fls. 238/242);

c) considerou, como receitas de exportação, outros valores que não aqueles referentes às notas fiscais de exportação devidamente registradas no Sistema SISCOMEX, inclusive variações cambiais, etc, que são tributáveis pelo PIS, e, com base nos valores de receitas informadas pela interessada (fl. 243) foi refeita a base de cálculo da contribuição apurada na Ficha 05 – DACON – Cálculo da contribuição para o PIS (fls. 1.080/1.083);

d) do valor da contribuição resultante das compensações dos novos valores de créditos apurados na ficha 04 com os valores da base de cálculo apurados na ficha 05, resultou o valor da contribuição devida, da qual foi excluída a parcela já declarada em DCTF e que resultou nos valores que foram objeto do auto de infração; no mês de dezembro de 2002, quando inexistia o DACON, foi utilizado os valores declarados em PER/DCOMP.

Cientificada, em 24/09/2008 (fl. 07), a interessada apresentou, em 23/10/2008 (fl. 1.129), por seu procurador, Ralph Melles Sticca, conforme instrumento de fl. 1.168, a impugnação de fls. 1.129/1.166, na qual pediu o reconhecimento da nulidade do auto de infração, a decadência do direito de lançar o crédito tributário relativo aos períodos de apuração de março a agosto de 2003, no termos do art. 150, § 4º, do CTN, seja julgada procedente a impugnação tornando insubsistente o auto de infração tanto na glosa de créditos quanto na apuração da base de cálculo e acolhido o pedido para realização de diligência nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Em suas razões de pedir, alegou, em síntese, que:

1. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO DEVIDO À VIOLAÇÃO ÀS REGRAS DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO:

e) Nulidade do feito fiscal devido à violação às regras do lançamento de ofício, pois a autuante teria se limitado a adotar presunções relativas à escrituração contábil, sem comprovar inexatidão, como prevê o art. 149, V do CTN; toda sua escrituração fiscal teria suporte em registros contábeis, cabendo à autuante o ônus da prova no sentido contrário, o que não se verifica nos autos; citou artigos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, segundo os quais, prestados os esclarecimentos pela contribuinte, eles só poderiam ser impugnados pela fiscalização com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão. Nesse sentido, transcreveu ementa de acórdão dos Conselhos de Contribuintes;

f) Sobre a falta de averbação das notas fiscais de complemento de preços, alegou que elas derivam de outros direitos e obrigações, estas de natureza contratual

que a Impugnante assume perante seus clientes, na medida em que exporta produtos cujos preços são cotados no mercado internacional e que, portanto, são reajustados até a entrega efetiva nas localidades determinadas pelo cliente. Como o Siscomex não prevê sistemática de ajustes de preços, seu procedimento contábil estaria correto;

g) Indagou que se houve venda no mercado interno, como alegou a autuante, como teria procedido para vendê-las desacobertadas por notas fiscais de vendas e efetuar a baixa nos estoques? Alegou que não poderia vender a mesma mercadoria duas vezes, no mercado externo e no mercado interno. Faltou à autuante se debruçar sobre os razões contábeis a fim de cruzar as receitas de exportação com os contratos de vendas, bem como com as contas de clientes para verificar a baixa dos valores recebidos do exterior, como fez a impugnante em Anexo;

h) Reiterou a impossibilidade de lançamento tributário com base em simples presunções e abstrações construídas e forjadas na mente dos agentes fiscais, aduzindo que seus lançamentos contábeis militam a seu favor, transcrevendo jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes;

i) Reclamou que os demonstrativos elaborados pela autuante apenas apresentam as bases de cálculo consideradas corretas, sem quaisquer indicações ou demonstrativos que deram origem aos saldos;

2. DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO EFETUAR O LANÇAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO REFERENTE AOS MESES DE MARÇO A AGOSTO DE 2003:

j) O reconhecimento da decadência do direito de o fisco lançar e exigir a partir dos fatos geradores ocorridos de março a agosto de 2003, afastando-se o crédito tributário no montante de R\$ 889.494,88, por força da aplicação do prazo decadência previsto no art. 150, § 4º, do CTN; a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia subsequente à ocorrência do fato gerador do tributo e como que o ato do lançamento foi praticado em 24 de setembro de 2008 é nítida a ocorrência da decadência sobre os fatos apurados pela impugnante nos meses anteriores a setembro de '2008' (fl. 1.138);

3. DO DIREITO AOS CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO:

k) A Lei nº 10.637/02, em sua redação original, não trazia qualquer óbice relacionado à possibilidade de desconto de créditos nas aquisições de bens e serviços pelas comerciais exportadoras, enquadrando-se como pessoas jurídicas sujeitas ao regramento geral do regime da não cumulatividade, conforme previsão contida na redação original do art 3º, de que o contribuinte poderá descontar créditos em relação a bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

l) Somente com o advento da Lei nº 10.833/03, que passou a vigorar a partir de 1º de fevereiro de 2004, nos termos do § 4º do art. 6º e disposição do art. 15, é que o direito de utilizar o crédito em virtude da imunidade das receitas de exportação e isenção nas vendas com fim específico de exportação não mais beneficiou a empresa comercial exportadora que adquirisse mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação; portanto, no período de dezembro de 2002 a janeiro de 2004, não havia qualquer vedação a apropriação de tais créditos, inclusive, entendimento já expresso pelo Conselho de Contribuintes, que cita;

4. DO DIREITO AOS CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE FRETE E ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO:

m) No tocante aos créditos sobre despesas de frete e armazenagem na exportação, incorridas pela empresa em suas operações de venda, no período de fevereiro a dezembro de 2004, argumentou que mais do que comercial exportadora, é pessoa jurídica exportadora, o que lhe assegura o crédito nas aquisições vinculadas às suas receitas de exportação, conforme o art. 5º da Lei nº 10.637/02, que reproduziu;

n) Desta forma, aos exportadores, tendo em vista a imunidade das receitas de exportação prevista pelo art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal com a redação dada pela EC nº 33/2001, é assegurado o direito à manutenção e desconto de créditos nas aquisições de bens e serviços no mercado interno com a incidência desta contribuição, sob pena de que o benefício outorgado pela CF resulte em incidência cumulativa da contribuição, aplicando-se a referidas pessoas jurídicas exportadores as regras de desconto de crédito prevista no art. 2º da Lei nº 10.637/02;

o) É dizer, ao contrário das próprias mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, os serviços acessórios contratados pela impugnante no desempenho de suas atividades não estão abarcados pela isenção ou não-incidência do imposto, ou seja, os respectivos prestadores são contribuintes para o PIS, motivo pelo qual, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a essas despesas;

p) Ainda sobre o assunto, alegou que o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, no qual teria se baseado a autuante para negar o direito ao crédito, vedou a apropriação de créditos nas aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições, ratificando o disposto no art. 3º, § 2º, II da mesma lei, não se aplicando aos demais bens e serviços adquiridos com o pagamento de tais contribuições, os quais, ainda que vinculados à receita de exportação, não se confundem com a operação incentivada das comercias exportadoras de venda com fim específico de exportação.

5. DAS DIVERGÊNCIAS NA BASE DE CÁLCULO DECORRENTES DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO:

q) Foram desconsiderados, de forma infundada pela fiscalização, os lançamentos contábeis na conta de Receita de Revenda de Exportação a título de “Complemento de Preço”, “Variação Monetária” e “Estornos”, levando os respectivos valores à tributação da contribuição como se receita de mercado interno fossem, algo que não se pode convalidar; todas as operações comerciais de venda, no período de dezembro de 2002 a dezembro de 2004, foram destinadas exclusivamente ao mercado externo, não tendo havido, neste período, qualquer operação de venda de produto no mercado interno

r) Após considerações sobre os princípios contábeis atinentes a realização da receita concluiu com a assertiva de que a receita de exportação somente se considera realizada no momento da transferência de propriedade dos produtos de uma entidade à outra, que se concretiza, no caso em apreço, pelo embarque das mercadorias exportadas no porto, razão pela qual, desde a emissão da Nota Fiscal de Exportação até que o momento em que se apure a receita de venda efetiva, são necessariamente efetuados ajustes, a débito e crédito, nas contas correspondentes de acordo com o regime de competência, sendo portando consideradas “variações cambiais”, tanto para efeitos contábeis quanto fiscais, apenas após a tradição da mercadoria – “emissão do Bill of Lading”;

s) Seria de praxe no mercado nacional e internacional de compra e venda de commodities, quando estas são negociadas em bolsas internacionais – como é o caso do açúcar – ou sujeitas a cotações diárias – como é o caso do álcool –, a apuração do preço de venda a posteriori, mesmo que após o embarque das mercadorias com destino ao exterior, por conta da possibilidade de fixação do preço final a critério de oportunidade do vendedor, o que gera em sua contabilidade, novamente em reverência ao princípio da competência, estornos e complementos de preço, de modo que a receita de exportação total reflita o valor final da operação;

t) Os procedimentos legais de Despacho de Exportação, conforme consignado no termo de encerramento pela fiscalização, foram regularmente cumpridos pelo Contribuinte, não havendo determinação legal expressa de nova averbação no SISCOMEX no caso de emissão de nota fiscal de complemento de preço, nem tampouco qualquer necessidade de vinculação desta à comprovação da exportação para fins de gozo da imunidade das receitas de exportação à contribuição em apreço; ademais, o art. 160 da Portaria SECEX nº 36/07, que dispõe dos procedimentos de exportação, prevê que poderão ser efetuadas alterações no RE, e em casos bastante específicos, não havendo qualquer determinação expressa de nova averbação no caso de emissão de nota fiscal de complemento de preço, como requer a fiscal;

u) O recebimento de todas as receitas consignadas pela impugnante pode ser comprovado, seja mediante a apresentação de contratos de câmbio firmados com instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo BACEN, seja pela baixa de contas de Passivo relativas a pré-pagamentos à exportação, operação conhecida e sedimentada no setor exportador; apresentou conciliação de contas de clientes mais expressivos no período;

6. DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA:

v) Requereu realização de diligência, formulando as verificações que rechaçariam as conclusões fiscais, demonstrando sua improcedência."

No recurso, a Interessada alegou, inicialmente, que o acórdão de primeira instância seria nulo, pelo indeferimento da realização da diligência e flagrante cerceamento do direito de defesa.

Ademais, o auto de infração seria nulo, devido à violação das regras do lançamento de ofício.

No mérito, após expor suas atividades, tratou do procedimento adotado pela Fiscalização, analisando cada item da atuação.

Na referida resolução, a Turma, por unanimidade de votos, decidiu por converter o julgamento em diligência para *"...que a Fiscalização, com base na documentação juntada à impugnação e a adicional que seja necessário apresentar, e por meio de intimação da Interessada, verifique o atendimento aos quesitos formulados pela Interessada quanto à primeira questão e esclareça, quanto à segunda questão, se a base de cálculo adotada pela Interessada em relação às receitas financeiras foi o valor total das variações ativas (utilizando como crédito as variações passivas) ou o resultado (diferença entre as variações ativas e passivas)."*

Após intimação da Recorrente à prestar esclarecimentos e juntar documentos adicionais, a autoridade fiscal apresentou o termo de conclusão de diligência fiscal de fls. 2.155-2.166 que, em síntese, admitiu parcialmente o direito do contribuinte não incluir na base

de cálculo do PIS/COFINS a receita de exportação relacionada ao complemento de preço, bem como a reversão da glosa do valor do crédito presumido de Hedge, conforme planilha elaborada pela Recorrente à fls. 1.166/1.170, esta última matéria relacionada apenas ao crédito da COFINS objeto do processo administrativo 15956.000314/2008-56.

Registre-se, aqui, que a glosa dos créditos relacionados ao frete e armazenagem não foi objeto de diligência.

A Recorrente, por sua vez, apresentou manifestação sobre a diligência (fls.2.168-2.200), discordando do resultado e dos critérios utilizados pela fiscalização para analisar as questões envolvendo a receita de exportação atinente ao complemento de preço.

Por fim, foi juntado aos autos (fls. 2.387) ofício encaminhado pela 1ª Vara Federal de Ribeirão Preto, relativo aos Embargos à Execução Fiscal nº 0000464-12.2012.403.6102, no sentido deste Conselho Administrativo informar o resultado do julgamento do presente processo, posto que a cobrança aqui tratada é objeto daquela ação judicial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 21.06.2010 (fls.1.709) e protocolou Recurso Voluntário em 20.07.2010 (fls. 1.714-1.769) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Questões preliminares

II.1 - Realização de diligência/perícia contábil - Cerceamento de Defesa

Em sede recursal a Recorrente pleiteou a declaração de nulidade da decisão de piso que indeferiu o pedido de realização de diligência, cujo intuito era comprovar que toda receita auferida pelo contribuinte no ano-calendário de 2003 e 2004 foram oriundas de exportação e, que não houve receita atrelada a revenda de mercadoria no mercado interno.

Tal fato, para a Recorrente, implica em verdadeiro cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da verdade material, culminando, assim, na nulidade da decisão de piso.

Na sua impugnação, a Recorrente pleiteou a realização de diligência para que fosse apurado as questões que envolvem as receitas de revenda exportação, as quais segundo a

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

fiscalização deveriam ter sido incluídas na base de cálculo do PIS/COFINS. Contudo, a Recorrente não apresentou os quesitos referente aos exames desejados, em total inobservância ao inciso IV e §1º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\).](#)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16

Deste modo, considerando que a Recorrente não observou as determinações contidas na norma anteriormente citada, entendo que o pedido de nulidade da decisão de piso por cerceamento de defesa é totalmente desprovido de fundamento jurídico.

II.2 - Nulidade do Lançamento: violação às regras do lançamento de ofício

A Recorrente alega nulidade do auto de infração devido à violação às regras do lançamento de ofício, pois a autoridade fiscal teria se limitado a “adotar presunções” relativas à escrituração contábil, sem comprovar inexatidão, como prevê o art. 149, V do CTN. Toda sua escrituração fiscal teria suporte em registros contábeis, cabendo à fiscalização o ônus da prova no sentido contrário, o que não se verifica nos autos.

Citou artigos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, segundo os quais, prestados os esclarecimentos pela contribuinte, eles só poderiam ser impugnados pela fiscalização com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Sobre a falta de averbação das notas fiscais de complemento de preços, alegou que elas “derivam de outros direitos e obrigações, estas de natureza contratual que a Impugnante assume perante seus clientes, na medida em que exporta produtos cujos preços são cotados no mercado internacional e que, portanto, são reajustados até a entrega efetiva nas localidades determinadas pelo cliente”. Como o Siscomex não prevê sistemática de ajustes de preços, seu procedimento contábil estaria correto.

Indagou que se houve venda no mercado interno, como alegou a fiscalização, como teria procedido para vendê-las desacobertadas por notas fiscais de vendas e efetuar a baixa nos estoques? Alegou que não poderia vender a mesma mercadoria duas vezes, no mercado externo e no mercado interno. Faltou à autoridade se debruçar sobre os razões contábeis a fim de cruzar as receitas de exportação com os contratos de vendas, bem como com as contas de clientes para verificar a baixa dos valores recebidos do exterior, como fez a impugnante no Anexo VII à impugnação.

Reiterou a impossibilidade de lançamento tributário com base “em simples presunções e abstrações construídas e forjadas na mente dos agentes fiscais”, aduzindo que seus lançamentos contábeis militam a seu favor.

Por fim, reclamou que os demonstrativos elaborados pela fiscalização apenas apresentam as bases de cálculo consideradas corretas, sem quaisquer indicações ou demonstrativos que deram origem aos saldos.

Com o todo respeito aos argumentos apresentados pela Recorrente, não vejo que o procedimento fiscal realizado pela fiscalização seja passível de nulidade. Isto porque, o presente procedimento fiscal não foi realizado com base em meras presunções, mas embasado em robusto acervo probatório, que se encontra colacionado aos autos.

Diferentemente do alegado pela Recorrente, há nos autos diversas provas documentais que demonstram efetivamente as operações realizadas e registradas pelo contribuinte, todos descritos pormenorizadamente no Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal de fls. 1.106-1.123.

Além disso, foram elaborados outros relatórios, anteriores ao termo de encerramento, por parte da fiscalização noticiando todo o procedimento realizado para apuração do crédito tributário e dado total ciência ao contribuinte sobre os fatos ocorridos.

A fiscalização também formou sua convicção com base nas escritas contábil e fiscal carreada aos autos, onde constatou as irregularidades relacionadas as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS relativas as receitas de revenda de exportação, créditos relacionados aos custos com frete e armazenagem e, de créditos atinentes as mercadorias adquiridas no mercado interno com o fim específico para exportação.

Portanto, resta demonstrado que o procedimento fiscal encontra-se respaldado em fartos elementos probatórios e não em mera presunção, devendo, assim, ser rejeitado o pedido de nulidade realizado pela Recorrente.

Aliás, cabe esclarecer que no âmbito do processo administrativo fiscal, as hipóteses de nulidade são taxativamente previstas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

II.3 - Nulidade do Lançamento: impossibilidade do lançamento perpetrado pela fiscalização.

Segundo a Recorrente, a decisão proferida pela 4ª Turma da DRJ/RPO é nula de pleno direito, na medida em que alterou os parâmetros do lançamento de ofício originalmente destacados do Auto de Infração com vistas a salvaguardá-lo, o que não se admite consoante a doutrina uníssona e a jurisprudência pacífica nesse sentido.

Nas palavras da Recorrente, o fundamento utilizado no Auto de Infração para cobrança do PIS sobre as receitas de venda para exportação, fora a mera ausência de registro perante o SISCOMEX das notas fiscais complementares, ao passo que, a turma "a quo" manteve o lançamento com base nos seguintes fundamentos:

"dessa forma, estamos diante de uma receita auferida pela empresa, tanto que registrada em sua contabilidade (em conta de receita de exportação, é bem verdade, mas sem suporte em documentação fiscal), e que não se trata de receita de exportação.

Assim, é irrelevante a discussão sobre tratar-se de venda no mercado interno, pois a contribuição incide sobre toda e qualquer receita, à exceção da auferida com exportação, o que não ficou comprovado. Correta, portanto, sua inclusão na base de cálculo para apuração da Cofins (sic) devida no presente caso.

Ao contrário do que explicitou a Recorrente, não vejo que a decisão de piso tenha promovido a mudança de critério jurídico para manter o lançamento fiscal, posto que a decisão de piso apresentou seu entendimento sobre a questão envolvendo a obrigatoriedade do registro das Notas Fiscais no Siscomex.

O fato da Turma "a quo" ter utilizado fundamentos subsidiários para manter o lançamento fiscal, não invalida sua decisão, na medida em que a motivação ensejadora da autuação foi devidamente analisada.

Assim, entendo que não houve mudança de critério jurídico, razão pelo qual afastou a nulidade suscitada pela Recorrente.

II.4 - Da Decadência do direito de o fisco efetuar o lançamento da contribuição referente aos meses de março a agosto de 2003.

A Recorrente pleiteou o reconhecimento da decadência do direito de o fisco lançar e exigir a partir dos fatos geradores ocorridos de março a agosto de 2003, por força da aplicação do prazo decadência previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Alega, que a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia subsequente à ocorrência do fato gerador do tributo e como que o ato do lançamento foi praticado em 24 de setembro de 2008 é nítida a ocorrência da decadência sobre os fatos apurados pela impugnante nos meses anteriores a setembro de '2008'.

Com todo respeito aos argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que não deve ser reconhecida a decadência do direito do Fisco de exigir os créditos tributários em discussão, posto que, não havendo antecipação do pagamento, o prazo de decadência tem como termo "*a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte (artigo 173, I, do CTN), e não do fato gerador (artigo 150, §4º, do CTN), como pretende a Recorrente.

O Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o seguinte entendimento em relação a matéria em debate:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.” (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Por conta disso, deve-se aplicar ao presente caso o §2º, do artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, a saber:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Desta forma, o prazo decadencial deve ser verificado de acordo com a regra do artigo 173, I, do CTN. No caso dos autos, considerando que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado seria 01/01/2005, o Fisco teria até o dia 31.12.2009 para constituir o crédito pelo lançamento.

Neste contexto, não há incidência do instituto da decadência.

III - Mérito

III.1 - Créditos sobre despesas de frete e armazenagem na exportação

Segundo a fiscalização, há expressa vedação legal à apuração de créditos vinculados à receita de exportação, conforme artigo 6º, §4º, da Lei nº 10.833/2003 c/c o inciso III, do artigo 15 da referida norma, sendo que a empresa comercial exportadora não pode apurar créditos vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referente a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação, a saber:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(....)

III - nos §§ 3o e 4o do art. 6o desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Já a Recorrente, alegou que mais do que comercial exportadora, é pessoa jurídica exportadora, o que lhe assegura o crédito nas aquisições vinculadas às suas receitas de exportação, conforme o art. 6º da Lei nº 10.833, notadamente os previstos no art. 3º, IX. Que os “serviços acessórios contratados pelo contribuinte no desempenho de suas atividades não estão abarcados pela isenção ou não-incidência do imposto, ou seja, os respectivos prestadores são contribuinte do PIS/COFINS, motivo pelo qual, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas”, sendo que obstar tal crédito seria uma afronta à sistemática não-cumulativa.

Alegou, ainda, que o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, no qual teria se baseado a autoridade fiscal para negar o direito ao crédito, vedou a apropriação de créditos nas aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições, ratificando o disposto no art. 3º, § 2º, II da mesma lei, “não se aplicando aos demais bens e serviços adquiridos com o pagamento de tais contribuições, os quais, ainda que ‘vinculados à receita de exportação’, não se confundem com a operação incentivada das comerciais exportadoras de ‘venda com fim específico de exportação’”.

Pois bem.

Em que pese os argumentos tecidos pela Recorrente, não há como deixar de aplicar ao presente caso, ainda que sua consequência acarrete na quebra da não-cumulatividade, a vedação expressa contida no artigo 6º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, que impede a utilização de créditos vinculados à receita de exportação.

Isto porque, o §4º, do artigo 6º, da referida Lei, ao remeter seus efeitos ao §1º, daquele artigo, que por sua vez, o vincula ao artigo 3º, da citada norma, estendeu os efeitos

da vedação, destinada a empresa comercial exportadora, a todas hipóteses de creditamento previstas nos incisos desse último.

Além disso, pela própria dicção do §4º, verifica-se que a intenção do legislação foi de restringir o direito ao crédito do PIS e da COFINS a todas despesas vinculadas à receita de exportação e, não apenas em relação as mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições.

Neste sentido, transcrevo as ementas extraídas dos processos consulta nºs 354/09 e 69/12, da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF, 8ª e 4ª Região Fiscal, no sentido de vedar a apuração de créditos na forma do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003 sobre despesas vinculadas à exportação, a saber:

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. É vedado à empresa comercial exportadora apurar créditos da Cofins, na forma do disposto no art.3º, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a despesas de frete, armazenagem, aluguel, energia elétrica, depreciação de maquinários, despesas com água e outras assemelhadas, por expressa disposição legal contida no art. 6º, §4º, do mesmo diploma.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM. Poderá ser descontado crédito relativo à Cofins calculado sobre a despesa com armazenagem de mercadoria a ser exportada, desde que não se trate de empresa comercial exportadora, que adquira mercadoria com o fim específico de exportação, e atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, com alterações, arts.3º, IX, e 6º, §1º.

No presente caso, a Recorrente, na qualidade de empresa comercial exportadora, adquiriu mercadorias com o fim específico de exportação, ficando, assim, por total imposição normativa, vedado o aproveitamento de crédito.

Portanto, independentemente do fato de incidir PIS sobre as despesas de frete e armazenagem, fato é que a legislação veda a tomada de créditos quando referidas despesas estão vinculadas à exportação.

Assim, entendo correto o procedimento adotado pela fiscalização que glosou os créditos apurados pela Recorrente com fundamento no artigo 6º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS nos termos do inciso III, do artigo 15 da referida norma.

III.2 - Crédito na Aquisição de Mercadorias com o Fim Específico de Exportação.

No já citado Termo de Encerramento Fiscal, constata-se que a fiscalização procedeu à glosa de créditos descontados pela Recorrente em relação as operações de aquisição de mercadorias com fim específico de exportação no período compreendido de dezembro de 2002 a janeiro de 2004. Em suma entende a autoridade fiscal que:

Os créditos apurados na sistemática da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep devem ser utilizados, pelas empresas sujeitas as normas dessa legislação, apenas para desconto do valor devido da contribuição, excetuando-se a regra deste procedimento somente as pessoas jurídicas exportadoras, expressamente indicadas no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

Verifica-se que na venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação não há incidência da contribuição. O **fornecedor da consulente, ao lhe efetuar a venda, já manteve o crédito apurado por ela. Dar direito a novo crédito à consulente implicaria em conceder benefício fiscal, instituto que necessitaria de norma expressa a respeito, na forma do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, e do art. 97, inciso VI, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 CTN), não tendo sido o objetivo da legislação que tratou da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep. Portanto, embora antes do advento da MP nº 135, de 2003, não houvesse a proibição expressa de se aproveitar o crédito, este não poderia ser descontado pela própria inexistência da referida contribuição nas aquisições realizadas por empresa comercial exportadora. (grifus nossos).**

A Recorrente, por sua vez, sustenta, em linhas gerais, que até 31 de janeiro de 2004, não havia na legislação concernente ao PIS qualquer vedação de desconto de créditos nas aquisições tanto de comerciais, na regra específica, quanto de produtos não sujeitos à incidência da contribuição, sendo que a vedação ao crédito somente foi promovido com o advento da Lei nº 10.865/2004.

Neste ponto, destaca-se que a não incidência da contribuição para o PIS não cumulativo para operações destinadas a exportação tem fundamento no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, que se encontra redigido nos seguintes termos:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: Produção de efeito

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

A mesma redação, embora no artigo seguinte, foi conferida, pela Lei n.º 10.833, de 2003, à COFINS não cumulativa, conforme previsto no dispositivo que a seguir transcrito:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Nos termos do §1º, do artigo 5º, da Lei nº 10.637/2002, o direito ao crédito ao sobre aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação foi conferida exclusivamente à pessoa jurídica que realizou a operação de venda e, não ao adquirente da mercadoria, no presente caso a Recorrente.

Já no inciso III, há previsão expressa de não incidência da contribuição quando da venda à comercial exportadora que, por consequência natural do regime da não-cumulatividade das contribuições, não concede direito à apuração de crédito pela empresa comercial exportadora adquirente das mercadorias.

Nestes termos, considerando que a Lei nº 10.637/2002 dispõe sobre a matéria relativa ao aproveitamento de créditos nos casos de aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação, impossibilitando a apuração de crédito sobre tais aquisições, entendo que deve ser mantida a glosa dos créditos apurados pela Recorrente.

III.3 - Receitas de Revenda de Exportação

Segundo a fiscalização, a Recorrente: **a)** considerou, como receitas de exportação, receitas financeiras relativas à variação cambial, que são tributáveis pelo Pis/Cofins, além de lançar a débito da conta de receitas de exportação, valores referentes a “estorno de parte de notas fiscais”, sem contudo proceder a retificação nos despachos de exportação; e **b)** lançou, a crédito da referida conta, diversos valores a título de “complemento de preço”, “ajuste de preços”, “complemento de notas fiscais”, “complemento de receita navio” etc, sem que fosse possível vinculá-los ao histórico contábil; além disso, tais notas referentes a complementos não constam dos despachos de exportação registrados no Siscomex, razão pela qual a autuante considerou esses valores como vendas no mercado interno, sujeitas à tributação.

Por sua vez, a Recorrente contestou o lançamento fiscal com base nos seguintes argumentos²:

i) Foram desconsiderados, de forma infundada pela fiscalização, os lançamentos contábeis na conta de Receita de Revenda de Exportação a título de “Complemento de Preço”, “Variação Monetária” e “Estornos”, levando os respectivos valores à tributação da contribuição como se receita de mercado interno fossem, algo que não se pode convalidar; todas as operações comerciais de

² Trecho extraído da decisão de piso.

venda, no período de dezembro de 2002 a dezembro de 2004, foram destinadas exclusivamente ao mercado externo, não tendo havido, neste período, qualquer operação de venda de produto no mercado interno

ii) Após considerações sobre os princípios contábeis atinentes a realização da receita concluiu com a assertiva de que a receita de exportação somente se considera realizada no momento da transferência de propriedade dos produtos de uma entidade à outra, que se concretiza, no caso em apreço, pelo embarque das mercadorias exportadas no porto, razão pela qual, desde a emissão da Nota Fiscal de Exportação até que o momento em que se apure a receita de venda efetiva, são necessariamente efetuados ajustes, a débito e crédito, nas contas correspondentes de acordo com o regime de competência, sendo portando consideradas “variações cambiais”, tanto para efeitos contábeis quanto fiscais, apenas após a tradição da mercadoria – “emissão do Bill of Lading”;

iii) Seria de praxe no mercado nacional e internacional de compra e venda de commodities, quando estas são negociadas em bolsas internacionais – como é o caso do açúcar – ou sujeitas a cotações diárias – como é o caso do álcool, a apuração do preço de venda a posteriori, mesmo que após o embarque das mercadorias com destino ao exterior, por conta da possibilidade de fixação do preço final a critério de oportunidade do vendedor, o que gera em sua contabilidade, novamente em reverência ao princípio da competência, estornos e complementos de preço, de modo que a receita de exportação total reflita o valor final da operação;

iv) Os procedimentos legais de Despacho de Exportação, conforme consignado no termo de encerramento pela fiscalização, foram regularmente cumpridos pelo Contribuinte, não havendo determinação legal expressa de nova averbação no SISCOMEX no caso de emissão de nota fiscal de complemento de preço, nem tampouco qualquer necessidade de vinculação desta à comprovação da exportação para fins de gozo da imunidade das receitas de exportação à contribuição em apreço; ademais, o art. 160 da Portaria SECEX nº 36/07, que dispõe dos procedimentos de exportação, prevê que poderão ser efetuadas alterações no RE, e em casos bastante específicos, não havendo qualquer determinação expressa de nova averbação no caso de emissão de nota fiscal de complemento de preço, como requer a fiscal;

v) O recebimento de todas as receitas consignadas pela impugnante pode ser comprovado, seja mediante a apresentação de contratos de câmbio firmados com instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo BACEN, seja pela baixa de contas de Passivo relativas a pré-pagamentos à exportação, operação conhecida e sedimentada no setor exportador; apresentou conciliação de contas de clientes mais expressivos no período;

Já em sede de diligência, a autoridade fiscal apresentou a seguinte conclusão em relação a matéria sob análise:

"37. Enfim, podemos CONCLUIR: que a parte formal, escrituração contábil está condizente com os números apresentados (doc. pág. (2.021./2079) mas carece de documentação hábil e idônea (comprovação material) inerentes aos complementos de preço, conforme exposto nos itens 15 a 19; que a parte dos recebimentos contabilizados são originários de recebimento decorrente de exportação e que a outra parte dos recebimentos, aproximadamente 52 milhões de reais, não há documentação hábil e idônea que comprove como sendo de recebimento de exportação, conforme exposto nos itens 11 a 14 e; que também não

há documentação hábil e idônea que comprove a materialidade do PREÇO FIXADO que gerou o complemento de preço da exportação realizada, conforme exposto nos itens 16 a 23.

Inicialmente é imperioso destacar o comando normativo previsto no artigo 26, da Lei nº 7.475, de 29 de setembro de 2011:

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](#)).*

No presente caso, a Recorrente apresentou desde o início da fiscalização cópia do Razão Analítico, DACON, DCTF, planilhas, Balancetes, contratos das operações de venda, contratos de câmbio e Notas Fiscais que deram origem aos lançamentos contábeis, servindo tais provas como documentos hábeis à comprovar o ingresso de recursos do exterior. Assim, nos termos do dispositivo anteriormente citado, a escrituração faz prova a favor do sujeito passivo se acompanhada por documentos hábeis à comprovar a efetividade dos registros contábeis, o que, no entender deste relator, foi devidamente realizado pela Recorrente.

Por outro lado, ao contrário do que entendeu a fiscalização, quando da elaboração do relatório de diligência, a motivação do lançamento fiscal diz respeito na ausência de registro no SISCOMEX dos documentos fiscais emitidos pela Recorrente a título de "complemento de preço de exportação", oriundos de variações cambiais relativas às operações de exportações anteriormente realizadas, sendo que a autoridade diligente deveria restringir seu posicionamento somente em relação ao fundamento da autuação e não apresentar argumentos complementares para manutenção do lançamento fiscal, como é o caso dos argumentos atinentes à ausência de materialidade que comprove a origem dos recursos recebidos do exterior e da ausência de contrato que demonstre o preço inicialmente fixado.

Deste modo, entendo que os argumentos explicitados pela autoridade fiscal (vide relatório de fiscal) no sentido de inexistir comprovação material sobre a origem do lançamento fiscal devem ser totalmente refutados, na medida em que (i) a materialidade dos lançamentos não foi objeto de lançamento fiscal; e (ii) ainda que se admita o questionamento sobre a materialidade dos lançamentos, os documentos colacionados aos autos pela Recorrente demonstram de forma cabal a origem dos registros contábeis.

No que tange ao registro das notas fiscais complementares, entendo que não há previsão legal no sentido de que a mera ausência de registro no SISCOMEX das referidas notas fiscais complementares seja motivo suficiente para a fiscalização desconsiderar tais documentos e presumir que referidas operações foram realizadas no mercado interno.

Ora, diante da inexistência de preceito normativo que obrigue o contribuinte proceder o registro de notas fiscais complementares e de que o descumprimento da obrigação acessória resulte na presunção de que as operações de exportação realizadas pela Recorrente sejam totalmente desconsideradas, entendo que o fundamento adotado pela fiscalização, baseado única e exclusivamente no descumprimento de obrigação acessória, para incluir tais receitas na base de cálculo do PIS/COFINS não deve subsistir.

Isto porque, deveria a fiscalização, além do argumento acerca do descumprimento de obrigação acessória, demonstrar de forma contundente que as receitas auferidas pela Recorrente são oriundos de operações realizadas no mercado interno.

A respeito disso, navego no sentido do entendimento adotado pelo Julgador da Delegacia Tributária de Julgamento de Campinas, nos autos do AIIM nº 3.108.728-0, lavrado contra a Recorrente, o qual foi confirmado pelo Tribunal Superior daquele órgão, a saber:

(...)

8. *Prevê a legislação Federal (art.37/§ 2º, Instr.Normativa SRF no 28/1994) que cabe ao transportador registrar no Siscomex os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, e no caso de embarque marítimo, em 7 dias, contados da realização do embarque. Consta-se, pela documentação acostada aos autos, que as notas fiscais originais estão devidamente registradas no Siscomex, conforme determina a legislação. Anota-se, também, que, de fato, as notas fiscais complementares não estão com) registro no citado órgão. No entanto, essa circunstância não está prevista na legislação paulista, assim como na legislação federal e ademais, a sua emissão se efetuou em data posterior ao encerramento das exportações.*

9. *Conforme artigo 39 da já citada Instrução Normativa SRF no 28/1994, entende-se por data de embarque da mercadoria, a data constante do Conhecimento de Carga e a averbação do embarque, no Siscomex, com firma e válida a data de embarque e a data de emissão do Conhecimento de Carga, registradas no Sistema pelo transportador ou exportação e é essa data que é efetivamente considerada para fins comerciais, fiscais e cambiais (art.47-IN SRF 28/1994).*

10. *Observa-se, assim, que após encerrada a exportação e averbada a ocorrência no Siscomex, não há que se falar em registro da nota fiscal de complemento do valor da exportação, por isso mesmo a legislação federal não prevê o seu registro, e nem mesmo a legislação estadual.*

11. *Ora, o encerramento da exportação se dá com o embarque da mercadoria. Após essa ocorrência, o transportador tem o prazo de 7 (sete) dias para apresentar a documentação junto ao Siscomex (conforme já recorrido), e não tem como ser emitida a nota fiscal de complemento enquanto não encerrada a exportação.*

12. *É bem por isso que o autuado emitiu os documentos fiscais com o valor referente à diferença do dólar, da data da emissão da nota fiscal para acobertar as mercadorias da data do encerramento da exportação, com o devido embarque das mercadorias. Observa-se então, que não se trata de variação do câmbio após ocorridas as operações, mas, sim, variação entre o valor do câmbio entre a emissão da nota fiscal e o embarque efetivo da mercadoria.*

Essa circunstância está devidamente comprovada através dos documentos que compõem a peça acusatória. E o contrário, ou seja, a suposição de que não se trata de complementação de prego, está baseada meramente em presunção, desprovida de qualquer indício.

14. *A documentação juntada aos autos não deixa margem a dúvidas quanto ocorrência das operações regularmente, ou que as notas fiscais de complemento não sejam justamente para essa finalidade. Não há indicação de nenhuma espécie*

de que não foi através do coMplemento das exportações pela variação do dólar entre a data da emissão da nota original com a data do embarque das mercadorias.

15. Por outro lado, a variação de preço da mercadoria, acaso constituísse infração seria no âmbito federal e ainda assim, as variações, para mais ou para menos, não superiores a 10% (dez por cento) sequer consistem infração (art.718/§ 1º, Decr.6759/2009), portanto a tributação dos valores declarados pelo autuado nos documentos emitidos como sendo complemento de preço de exportação, não podem ser considerados como advindos de operações internas, pois nem mesmo se encontra essa possibilidade na legislação, tanto federal, como estadual. (...)

Não bastasse isso, verifica-se que a própria autoridade fiscal confirmou que todas as receitas registradas pela Recorrente no período de 2003 e 2004 são efetivamente oriundas de operações realizadas no comércio exterior e, que no período fiscalizado não houve receita advinda de operação do mercado interno, conforme trecho abaixo destacado:

"11. Constatamos, conforme planilha de conciliação de recebimentos de recursos versus exportações realizadas e complementos de preço, doc . pág. (2.021/2.051), que os valores de exportações realizadas e complementos de preço da cliente Laica foi de R\$ 49.560.537,30 e os valores totais recebidos são de R\$ 49.560.537,33, não obstante constatamos que não há materialidade que comprove que os valores recebidos R\$ 651.188,30 e R\$ 8.651.389,65 perfaz um total de R\$ 9.302.577,95 são recebimentos decorrentes de exportação.

12. Quanto ao cliente Ed & F Man Alcoohs no ano de 2003 foi elaborada pela Interessada a mesma planilha de conciliação de recebimentos versus exportações realizadas e complementos de preço, doc. pág. (2.052/2.058), e constatamos que os valores de exportações realizadas e complementos de preço da cliente Ed & F Man Alcoohs foi de R\$ 27.253.739,41 e os valores totais recebidos são de R\$ 27.252.903,68 para o ano de 2003 conforme planilha. No entanto, dos valores informados como recebimentos, apenas os valores de R\$ 3.010.593,90 e R\$ 5.811.271,35 são comprovados como decorrentes de exportação, valores este que perfaz um total de R\$ 8.821.865,25 (...)

13. Para o ano de 2004, constatamos que os valores de exportações realizada e complemento de preço da cliente Ed & F Man Alcoohs foi de R\$ 46.189.178,26 e os valores totais recebidos são de R\$ 46.212.969,86 para o ano de 2004 conforme planilha. No entanto, dos valores informados como recebimentos, apenas os valores de 4.306.889,83, R\$ 1.391.206,71 R\$ 3.066.000,00, R\$ 4.296.531,87, R\$ 4.459.045,49, R\$ 4.230.750,00 e R\$ 272.500,00 são comprovados como decorrentes de exportação (...)

(...)

16. A fiscalização cotejou o demonstrativo apresentado pela Interessada, documento 01, doc. pág. (2.093/2.098) os quais constam as notas fiscais de exportação e notas fiscais de complemento de preço e, conforme relação abaixo, constatamos um valor expressivo de cada nota fiscal de complemento de preço emitida em relação às notas fiscais de exportação podendo em alguns casos até mesmo ultrapassar o valor efetivamente exportado.

17. Para corroborar os valores lançados como complemento de preço, conforme exposto acima, a Interessada elaborou uma planilha apresentada como Doc.02, doc. pág. (2.088) os quais constam a descrição com os números de notas fiscais de exportação e o nome do navio, preço gravado (nota fiscal), volume, taxa

de câmbio, PREÇO FIXADO (CONTRATO), variação cambial e o COMPLEMENTO DE PREÇO.

(...)

22. Ao extrairmos a diferença entre o preço fixado e o preço gravado e multiplicarmos pelo volume em 03 de todas as notas emitidas para um determinado navio e multiplicarmos pelo valor do dólar apurado na época encontraremos o valores do complemento de preço. Mas carece da comprovação do PREÇO FIXADO.

(...)

"36. Não há indícios de revenda de mercadorias no mercado interno.

Com efeito, excluído a questão da materialidade aventada pela fiscalização, matéria já tratada anteriormente, constata-se que as receitas registradas pela Recorrente a título de "complemento de preço", oriunda de variações cambiais, são relativas as operações de exportações e não devem sofrer a incidência do PIS e da COFINS, a teor do que determina o artigo 149, §2º, da Constituição Federal.

A respeito da incidência do PIS e da COFINS sobre receitas de variação cambial decorrentes de exportação, o Supremo Tribunal Federal, através do RE 627.815, recebido com repercussão geral, decidiu que as famigeradas receitas não devem ser tributadas pelas contribuições em apreço, a saber:

“EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supra legal máxima efetividade.

II O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

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

Outro não foi o entendimento manifestado por essa Turma de Julgamento (acórdão 3302-003.043):

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ano-calendário: 2000

BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE DO ALARGAMENTO. DECISÃO PLENÁRIA DEFINITIVA DO STF. DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DA CSLL. O Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional o alargamento da base de cálculo da COFINS, promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, no Recurso Extraordinário nº 585.235/MG, reconhecendo a repercussão geral do tema. O deságio obtido em operações de cessão de crédito relativos à aquisição de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de terceiros para amortização de juros e multas de débitos fiscais incluídos no REFIS, não integram a base de cálculo da contribuição.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. INCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESCABIMENTO.

O alargamento da base de cálculo da COFINS, contido no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, declarado inconstitucional pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, tem por consequência a pacificação quanto ao entendimento de que a receita a ser tributada pela Cofins e pela contribuição para o PIS/Pasep, com base na referida lei, corresponde à receita de vendas e serviços próprios da atividade da empresa.

Estando as variações monetárias ativas classificadas como receitas financeiras no artigo 9º da Lei nº 9.718, de 1998, embora referido dispositivo não tenha sido expressamente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, perdeu eficácia, visto não mais produzir os efeitos de seu regramento, pela incompatibilidade de sua aplicação ante a inconstitucionalidade declarada do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que afastou o conceito ampliado de faturamento, onde se incluíam as receitas classificadas como financeiras.

Ante os fundamentos apresentados e, considerando a decisão proferida pelo STF (RE 627.815), que por força do §2º, do artigo 62-A do RICARF, devem ser reproduzidas pelos conselheiros, decido para o fim de afastar a incidência do PIS sobre os valores contabilizados pela Recorrente a título de "complemento de preço".

IV - Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares arguidas pela Recorrente e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a cobrança do PIS sobre as receitas de exportação contabilizadas pelo contribuinte a título de "complemento de preço".

Por fim, em cumprimento ao ofício de fls. 2.387, deverá a unidade preparadora informar o juízo da 1ª Vara Federal de Ribeirão Preto, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 0000464-12.2012.403.6102, o resultado do julgamento proferido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède - Redator Designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo quanto à impossibilidade de creditamento de bens adquiridos com o fim específico, antes da publicação da MP nº 135/2003, ao introduzir o §4º no artigo 6º abaixo transcrito:

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Constata-se que a MP nº 135/2003 dispôs em seu artigo 6º o seguinte:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela

Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do **caput**, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.*

Referido dispositivo entrou em vigor a partir do primeiro dia do mês seguinte ao que completar o prazo nonagesimal, conforme estabelecido no artigo 68 da referida MP, ou seja, 1º/02/2004, uma vez que esta MP foi publicada em 31/10/2003:

Art. 68. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 23, no primeiro dia do mês seguinte ao em que completar noventa dias da publicação desta Medida Provisória;

O mesmo prazo foi atribuído ao PIS/Pasep, por determinação do artigo 15 da MP nº 135/2003, entrando em vigor na data de 1º/02/2004, conforme a seguir:

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto no inciso I do § 3º do art. 1º, nos incisos VI e VII do **caput** e § 10 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º e nos arts. 7º e 8º.*

Tais dispositivos foram repetidos na Lei nº 10.833/2003, resultado da conversão da MP nº 135/2003, com vigência reafirmada para 1º/02/2004, conforme dispôs o artigo 93 a seguir transcrito:

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeito, em relação:

I - aos [arts. 1º a 15](#) e [25](#), a partir de 1º de fevereiro de 2004;

Depreende-se assim, que a introdução do prazo nonagesimal para o §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, norma esta inexistente no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 (o qual corresponde ao 6º da Lei nº 10.833/2003) indica se tratar de uma alteração legislativa restritiva das hipóteses de desconto de créditos e não apenas uma norma interpretativa. Corrobora este entendimento, a introdução da vedação prevista no §2º, inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, pela Lei nº 10.865/2004 (publicada em 30/04/2004), com vigência a partir de 1º/08/2004, de creditamento sobre bens adquiridos não sujeitos ao pagamentos das contribuições, que inclui a situação dos bens adquiridos com o fim específico (situação de não

incidência prevista nos artigos 5º da Lei nº 10.637/2002 e 6º da Lei nº 10.833/2003), indicando que a regra geral de aquisição de bens não sujeitos ao pagamento também não possuía vedação anteriormente à introdução do inciso II do §2º do artigo 3º das referidas leis acima, conforme abaixo transcrito:

Art. 37. Os arts. 1º, 2º, 3º, 5º, 5ºA e 11 da [Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

"Art. 3º.....

[...]

[§ 2º](#) Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

[...]

Art. 46. Produz efeitos a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de publicação desta Lei o disposto:

[...]

IV – nos arts. [1º](#), [2º](#), [3º](#) e [11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), com a redação dada pelo art. 37 desta Lei.

Conclui-se, portanto, que o creditamento sobre a aquisição com o fim específico para o PIS/Pasep era possível até janeiro/2004, quando veio a alteração legislativa, vedando tal creditamento, nos termos do §4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, com vigência a partir de 1º/02/2004 e aplicado ao PIS/Pasep pelo artigo 15 da Lei nº 10.833/2003.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Redator Designado