



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720319/2015-58
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-009.930 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrentes CERVEJARIA PETROPOLIS SA E FAZENDA NACIONAL
CERVEJARIA PETROPOLIS SA E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CNT); todavia, quando não há pagamento antecipado ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

ILIQUEDEZ. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

Não há iliquidez pela existência de diferença de valores do crédito tributário em litígio. Eventuais ajustes podem ser realizados no momento da liquidação e não maculam o processo administrativo.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF 2

Não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a apreciação de constitucionalidade da norma nos termos da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS APRESENTADOS. DESOBEDIÊNCIA AOS REQUISITOS FORMAIS. ATO DECLARATÓRIO COFINS 25/1010.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas. Multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 12.766/2012. LEI Nº 12.873/2013. INEXISTÊNCIA.

Inaplicável a retroatividade benigna quando a norma posterior não abrange o mesmo fato gerador.

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

Ano-calendário: 2010

ESTORNO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. PREJUÍZO À FAZENDA NACIONAL.

Não é possível a utilização de crédito indevido no desconto de débitos, evitando o lançamento de contribuição, juros e multa, para posteriormente efetuar o “estorno” por meio da redução de saldo de crédito acumulado em períodos anteriores.

CRÉDITO PRESUMIDO. SICOB. POSSIBILIDADE. DEPÓSITO JUDICIAL CONVERTIDO EM RENDA DA CASA DA MOEDA DO BRASIL.

Tendo sido realizados os depósitos em ação própria referentes aos períodos analisados, o que pressupõe o pagamento, além da comprovação de que referidos valores foram efetivamente convertidos em renda da CMB, tem-se que devem ser mantidos os créditos presumidos do SICOB.

CREDITAMENTO. EMBALAGENS RETORNÁVEIS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO.

É possível ao contribuinte optante pelo regime especial do art. 58-J, da Lei nº 10.833/2003 o desconto de crédito permitido às pessoas jurídicas em geral.

ISENÇÃO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Não incide a contribuição sobre as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A comprovação da exportação dos produtos não constitui hipótese de caracterização do fim específico de exportação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

APLICAM-SE AO PIS OS TÓPICOS DA EMENTA RELACIONADOS À COFINS

Considera-se a aplicação dos tópicos da Cofins ao PIS, evitando repetição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar os recursos da seguinte forma: (1) em julgamento ocorrido em janeiro de 2020, (1.1) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício quanto ao ajuste do cálculo da multa regulamentar pela entrega de documentos e, (1.2) por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a multa regulamentar pela entrega de documentos na forma prevista pela legislação. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) que cancelavam essa penalidade em razão da

retroatividade benigna. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos acompanharam o relator pelas conclusões quanto à decadência. A Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) participou do julgamento ocorrido em janeiro de 2020 em substituição da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, ausente justificadamente; (2) em julgamento ocorrido em outubro de 2022, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento de Item II.6 (Multa Confiscatória – Violação ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal) e, na parte conhecida: (2.1) por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário com relação ao Item II.5, para reverter a glosa dos créditos descontados, relativos às embalagens retornáveis destinadas ao ativo imobilizado; e (2.2) por maioria de votos: (2.2.1) negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao: (2.2.1.1) Item II.2 (Desconsideração das operações de venda com fim específico de exportação as tratando como vendas no mercado interno). Vencidos os Conselheiros Renata da Silveira Bilhim, Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento neste ponto, considerando o entendimento do Supremo Tribunal Federal em julgamento da ADI 4.735 e RE 759.244, e desde que comprovadas as exportações; (2.2.1.2) Item II.2.1 (Imunidade, Isenção e Suspensão). Vencidos os Conselheiros Renata da Silveira Bilhim, Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento ao recurso neste ponto. Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam o Relator pelas conclusões, uma vez que entendem por negar provimento neste ponto, mas não com base no fundamento adotado pelo Relator com relação à caracterização de imunidade; (2.2.1.3) Item II.3 (Glosa de créditos descontados relativos a créditos na aquisição de soja – Estorno efetuado em 2012). Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam o Relator pelas conclusões, por entenderem que o Contribuinte tem o direito ao estorno, recompondo o saldo credor daquele período; (2.2.2) dar provimento ao Recurso Voluntário com relação ao Item II.4 (Glosa dos Créditos Presumidos do Sicobe). Vencidos os Conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida (Relator), João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso neste ponto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Renata da Silveira Bilhim. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda não votou neste julgamento, por se tratar de processo relatado pelo Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida, e o Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares não votou com relação ao Item II.2, por se tratar de questão votada pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Redatora *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a)), Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente), Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Maria Aparecida Martins de Paula, Marcio Robson Costa (suplente convocado), Rodrigo Mineiro Fernandes. Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

Relatório

Traz-se a exame lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativos ao ano-calendário de 2010, apuradas no regime não-cumulativo, totalizando o crédito tributário de R\$ 46.814.096,85 mais juros de mora, e multa regulamentar de R\$ 142.764.842,70 por erro nos dados fornecidos em meio magnético.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal (fls. 40940 – 41075), o procedimento de fiscalização realizado no sujeito passivo, resultou na glosa de créditos descontados indevidamente das suas respectivas bases de cálculo, conforme segue:

I. Glosa de Créditos Descontados: Duplicidade de apropriação e desconto de créditos na aquisição de soja:

O contribuinte informou ter realizado o desconto em duplicidade de créditos na aquisição de soja. Foram apropriados os créditos presumidos previstos no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 e os créditos básicos da não cumulatividade previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002.

Conforme respostas às intimações fiscais, a memória de cálculo fornecida pela ora recorrente apurou créditos indevidos de PIS (R\$ 5.546.338,37) e Cofins (R\$ 25.546.757,74), lançados indevidamente no DACON – Bens utilizados como insumos, no ano-calendário de 2010.

Diante da duplicidade de créditos, conforme item 6.1.7 do TVF, “Procedimento de estorno dos créditos indevidos adotados pelo Contribuinte”, em vez de proceder a retificação do DACON apresentado incorretamente, o contribuinte optou por realizar o “estorno” do crédito indevido em seu DACON de dezembro de 2012, reduzindo o montante do crédito a recuperar em seu demonstrativo da competência 12/2012.

O Auditor-Fiscal, fundamentando-se na Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 2010, constatou que o contribuinte deveria ter alterado as informações prestadas em DACON por meio de um demonstrativo retificador, providenciando ainda a retificação de sua DCTF. Dessa forma, realizou a reconstituição dos valores apurados mediante a glosa dos créditos indevidamente descontados no ano-calendário de 2010.

II. Glosa de Créditos descontados relativos a pagamentos realizados ao Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), a título de ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil (CMB):

Nos termos do atualmente revogado art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, em seu §2º, traz que as pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58-A, podem deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento de que trata o §3º do art. 28 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, efetivamente pago no mesmo período.

Explique-se:

Os estabelecimentos industriais envasadores das bebidas classificadas no códigos 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), foram obrigados a realizar a instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe).

O Sicobe permite à RFB controlar, em tempo real, todo o processo produtivo de bebidas no país, mediante a utilização de equipamentos e aparelhos para o controle, registro, gravação e transmissão das informações à sua base de dados.

Sendo a CMB responsável pelos procedimentos de integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos que compõem o Sicobe, é devido, pelo estabelecimento industrial envasador, ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil, no valor de R\$ 0,03 (três centavos de real), por unidade de produto controlado pelo sistema.

Por sua vez, o contribuinte poderia deduzir do PIS e da Cofins crédito presumido correspondente ao ressarcimento do valor efetivamente pago à CMB.

Em litígio, discussão acerca do crédito presumido.

De acordo com o item 7.10 do TVF, o contribuinte foi intimado a apresentar os demonstrativos de utilização dos créditos presumidos Sicobe e os respectivos ressarcimentos efetuados à Casa da Moeda do Brasil mediante pagamento dos DARF com código de recolhimento 0075 relativos ao anos-calendário de 2009 e 2010.

Em resposta à intimação, informou que **os ressarcimentos foram efetuados mediante depósitos judiciais** originados dos Mandados de Segurança nº 2009.34.00.031285-2 e 2009.34.00.28544-0.

De forma sintética, conforme o TVF, o contribuinte questionou judicialmente a constitucionalidade do ressarcimento, motivo pelo qual, em vez de recolher os DARF, realizou depósitos judiciais do valor devido, **posteriormente convertidos em renda** em favor da CMB dada a desistência das ações judiciais.

Neste ponto reside o litígio.

A fiscalização, ao levantar os valores de crédito presumido apurados no ano de 2010, realizou a glosa integral em virtude da ausência do **efetivo pagamento** dos ressarcimentos devidos à Casa da Moeda do Brasil no ano de 2010.

Entendeu ainda, conforme o “Anexo Controle de Ressarcimentos Sicobe 2009-2010” (fls. 40.238-40.240), que a data do efetivo pagamento ocorreu em 25/02/2011, com a conversão do depósito em renda, sendo possibilitado ao contribuinte, somente nesse período de apuração, o desconto dos créditos presumidos, portanto, indevido o desconto dos créditos em 2010.

III. Glosa de Créditos – Embalagens retornáveis destinadas ao ativo imobilizado:

Trazem as Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 a previsão do desconto de créditos de PIS e Cofins relativos aos encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Em relação às embalagens de vidro retornáveis, o legislador foi expresso ao prever o desconto de crédito de forma específica, no prazo de 12 (doze) ou 6 (seis) meses, como previsto no art. 3º, § 16, da Lei nº 10.833/2003.

Ocorre que, de acordo com o inciso II, do mesmo §16, a norma expressa ao determinar que o cálculo do crédito “na hipótese de opção pelo regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei, no prazo de 6 (seis) meses, à razão de 1/6 (um sexto) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames [...]”

Sendo o contribuinte optante pelo regime especial de tributação, deveria ter apurado o crédito à razão de 1/6, porém, fez à razão de 1/12, em doze parcelas mensais.

Dessa forma, a autoridade fiscal entendeu como passíveis de glosa os últimos seis meses, que ultrapassaram o prazo para desconto do crédito previsto no art. 3º, §16, II, da Lei nº 10.833/2003.

IV. Glosa de Créditos da Aquisição de Serviços de transporte de insumos/produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte:

Em apertada síntese, por tratar-se de tema recorrente no âmbito do contencioso administrativo, a fiscalização realizou glosa dos créditos de aquisição de fretes no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Apesar da necessidade de constar em relatório para compreensão processual holística, desnecessário aprofundamento em virtude da concordância do sujeito passivo em relação a esta glosa, não sendo objeto de litígio.

V. Exclusão da Base de Cálculo da venda de produtos à empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, tendo em vista a inobservância dos requisitos legais para usufruir do benefício da isenção:

Em síntese, o litígio envolve a caracterização das vendas da Cervejaria Petrópolis S.A., realizadas para as empresas Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos S/A – IMCOPA e Soycomex Comercial e Exportação Ltda – SOYCOMEX, como vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Segundo a autoridade fiscal, o benefício fiscal das isenções das contribuições destinadas ao PIS/Pasep e a Cofins, previstas na legislação, para operações de venda com fim específico de exportação não é o previsto na Constituição Federal para as operações de exportação, mas o previsto em lei para as operações de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, quando os produtos sejam adquiridos com o fim específico de exportação.

Por meio de intimação direta ao sujeito passivo e de técnica de auditoria denominada “Circularização Externa”, detalhou as operações realizadas, conforme itens 10.7 e 10.8 do Termo de Verificação Fiscal, concluindo por considerar como vendas no mercado interno, não sujeitas às isenções previstas na Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Fundamentando sua conclusão no art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/1972, art. 10 do Decreto-lei nº 1.455/1976, artigos 410 e 411 do Regulamento Aduaneiro e demais normas relacionadas, formulou entendimento:

“10.24 Diante do exposto, esta Fiscalização chegou à conclusão de que o Contribuinte não adotou as cautelas complementares demandadas pela legislação: não enviou os produtos vendidos, por conta e ordem da exportadora, diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. Permanecendo os produtos vendidos nos armazéns da IMCOPA (tanto as vendas para a IMCOPA quanto as vendas para o SOYCOMEX), como foi o caso do Contribuinte, arcará este com o pagamento dos tributos, porque estará caracterizada uma venda no mercado interno, não passível de isenção das contribuições, independentemente de que, em uma segunda movimentação por parte das compradoras, esses produtos venham a ser efetivamente exportados.”

Desta forma, concluindo pelo descumprimento dos requisitos que caracterizam a venda com fim específico de exportação (1. Remessa por conta e ordem da empresa comercial exportadora; 2. Produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.), sendo realizado o lançamento das contribuições incidentes nas vendas à IMCOPA e SOYCOMEX.

VI. Multa por inobservância de obrigação acessória – Da não entrega de arquivos digitais na forma prevista pela legislação e estipulada pela RFB:

A multa regulamentar aplicada tem por fundamento legal os arts. 11 e 12, I, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições.

Segundo consta do Auto de Infração, foi aplicada multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período por não atender à forma em que devem ser apresentados os arquivos digitais solicitados pela Fiscalização, forma esta especificada no Ato Declaratório Executivo Cofis (ADE Cofis) nº 15, alterado pelos ADE's Cofis nº 55/2009 e 25/2010, conforme Instrução Normativa RFB nº 86/2001.

Como se extrai do Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte foi intimado por várias vezes (Intimações 04, 05, 07, 08 e 10), mas não entregou à fiscalização os arquivos digitais relativos aos documentos fiscais na forma de apresentação e especificações técnicas estabelecidas no ADE Cofis nº 25/2010 (IN RFB nº 86, de 2001).

Em resposta às intimações fiscais, o contribuinte informou a impossibilidade da geração dos arquivos digitais na forma exigida, respaldando-se em Laudo Técnico próprio.

A justificativa não foi acolhida pela autoridade fiscal, já que o contribuinte tinha conhecimento da referida obrigação acessória desde que instituída, em 2001, dispondo de tempo suficiente para providenciar a adequação dos sistemas informatizados às exigências legais.

Apesar do Auto de Infração ter mencionado a aplicação do percentual de 0,5%, foi aplicada multa de 5% sobre o valor da Receita Bruta do período, totalizando R\$ 142.764.842,67.

Cientificado do resultado da ação fiscal em 29 de janeiro de 2015, apresentou impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE), que entendeu parcialmente procedente, mantendo em parte os lançamentos tributários, deduzindo, na apuração das contribuições, os créditos relativos à aquisição de embalagens retornáveis destinadas ao ativo imobilizado, de tal forma que os créditos sejam integralmente descontados em 6 (seis) meses, e reduzindo a multa regulamentar para R\$ 14.276.484,23, conforme ementa que segue:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA.

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CNT); todavia, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173,1, do CTN.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2010

Ementa: ISENÇÃO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Não incide a contribuição sobre as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A comprovação da exportação dos produtos não constitui hipótese de caracterização do fim específico de exportação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial a DCTF e o Dacon.

CREDITAMENTO. EMBALAGENS RETORNÁVEIS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO.

O contribuinte, sendo optante pelo regime especial de tributação previsto no art. 58-J da Lei nº 10.833, de 2003, poderá calcular o crédito relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis (código 7010.90.21 da Tipi), destinadas ao ativo imobilizado, no prazo de 6 meses, à razão de 1/6 do valor da contribuição incidente, mediante alíquota

específica, na aquisição dos vasilhames, conforme dicção do §16 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008.

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

Ementa: ISENÇÃO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Não incide a contribuição sobre as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A comprovação da exportação dos produtos não constitui hipótese de caracterização do fim específico de exportação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial a DCTF e o Dacon.

CREDITAMENTO. EMBALAGENS RETORNÁVEIS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO.

O contribuinte, sendo optante pelo regime especial de tributação previsto no art. 58-J da Lei nº 10.833, de 2003, poderá calcular o crédito relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis (código 7010.90.21 da Tipi), destinadas ao ativo imobilizado, no prazo de 6 meses, à razão de 1/6 do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, conforme dicção do §16 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2010

Ementa: PIS/PASEP. COFINS. CREDITAMENTO. TAXA DE RESSARCIMENTO. SICOBE.

O depósito judicial da taxa de ressarcimento devida à Casa da Moeda do Brasil, em razão da instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), somente poderá ser descontado como crédito na apuração das contribuições quando efetivamente convertido em renda.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. MULTA REGULAMENTAR.

Sujeita-se à multa regulamentar o contribuinte que adote o sistema de processamento eletrônico de dados, para registrar atividades e escriturar livros, e que deixa de entregar à fiscalização os correspondente arquivos digitais na forma estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização.

A critério da autoridade fiscal, os arquivos digitais podem ser recebidos em forma diversa, mas o mero recebimento deles não significa adimplemento da obrigação acessória, se restar explicitado e comprovado que a conduta prestada causou prejuízo à atividade da fiscalização.

Problemas técnicos na área de informática relatados pelo contribuinte não justificam a impossibilidade de geração dos arquivos digitais na forma estabelecida, quando ficar evidenciado que o contribuinte contou com tempo hábil para solucionar tais problemas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Não satisfeita com o resultado da decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando, em síntese:

- a) Iliquidez dos cálculos do Auto de Infração em virtude da existência de valores já quitados;
- b) Decadência dos lançamentos;
- c) Impossibilidade de aplicação da multa regulamentar por terem sido entregues e aceitos os documentos em outro formato preenchendo o objetivo da norma;
- d) Improcedência da glosa dos créditos da aquisição de soja, dado o estorno efetuado em 2012;
- e) Serem indevidas as glosas dos créditos presumidos relacionados ao ressarcimento realizado à Casa da Moeda do Brasil (Sicobe);
- f) Improcedência da glosa dos créditos descontados relativos às embalagens retornáveis destinadas ao ativo imobilizado – ausência de prejuízo ao fisco e de razoabilidade – desproporcionalidade e ilegalidade da autuação;
- g) Indevida desconsideração das operações de venda com fim específico de exportação;
- h) Direito à isenção, imunidade e suspensão da incidência do Pis e Cofins nas operações de vendas de soja e farelo efetuadas às exportadoras;
- i) Efeito confiscatório da multa de 75% vinculada ao lançamento das contribuições;

Por fim, solicita a declaração da nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Redatora *ad hoc*.

Como Redatora *ad hoc*, reproduzo abaixo a íntegra da minuta de voto inserida pela i. relator original, Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida, no

diretório corporativo do CAREF, cujo posicionamento adotado não coincide em alguns pontos com o meu, razão pela qual, ao final, quanto a estes seguirá o voto vencedor.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como já exposto em Relatório, traz-se a julgamento recurso de ofício e voluntário em relação a diversos temas expostos no Termo de Verificação Fiscal.

Sem delongas, inicia-se a apreciação pelas preliminares levantadas pelo contribuinte.

I. PRELIMINARMENTE:

I.1. Iliquidez dos cálculos do Auto de Infração:

O contribuinte expõe que, conforme fl. 41197, concordou com a fiscalização quanto à glosa dos créditos descontados em relação aos serviços de transporte entre seus estabelecimentos, efetuando o pagamento dos valores levantados.

Entretanto, aduz que os valores pagos não foram descontados do crédito tributário em litígio, restando comprovada a iliquidez do Auto de Infração e sua consequente nulidade.

Em relação a esta alegação, pouco a se discutir. O tema já foi apreciado diversas vezes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, por óbvio, não tem encontrado aceitação. Eventuais diferenças no valor do crédito tributário já quitadas pelo contribuinte são plenamente passíveis de convalidação quando da liquidação do julgado, o que não compromete, de forma alguma a liquidez do Auto de Infração, portanto, não é passível de gerar a nulidade de todo o procedimento.

I.2. Decadência:

Julgada improcedente em primeira instância, insiste o contribuinte em suscitar a decadência tributária dos lançamentos efetuados, tanto em relação às contribuições, quanto à multa de ofício.

Também neste ponto há pouco que se alongar. O instituto da decadência, em matéria tributária, apesar de tema antigo de controvérsia, encontra-se atualmente pacificado, em específico, quanto à utilização do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, ou art. 173, I do mesmo ato normativo.

Em síntese, o Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 973.733/SC), em decisão de reprodução obrigatória por este Conselho¹, entendeu que, existindo pagamento antecipado,

¹ Regimento Interno - CAREF:

Art. 62 [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CAREF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, CTN), entretanto, quando não houver tal pagamento, ou na existência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN, iniciando-se a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Ao analisar os autos processuais, percebe-se infértil discussão acerca de qual fundamento a utilizar, seja por meio do art. 150, §4, seja pelo art. 173, I, a decadência não atinge os lançamentos efetuados pela autoridade fiscal.

A fiscalização compreende o ano-calendário de 2010, portanto, tem-se como Período de Apuração mais antigo, janeiro/2010, com ocorrência do fato gerador em 31/01/2010. Como traz o próprio contribuinte em seu recurso, a notificação foi realizada em 29/01/2015, portanto, nenhum dos lançamentos foi atingido pela decadência, ainda que aceita a tese mais benéfica à empresa.

Entretanto, vale destacar que, em nenhum dos períodos apurados (01/2010-12/2010) houve necessidade de pagamento de contribuição, ao menos é o que demonstra os DACON juntados aos autos (fls. 39.656 – 40.019). Em todas as competências, os créditos apurados foram suficientes para descontar a totalidade dos débitos do período, não existindo necessidade da realização de pagamento em nenhum dos meses. Necessário ressaltar que a existência de descontos de débitos e créditos na apuração não corresponde a pagamento antecipado. Para atrair a aplicação da regra do art. 150, §4º, é necessária a existência de pagamento, nos termos previstos no CTN, assim inclusive vem decidindo o CARF²

Ainda, em relação à multa regulamentar, inaplicável a previsão do art. 150, §4º do CTN, visto que, por ser lançamento de ofício, não há como se aplicar legislação prevista à tributo sujeito por homologação, nesse caso, obviamente, não há o que se homologar. Em verdade, o próprio CARF, em matéria previdenciária, já sumulou o entendimento da utilização pelo art. 173, I do CTN quando do descumprimento de obrigação acessória³.

Desta forma, não procedem as preliminares suscitadas pelo contribuinte.

II. MÉRITO:

II.1. Multa regulamentar pela entrega de documentos na forma prevista pela legislação:

A autoridade fiscal, como consta do item 12 do TVF, constatou que o contribuinte declarou em DIPJ que faz a sua escrituração através de processamento eletrônico de dados. Dessa forma, foi intimado repetidas vezes (TIF's 04, 05, 07, 08 e 10, entre 20/03/2014 e 26/06/2014) a apresentar os arquivos digitais dos **Documentos Fiscais** (capítulo 4.3 do ADE nº 25/2010), **Arquivos complementares – PIS/Cofins** (capítulo 4.10 do ADE nº 25/2010) e alguns **Arquivos auxiliares** (capítulo 4.9 do ADE nº 25/2010) relativos ao ano-calendário de 2010.

² Acórdãos nº 9303-008.528 e 3302-005.502

³ Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Em resposta à última intimação, o contribuinte apresentou Laudo Técnico Pericial produzido pela própria empresa, informando a impossibilidade da geração dos arquivos digitais relativos aos Documentos Fiscais solicitados pela fiscalização no formato especificado no Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 25/2010.

Dada a impossibilidade de geração dos arquivos no formato exigido pela legislação, apresentou os arquivos em forma diversa (excel), o que, conforme ressalta o Auditor-Fiscal, impossibilitou a utilização dos sistemas de auditoria digital, exigindo um enorme esforço para realização dos procedimentos de fiscalização.

Diante do descumprimento de obrigação acessória disposta nos arts. 11 e 12, I, da Lei nº 8.218, de 1991, lavrou Auto de Infração para exigência de multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no respectivo período fiscalizado, entretanto, no momento do lançamento, acabou por utilizar o percentual de 5%, previsto no inciso II do mesmo art. 12.

Em julgamento no âmbito da DRJ, verificou o colegiado que o percentual de 5% decorreu de erro material, caracterizando-se como mero equívoco, incapaz de macular a totalidade do ato, decidindo por alterar para o percentual de 0,5%, de acordo com a fundamentação legal utilizada pela própria fiscalização, recorrendo de ofício ao CARF. No mérito, concordou com a autuação, concluindo que problemas técnicos de informática não justificam a desobediência à determinação fiscal.

O contribuinte, em Recurso Voluntário, traz como núcleo de sua argumentação a impossibilidade de aplicação da multa em virtude de terem sido entregues e aceitos os documentos em outro formato, preenchendo assim o objetivo da norma.

Segundo consta em suas alegações, informou não ser possível a entrega dos arquivos no formato exigido em razão de diversos erros de processamento e impossibilidade técnica, e que, de boa-fé, atendeu a determinação do agente fiscal por meio da entrega das informações requeridas em “excel”, sendo aceitas pela fiscalização sem reservas. Desta forma, entendeu que as informações apresentadas atenderam à finalidade da norma e foram efetivamente utilizadas, apesar de ter provocado maior esforço da autoridade fiscal.

Defende ainda que, de acordo com o art. 1º, §§2º e 3º, da IN 86/2001, a critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pela norma e concluiu que, tendo a autoridade requisitante recebido os arquivos em outro formato, sem qualquer ressalva, está caracterizada a opção do recebimento em forma diferente da estabelecida na norma, comprovando assim o estrito cumprimento da obrigação.

Exposto o litígio, vale iniciar o julgamento pela legislação de regência:

“Lei nº 8.218/1991:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.

[...]

§3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§4º Os atos a que se refere o §3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

Art. 12 – A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I – multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

I – multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II – multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I – à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)”

Obedecendo ao disposto no art. 11, §§3º e 4º do dispositivo legal acima, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001, que estabeleceu:

“Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

[...]

Art. 3º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2º.”

Por sua vez, estabelecendo a forma de apresentação e especificações técnicas dos arquivos digitais, foram publicados os ADE nº 15/2001, 55/2009 e 25/2010, este último, vigente à época da fiscalização.

“Art. 1º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF Nº 86, de 2001, quando intimadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único.”

Percebe-se, conforme legislação exposta, que a autoridade fiscal agiu estritamente dentro do previsto, solicitando os arquivos na forma estabelecida pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25/2010, enquadrando corretamente a infração cometida, visto que não houve atraso, incorreção ou omissão dos dados solicitados, mas sim a apresentação em formato diverso do estabelecido em ato normativo próprio.

Diferente do que alega o contribuinte em seu recurso voluntário, assim como entendeu o colegiado de primeira instância, não se pode confundir a impossibilidade do cumprimento da obrigação com problemas técnicos enfrentados pelo contribuinte para se adequar aos requisitos formais estabelecidos pela fiscalização.

A utilização do processamento eletrônico de dados, nos termos do art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991, obriga o contribuinte a atender aos requisitos técnicos estabelecidos nos Atos Declaratórios Executivos Cofis (desde 2001), porém, este não se preocupou em adequar as suas informações aos requisitos formais estabelecidos pela Receita Federal e, em 2014, ao ser intimado, já não havia mais tempo para se adequar, motivo pelo qual entregou seus dados em “excel”.

Não é possível admitir a inocorrência do descumprimento da obrigação pelo fato do Auditor-Fiscal ter utilizado as informações prestadas, como requer o contribuinte. A multa por descumprir a obrigação acessória decorre de simples desobediência ao comando normativo, não sendo relevante discutir se os outros documentos apresentados foram suficientes para realização da fiscalização. A necessidade do estabelecimento da multa é patente quando observado, de acordo com a autoridade fiscal, que a apresentação dos arquivos em formato diferente do estabelecido em ato normativo acabou por ocasionar a impossibilidade da utilização de sistemas de auditoria digital, dificultando a realização do procedimento fiscal.

Vale ressaltar ainda, diferente do que consta em recurso, que não houve o “recebimento sem ressalvas” por parte da autoridade fiscal dos documentos em formato diverso. Pelo contrário, a fiscalização realizou 5 (cinco) intimações solicitando especificamente os documentos no formato estabelecido no ADE Cofis nº 25/2010 e, somente quando informado pelo contribuinte da impossibilidade de sua apresentação, deixou de intimá-lo para tanto, fazendo constar no Termo de Verificação Fiscal o descumprimento da obrigação acessória, inclusive ressaltando o prejuízo ao Fisco na realização da auditoria.

O §2º do art. 1º da IN SRF nº 86/2001, ao estabelecer que “**a critério da autoridade requisitante**, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida”, em nada socorre a defesa do contribuinte. Como negrito do texto normativo, a utilização de formato diverso só é permitido no interesse do Fisco, o que no caso, restou

completamente afastado, visto todas as intimações solicitaram os arquivos no formato específico do ADE Cofins nº 25/2010.

Desta forma, cristalino está o descumprimento da obrigação acessória, portanto, improcedentes as alegações do contribuinte. Assim inclusive tem decidido este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“Acórdão nº 3401-004.370:

Sessão de 01 de fevereiro de 2018

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 06/04/2010

ARQUIVOS DIGITAIS. ART. 11 DA LEI Nº 8.218/91. FORMA DE APRESENTAÇÃO. ATRIBUIÇÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. INOBSERVÂNCIA. MULTA. CABIMENTO.

Consoante disposto no art. 11 da Lei nº 8.218/91, cabe à RFB a expedição dos atos necessários para estabelecer a forma e prazo de apresentação dos arquivos digitais e sistemas eletrônicos utilizados pela pessoa jurídica para escrituração de livros e documentos contábeis e fiscais (IN SRF 86/2001 e ADE Cofins 15/01), de maneira que o seu descumprimento, inclusive quando apresentado em formato diverso, a critério da autoridade requisitante, rende ensejo à aplicação da penalidade prevista no art. 12 do mesmo diploma legal

Recurso voluntário negado.”

Além do constante nos autos, por dever de ofício, realiza-se a análise da legislação superveniente na busca de possível aplicação de retroatividade benigna prevista no art. 106, II, do Código Tributário Nacional.

Apesar de grande divergência existente quanto à aplicação da retroatividade benigna da Lei nº 12.766, de 2012 e Lei nº 12.783, de 2013, entendo inaplicável ao caso concreto.

A Lei nº 12.766, de 2012, em seu art. 8º, alterou a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 57. O sujeito passivo que **deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital** exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;

II - por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar

esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário;

III - por **apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas**: 0,2% (dois décimos por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

Quando da publicação da citada Lei, a Receita Federal, por meio do Parecer Normativo RFB nº 3/2013, trouxe diversas considerações, concluindo pela inexistência da revogação tácita dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, continuando vigente no que não for incompatível com a nova legislação, tendo em vista o critério cronológico, já que têm o mesmo grau hierárquico e são normas específicas.

No mesmo ato, ressaltou especificamente em seu item 4.7 que, na apresentação dos arquivos pela pessoa jurídica na **forma** incorreta, “em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei nº 12.766, de 2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991.”. E acrescenta, “Isso porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei nº 12.766, de 2012, mas na do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Esse último dispositivo continua em vigência e deve ser aplicado quando não haja divergência com a nova lei.”

Dessa mesma forma entendeu o i. Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, no Acórdão nº 1103-000.841, do qual se extrai quadro explicativo:

Conduta	Art.12 da Lei nº 8.218/91	Art.57 da MP nº 2.158-35/01
A	- entregar registros e respectivos arquivos digitais sem atender à forma/leiaute de apresentação estabelecida (inciso I).	-
B	- entregar os arquivos digitais com omissão ou incorreção nas informações solicitadas (inciso II).	- apresentar escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas (inciso III).
C	- não cumprir o prazo estabelecido para a apresentação dos arquivos digitais (inciso III).	- apresentar extemporaneamente escrituração digital (inciso I); - não atender à intimação para apresentar escrituração digital (inciso II).

Por fim, vale ressaltar que também não é aplicável a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, ao texto da MP nº 2158-35, visto que, da mesma forma do ato normativo anterior, não cuidou expressamente dos casos dos registros que não atendem à forma prevista na legislação.

Não é só. Como decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos Acórdãos nº 9101-002.962, de 04 de julho de 2017 e 9101-004.152, de 7 de maio de 2019, ambos se fundamentando em conclusão da i. Conselheira Adriana Gomes Rêgo, o art. 57 da MP nº 2.158/2001, que inicialmente cuidava de abranger as multas em geral, não alcançadas por normas específicas, quando da sua segunda alteração, por meio da Lei nº 12.783, de 2013, “a redação volta a tratar de penalidades por descumprimento de obrigação acessória de forma genérica, não se aplicando para as hipóteses em que há penalidade específica, como é o caso dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991.”

Também, sem delongas, as alterações promovidas pela Lei nº 13.670, de 2018, à Lei nº 8.218/91, não são compatíveis com a aplicação do princípio da retroatividade benigna. Ainda que nos incisos acrescentados ao parágrafo único sejam estabelecidas hipóteses de redução da multa, por simples inexistência de subsunção do fato à norma, não há que se falar em aplicação do art. 106, II, do CTN.

Especialmente em relação ao inciso II do parágrafo único, que poderia gerar alguma interpretação quanto à sua aplicação, vale dizer que a obrigação não foi cumprida no prazo da intimação, pelo contrário, permaneceu o contribuinte sem adequar seus dados ao previsto nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991.

Diante de tudo exposto, entendo pela improcedência das alegações do contribuinte e por negar provimento ao recurso de ofício, que reduziu o valor da multa.

II.2. Desconsideração das operações de venda com fim específico de exportação as tratando como vendas no mercado interno:

Por facilitar o entendimento dos fatos abaixo, inicio pela exposição da Instrução Normativa RFB nº 1.152/2011 que consolida a matéria no âmbito da Receita Federal. A IN basicamente repete os comandos legais que regem a matéria, devendo ser exposta no início desta apreciação apenas para contextualização, já que publicada posteriormente aos fatos processuais:

“Art. 4º Consideram-se adquiridos com o **fim específico de exportação** as mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para:

I – embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou

II – embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, no caso de ECE de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.”

Antes de mais nada, imprescindível a descrição detalhada das operações realizadas pela Cervejaria identificadas pela fiscalização como vendas no mercado interno.

Durante o procedimento fiscal, foram identificadas operações de venda de produtos do contribuinte às empresas comerciais exportadoras, com fim específico de exportação. As empresas exportadoras identificadas foram a Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos S/A – IMCOPA e a Soycomex Comercial e Exportadora Ltda – SOYCOMEX.

Intimado a prestar informações sobre as operações que realiza, o contribuinte informou que (item 10.4 do TVF):

a) A CERVEJARIA PETRÓPOLIS efetua a compra da soja para industrialização (CFOP 1.101 - Compra para industrialização), de produtor rural ou de cooperativa respectivamente;

b) A CERVEJARIA PETRÓPOLIS efetua a compra da soja para industrialização com remessa por conta ordem CFOP 5.122 ou 5.123 (CFOP 1.122- Compra para industrialização a ordem), de produtor rural ou cooperativa respectivamente. A

mercadoria segue fisicamente do fornecedor para descarga na IMCOPA com a documentação fiscal de remessa por conta e ordem CFOP 5.924;

c) A CERVEJARIA PETRÓPOLIS remete para industrialização na IMCOPA através do CFOP 5.901, sem movimentação física;

d) A IMCOPA retorna simbolicamente a industrialização para a CERVEJARIA PETRÓPOLIS através do CFOP 5.902, sem movimentação física;

e) A IMCOPA faz a cobrança dos produtos acabados para a CERVEJARIA PETRÓPOLIS através do CFOP 5.124, sem movimentação física;

f) A IMCOPA faz a cobrança dos produtos acabados para a CERVEJARIA PETRÓPOLIS através do CFOP 5.125, sem movimentação física;

g) A CERVEJARIA PETRÓPOLIS vende o farelo 48% de proteína (Hypro), e o melaço que é consumido no processo de industrialização da IMCOPA como fonte de energia. Estes produtos são vendidos para a IMCOPA com suspensão do PIS/COFINS através do CFOP 5.101, sem movimentação física;

h) A CERVEJARIA PETRÓPOLIS vende o farelo 46% de proteína (Comum) e o farelo 48% de proteína (Hypro) para a SOYCOMEX/IMCOPA, com fins de exportação através do CFOP 5.501, sem movimentação física." (original não grifado)."

i) O Contribuinte informa ainda que não há conhecimentos de transporte eletrônico (CT-e) para a SOYCOMEX e IMCOPA, pois trata-se de operações de transmissão de propriedade sem movimentação física da mercadoria. Apresenta uma NF-e da SOYCOMEX e da IMCOPA com esta informação registrada no campo *DADOS ADICIONAIS*. Os arquivos digitais apresentados estão listados abaixo e foram consolidados pela Fiscalização nos seguintes anexos."

Realizando a circularização externa, a autoridade fiscal solicitou também informações à Imcopa e Soycomex, que, em síntese, confirmaram as operações descritas pela Cervejaria, com destaque para os seguintes itens (10.7 e 10.8 do TVF):

Imcopa:

"A Imcopa, contratada pela Cervejaria Petrópolis S/A para industrializar soja em grãos, adquire (sic) parte do produto acabado resultante do processo de industrialização para atender a demanda de contratos no mercado externo.

[...]

d) A Imcopa compra da Cervejaria Petrópolis S/A parte dos produtos acabados resultante do processo de industrialização, Farelo 46%, 48% e 62% de proteína, CFOP 1.502/2.502, sem movimentação física, com transmissão de propriedade na própria Indústria da Imcopa;

e) A Imcopa envia os produtos adquiridos com fim de exportação (Farelo 46%, 48% e 62% de proteína) para o Porto de São Francisco do Sul, Santa Catarina, para os armazéns Terlogs Terminal Marítimo Ltda, CNPJ 04.814.657/0001-43, Gransol Graneis Sólidos Ltda, CNPJ 79.628.111/0001-05, para formação de lote, CFOP 5.505, com movimentação física carga a carga, frete CIF;"

Soycomex:

“Cervejaria Petrópolis S/A vende parte da sua produção para Soycomex, para atender a demanda de contratos no mercado externo, produtos resultante do processo de industrialização de soja em grãos na IMCOPA.

[...]

a) A Soycomex compra da Cervejaria Petrópolis S/A parte dos produtos acabados resultante do processo de industrialização na Imcopa, Farelo 46%, 48% e 62% de proteína, CFOP 1.502/2.502, sem movimentação física, com transmissão de propriedade na Indústria da Imcopa;

b) A Soycomex envia os produtos adquiridos com fim de exportação, Farelo 46%, 48% e 62% de proteína para o Porto de São Francisco do Sul, Santa Catarina, para os armazéns Terlogs Terminal Marítimo Ltda., CNPJ 04.814.657/0001-43, Cidasc Integrada, CNPJ 83.807.586/0003-90, para formação de lote, CFOP 5.505, movimentação física carga a carga, frete CIF;”

Como se observa, em apertada síntese didática, a soja adquirida pela Cervejaria é encaminhada à Imcopa para industrialização por encomenda. Após a industrialização, parte da produção é adquirida pela própria Imcopa e pela Soycomex “com fim específico de exportação”, ocorrendo a transmissão da propriedade das mercadorias na indústria da Imcopa, de onde posteriormente são enviadas para realização da exportação.

A autoridade fiscal, conforme se extrai do item 10 do Termo de Verificação Fiscal, entendeu que, para uma operação de venda se enquadrar na definição de fim específico de exportação, o vendedor deve remeter as mercadorias diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem da empresa adquirente, ou para recinto alfandegado.

Consta ainda que, de acordo com a legislação em vigor, é relevante ao caso o desembarque em recintos alfandegados, visto ser aspecto determinante na caracterização de uma venda com fim específico de exportação, e “portanto, tal exigência não consiste de mera obrigação formal, mas de aspecto determinante na aferição do direito a isenção”(item 10.20 do TVF).

A fiscalização conclui por fim que, no caso em exame, não foi comprovado o cumprimento dos requisitos específicos da legislação, uma vez que os produtos adquiridos pelas empresas exportadoras não foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa adquirente, e que é irrelevante para obtenção do benefício eventual posterior exportação das mercadorias.

Em julgamento na DRJ – Fortaleza, entendeu o colegiado que a configuração legal da isenção nas vendas realizadas para a Imcopa encontra sério obstáculo no art. 45, §2º, III, do Decreto nº 4.524, de 2002, o qual trouxe a previsão da inaplicabilidade do benefício às receitas de vendas efetuadas “a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.”. Segundo o Acórdão recorrido, o fato da cervejaria não industrializar o produto destinado a exportação, mas sim a própria empresa comercial exportadora, demonstra que o negócio formal da industrialização por encomenda não corresponde à essência estampada, uma venda do insumo soja da Cervejaria para a indústria.

Destaca ainda que, de acordo com as informações prestadas pelo contribuinte, o farelo de soja era remetido da Imcopa diretamente para os armazéns Terlogs e Cidasc, por conta e ordem da Imcopa ou da Soycomex, para formação de lotes e realização da exportação. Para comprovar a alegação, foram juntados Memorando de Exportação, Nota Fiscal de Venda emitida pela Cervejaria, Nota Fiscal de Exportação emitida pela Soycomex e Extrato de Declaração de Despacho emitido pelo Siscomex (fls. 41.649/42.116).

Traz também a DRJ que é necessário identificar se os armazéns particulares “Terlogs” e “Cidasc” constituíam-se, em 2010, recintos alfandegados ou, pelo que parece mais próximo, entrepostos aduaneiros de exportação. Porém, concluiu que o contribuinte não logrou êxito em comprovar serem recintos alfandegados, limitando-se a informar que estavam situados nas proximidades da região do porto, dessa forma, restariam descumpridos os requisitos legais que caracterizam a operação com fim específico de exportação.

Por fim, tanto a autoridade fiscal como o colegiado de primeira instância expressaram entendimento de que a comprovação da efetiva exportação não supre o descumprimento dos requisitos legais previstos na caracterização da operação com fim específico de exportação.

O contribuinte, em recurso voluntário, concentra seus esforços em duas operações exemplificativas referentes ao Memorando de Exportação nº 32/2010 e 60/2010, juntando dois conhecimentos de transporte também exemplificativos, que mostram o transporte das mercadorias da Imcopa para a Cidasc (Companhia Integrada de Desenvolvimento Agrícola de Santa Catarina) e para o Terlogs (Terminal Marítimo).

Ainda, defende que a documentação juntada aos autos (Memorando de Exportação, Notas Fiscais, Conhecimento de Embarque, Registro de Exportação, etc.) são suficientes para comprovar a exportação das quantidades vendidas à Imcopa e Soycomex.

Expostos os fatos e argumentos processuais, está configurado o litígio, que passo a apreciar.

De início, importante expor a legislação de regência da matéria: As Leis nº 10.833, de 2003⁴ e 10.637, de 2002⁵, cuidaram de prever a não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes de operações de vendas a (i) **empresa comercial exportadora** com o (ii) **fim específico de exportação**.

Tem-se então dois conceitos iniciais que merecem estudo para a caracterização das operações realizadas, a “**empresa comercial exportadora**” e o “**fim específico de exportação**”.

⁴ Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

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

⁵ Lei nº 10.637, de 2002:

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

[...]

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

Quanto ao conceito adotado no direito brasileiro para a empresa exportadora, por várias vezes se destacou no decorrer do processo administrativo sobre a existência das *tradings* e das empresas comerciais exportadoras “*não-tradings*”.

Pela forma didática, traz-se para formação de entendimento os conceitos expostos pelo Ministério da Economia⁶, ainda com referências ao extinto Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC), disponível em seu sítio na internet.

Em síntese, traz o Ministério que, apesar da legislação brasileira não utilizar o termo “*trading company*”, a doutrina cuidou de realizar definições específicas para diferenciar a empresa comercial exportadora e a *trading company*.

A distinção se faz a partir das empresas comerciais exportadoras (ECE) que possuem o Certificado de Registro Especial e as que não o possuem.

“[...]”

As empresas comerciais exportadoras são reconhecidas no Brasil pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação. Essa norma assegura os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, tanto ao produtor vendedor quanto à ECE.

Pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, apenas as empresas comerciais exportadoras que obtivessem o Certificado de Registro Especial seriam beneficiadas com os incentivos fiscais à exportação. Contudo, a legislação atual não faz essa distinção.

De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): i) as que possuem o Certificado de Registro Especial e ii) as que não o possuem. Entretanto, os benefícios fiscais quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma.

[...]”

Portanto, atualmente, há duas categorias de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE), sem diferenciação com relação aos incentivos fiscais. Essencialmente, as comerciais exportadoras são classificadas em dois grandes grupos: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas “*trading companies*”, regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com Código Civil Brasileiro.

[...]”

⁶ Disponível em "<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-externior/empresa-comercial-exportadora-trading-company>"

Espécies de Empresas Comerciais Exportadoras previstas na Legislação Brasileira

Categorias	Legislação Regulamentadora Básica	Forma de Constituição Societária
Trading Company	Decreto-Lei nº 1.248, de 1972	Sociedade por Ações (S.A.)
Empresa Comercial Exportadora (ECE)	Código Civil Brasileiro	Pode ser constituída sob qualquer forma e não precisa ter capital mínimo

”

O legislativo pátrio, por meio do Decreto nº 1.248, de 1972 (para as denominadas *trading companies*) e Lei nº 9.532, de 1997 (para as empresas comerciais exportadora comuns), previram a não incidência nas vendas com fim específico de exportação para estas empresas. No decorrer do presente processo, pelas suas peculiaridades de fato, não se mostrou relevante a diferenciação das empresas exportadoras, motivo pelo qual agora se busca demonstrar toda a legislação relacionada:

“Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

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

“Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972

Art. 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- Embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- Depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.”

“Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

Art. 39. [...]

§2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.”

Como se observa, a não incidência das contribuições ocorre somente quando as vendas tiverem o fim específico de exportação, caracterizado nos termos da legislação supra.

A definição do que se considera “fim específico de exportação” é expresso em vários atos normativos colacionados pela fiscalização e, extraindo os conceitos das Leis nº

10.637/2002, 10.833/2003, Lei nº 9.532/97 (art. 39, §2º), Medida Provisória nº 2.158/2001 (art. 14, II, VIII, IX, §1º), Decreto nº 4.524/2002 (art. 45, IX, §§1º e 2º) e demais atos normativos, foram identificados os “requisitos” para fruição da isenção sobre a receita de venda (assim como já disposto em relatório):

- a) **De mercadoria ou produto adquirido por empresa comercial exportadora;**
- b) **Com a mercadoria ou produto saindo do estabelecimento do produtor-vendedor;**
- c) **Com a mercadoria diretamente destinada para embarque de exportação, para recintos alfandegados ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação;**
- d) **A remessa para os locais acima determinados pela legislação devem se dar por conta e ordem da empresa comercial exportadora (ECE).**

Vale destacar que, recentemente, a Receita Federal do Brasil, consolidando seu arcabouço normativo relativo ao PIS e a Cofins, editou a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 que, apesar de posterior aos fatos narrados, importante trazê-la ao julgamento pela sua didática:

“Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019

Art. 21. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas:

[...]

III – de venda a Empresa Comercial Exportadora com o fim específico de exportação, observado o disposto no art. 9º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, incisos VIII e IX e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso III; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso III);

[...]

§3º Consideram-se adquiridos com o **fim específico de exportação** os produtos **remetidos diretamente** do estabelecimento industrial **para embarque de exportação ou para recintos alfandegados**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 1º, parágrafo único; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º).

§4º Os procedimentos inerentes à não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na hipótese prevista no inciso III do caput estão disciplinados na Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 10 de maio de 2011.”

(grifou-se)

Como se percebe, a norma infralegal cuidou basicamente de repetir os comandos normativos, restando claro os requisitos acima expostos, devendo, neste julgamento, verificar se foram cumpridos pelo contribuinte.

Em consulta aos atos processuais, fácil verificar o descumprimento do requisito do envio direto para embarque de exportação ou recinto alfandegado (inclusive depósito em entreposto). Conforme destacado nas alegações do Recurso Voluntário, o contribuinte, além de trazer aos autos apenas dois conhecimentos de transporte, não conseguiu provar que os destinos das mercadorias - Cidasc (Companhia Integrada de Desenvolvimento Agrícola de Santa Catarina) e o Terlogs (Terminal Marítimo) – eram de fato alfandegados à época das operações.

Apesar de não alterar o mérito processual, deve ser destacado que o colegiado de primeira instância buscou ainda verificar o transporte efetuado a partir da Imcopa, que industrializou a soja por conta e ordem da Cervejaria. Entretanto, entendo que a legislação, ao estabelecer como quesito o transporte saindo do estabelecimento do produtor-vendedor (Decreto-Lei 1.248/72) ou do estabelecimento industrial (Lei nº 9.532/97), não contou com a possibilidade da industrialização por encomenda realizada por parte da própria Empresa Comercial Exportadora.

Explicando melhor. O fato peculiar deste processo, da industrialização por encomenda ser realizada pela própria Empresa Comercial Exportadora, faz com que inexista, na prática, um transporte previsto na legislação, justamente o realizado entre o produtor-vendedor e a empresa exportadora.

Na inexistência da movimentação física, não poderia este conselheiro aceitar o deslocamento do requisito para o próximo transporte, como acima especificado, da Empresa Comercial Exportadora para um recinto alfandegado ou despacho direto de exportação. E ainda assim, o descumprimento é tamanho, que mesmo levando em conta essa segunda movimentação, não é cumprido o requisito legal.

Restando claro o descumprimento aos requisitos legais estabelecidos para caracterização do fim específico de exportação, resta apreciar a tese do contribuinte de que a efetiva comprovação da exportação seria suficiente para caracterizar a finalidade da operação anterior.

Não é tema menos controverso. O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem apreciado cada caso de acordo com suas particularidades, ora entendendo que a comprovação da efetiva exportação (ex. por meio de memorandos de exportação, Notas Fiscais, etc.) é suficiente para comprovar o fim específico da venda, ora entendendo que o descumprimento das formas previstas no momento da transferência da propriedade gera a descaracterização definitiva do fim específico de exportação, ainda que comprovada *a posteriori*.

Em Acórdãos precedentes, por demonstrarem com propriedade a controvérsia em pauta, tem-se em tabela resumida:

Acórdão nº 9303-004.233	Acórdão nº 3301-006.850
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	ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015. 01/01/2012 a 30/04/2015, 01/10/2015 a 31/12/2015 VENDAS PARA COMERCIAIS EXPORTADORAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

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. [...] Quanto ao fato da área ser alfandegada ou não, não altera minha convicção de que esta operação foi destinada ao mercado externo. Explico: Dos memorandos de exportação apresentados pela Contribuinte constam todos os dados referente a exportação efetuada, destacando-se o número e data do conhecimento de embarque, o país de destino da mercadoria, dados da nota fiscal emitida pela empresa exportadora, número, data de registro e data da averbação do registro de exportação, bem como o número e data do Despacho de Exportação. Verifico ainda, que a Contribuinte figura nos memorandos de exportação na qualidade de remetente com o fim específico de exportação, sendo possível identificar o número e data das notas fiscais emitidas pela Contribuinte, quantidade de mercadorias adquiridas, valor e quantidade exportada no mês.	INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE A imunidade das contribuições sobre as receitas de exportação contempla apenas aquelas efetuadas com fins específicos de exportação, assim consideradas quando as mercadorias forem diretamente embarcadas para o exterior ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora. O sujeito passivo não apresentou documentação comprobatória de que seus produtos vendidos para as comerciais exportadoras foram remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado. A documentação apresentada revela que os produtos foram remetidos para o endereço das comerciais exportadoras. Descumpridos tais requisitos, a responsabilidade pelas Contribuições é da empresa produtora vendedora. [...] Dessarte, concluímos que cumprimento de requisito legal ou obrigação acessória no caso de isenção, imunidade ou outro benefício fiscal não é burocracia ou firula, mas exigência intrinsecamente relacionada ao controle fiscal. No presente caso, a Recorrente apresentou notas fiscais de exportação emitidas por comerciais exportadoras, despachos de exportação emitidos pelas comerciais exportadoras, memorandos de exportação e conhecimentos de transporte internacional, mas tais documentos não se prestaram para comprovar o requisito para fruição da isenção das contribuições; pois não se tratava de mercadorias vendidas pela Recorrente enviadas diretamente para o embarque de exportação ou recinto alfandegado. Isso porque o destino foi o endereço da própria comercial exportadora [...]
--	--

Exposta a controvérsia, me alinho ao entendimento da necessidade do cumprimento dos requisitos legais para comprovação do “fim específico de exportação”, portanto, a apresentação de documentos visando comprovar a efetiva exportação em momento posterior não supre a ausência da remessa direta ao recinto alfandegado e demais requisitos normativos.

Inclusive, em recente Acórdão de novembro de 2019⁷, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão diversa da acima exposta, entendeu que o cumprimento dos requisitos legais visam assegurar o controle da utilização do benefício fiscal, não sendo um formalismo desnecessário ou desproporcional:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

⁷ Acórdão nº 9303-009.733, de 11 de novembro de 2019.

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep, faz-se necessária a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

[...]

Levando-se em conta que esta matéria foi objeto de vários outros processos desse mesmo contribuinte, adoto como razões de decidir o voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, proferido nos autos do processo administrativo nº 11516.721881/2011-73, reproduzido, a seguir:

[...]

Com base nos referidos comandos normativos, infere-se que as vendas com fim específico de exportação, para serem beneficiadas com a isenção das referidas contribuições e integrarem a receita de exportação, para fim rateio do crédito apropriado, depende do cumprimento dos seguintes requisitos: a) remessa das mercadorias para embarque de exportação ou entrega em entreposto aduaneiro de regime comum ou extraordinário, nas vendas para trading companies; e b) remessa das mercadorias para embarque de exportação ou entrega em entreposto aduaneiro de regime comum, nas vendas para demais comerciais exportadoras comuns.

Assim, quer os produtos sejam vendidos a trading companies. quer o sejam vendidos a empresas exportadoras comuns, para usufruir os benefícios fiscais de incentivo à exportação, o produtor-vendedor de remetê-los diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem da empresa adquirente, ou para depósito alfandegado de uso público ou privativo (neste último caso, se a venda foi para trading company).

Com a devida vênia, diferentemente da recorrente, entende-se que as formalidades estabelecidas na referida legislação não são desnecessárias e tampouco desproporcional. Deveras, tais requisitos visam assegurar o controle da utilização do regime de isenção e dos benefícios fiscais de incentivo à exportação, especificamente, para evitar que haja utilização da isenção e utilização em duplicidade dos correspondentes benefícios fiscais.”

(grifou-se)

Além da inegável função de controle da utilização do benefício, necessário ressaltar que se trata de lei, especificamente lei instituidora de isenção e de seus requisitos, nos termos do art. 176 do Código Tributário Nacional⁸. Desta feita, admitir a existência de isenção e a possibilidade do seu gozo independente do cumprimento dos requisitos legais, demonstra verdadeira ilegalidade, especialmente se analisada de maneira sistêmica, dado que o CTN exige expressamente que a isenção deve ser prevista em lei, e esta, necessariamente especificará os requisitos para fruição do benefício.

Percebe-se assim não se tratar de mera formalidade passível de supressão por meio de uma interpretação finalística da norma, até mesmo pela necessidade da interpretação

⁸ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

literal da norma isentiva. A forma no caso em tela, a bem da verdade, visa caracterizar a finalidade da venda antes mesmo da ocorrência da própria exportação, esta, condição para gozo da **imunidade**, entretanto, irrelevante para a isenção. Prova disso, infere-se do texto do art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003⁹, que, ainda que não se efetive a exportação, a isenção estará intocada, o que, a este ponto da discussão parece óbvio, já que os requisitos da norma isentiva não vinculam o benefício à efetiva ocorrência da exportação.

Ainda que tudo acima exposto não convença, me utilizo da brilhante análise do conjunto probatório realizado pelo julgador de primeira instância, o qual peço vênha para transformá-la também em minhas razões de decidir:

“Por sua vez, para comprovar o fim específico de exportação, aferível ao tempo da venda realizada pela Cervejaria à Imcopa e Soycomex, bastaria que na nota fiscal de venda figurasse como **adquirente** uma empresa comercial exportadora, e como **destino** das mercadorias um endereço que correspondesse a um dos locais previstos na legislação de regência. Tanto a NFV quanto a NFE registram como adquirente um comercial exportador, mas nenhuma delas registram o local de destino do produto. O conhecimento de transporte seria o documento apropriado para tal comprovação, do qual lança mão o contribuinte apenas em duas operações de exportação, sugerindo que elas sejam paradigmáticas. Entretanto, os exemplos propostos não se aplicam à generalidade dos casos.

Com efeito, o conhecimento de transporte de fl 41267 diz respeito a uma carga de soja em grãos, e não de farelo de soja, conforme documentação juntada com o Memorando de Exportação nº 40 (fls 41265/41281). Por sua vez, o conhecimento de transporte de fls 41215, referente à carga de R\$ 37.510 kg de farelo de soja, documentada pela NFV nº 7456, não é pertinente ao Memorando de Exportação nº 60, que, por sua vez, trata da exportação da carga de 11.000.000 kg, documentada pela NFE nº 12432 (fls 41213/41230).

Em que pese a dinâmica própria do setor que produz, comercializa e exporta farelo de soja, que há de ser levada em conta pela legislação e pelo aplicador da lei, a fim de não se frustrar o benefício legal, **é preciso convir que a comprovação da efetividade da exportação não pode estar exclusivamente fundada num controle de estoque do produto haurido de uma incerta composição entre as NFVs e NFEs, que não foi explicitada pelo contribuinte.** Vale dizer: parte da NFV de soja em grãos pela Cervejaria pode compor uma NFV de farelo de soja à Imcopa; várias NFVs de farelo de soja, não necessariamente emitidas pela Cervejaria, podem integrar uma única NFE; e uma mesma NFV de farelo de soja pode estar relacionada em duas ou mais NFEs. Afinal de contas, vai uma distância bem grande entre destinar o produto para embarque de exportação ou para um recinto alfandegado, para se ter o fim específico de exportação, e a inferência de exportação lastreada no movimento do estoque da comercial exportadora. Esse *modus operandi* se prolonga até os armazéns particulares, que, segundo impugnante, são responsáveis pela formação de lotes e exportação.”

(grifou-se)

Como se percebe, é necessário certo esforço para admitir a efetiva exportação das mercadorias constantes das Notas Fiscais de Venda “com fim específico de exportação”, visto que deve ser aceita a comprovação por meio de espécie de controle de estoque efetuado por meio

⁹ Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

de Notas Fiscais de Venda e de Exportação. Somado a isso, vale destacar importante observação da autoridade fiscal, a Imcopa, ora exportadora, também realiza a venda no mercado interno do mesmo produto, o que eleva ainda mais os riscos da operação.

Por fim, em que pese a fundamentação do Acórdão recorrido também no art. 45, §2º, III, do Decreto nº 4.524, de 2002, o qual trouxe a previsão da inaplicabilidade do benefício às receitas de vendas efetuadas “a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, não faço dele minha razão de decidir, visto que a autoridade fiscal de origem não se utilizou deste argumento de forma direta.

II.2.1. Imunidade, Isenção e Suspensão:

Além de matéria já tratada no tópico anterior, defende a recorrente a tese de imunidade das receitas de suas vendas, aduzindo que, as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior têm o status de imunidade, inclusive com jurisprudência nesse sentido e que, ainda que não seja entendida a imunidade/isenção, as operações realizadas pela Cervejaria são alcançadas pela suspensão, nos termos do art. 9º, §1º da Lei nº 10.925/2004.

Inicialmente, como já amplamente demonstrado no decorrer desse julgamento, o presente processo trata de isenção. Em que pese a Lei nº 10.833, de 2003 e a Lei nº 10.637, de 2002, previrem textualmente a “não incidência”, a doutrina e a jurisprudência já são pacíficas no sentido de entender que, independente do termo utilizado pelo legislador, deve ser analisado o instituto por ele criado de acordo com o caso concreto.

Bem se sabe que a doutrina, majoritariamente, ao analisar a isenção como espécie de exclusão do crédito tributário (art. 175, I, CTN), entende que há sim a ocorrência do fato gerador, portanto, existe a incidência tributária.

Como bem definiu Leandro Paulsen¹⁰:

“A **não incidência** está no plano da aplicação da norma tributária impositiva. Só pode ser identificada pela interpretação, *a contrario sensu*, da abrangência citada pela própria norma tributária impositiva. Revela-se na pura e simples ausência de incidência. Fala-se de não incidência relativamente a todas as situações não previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras de obrigação tributária.

A **isenção**, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria nenhuma obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. [...]”

A aparente contradição entre admitir a “isenção”, quando a norma expressamente traz o termo “não incidência” é bem solucionada pela doutrina, ao entender que na hipótese de não incidência pura e simples, prescinde inclusive a necessidade de lei para a exclusão do crédito tributário, visto que o fato não se enquadra na própria regra matriz de incidência tributária.

¹⁰ (Paulsen, Leandro. Curso de direito tributário completo - 10. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, pg. 278)

Apesar de envolver outro tributo, direto ao ponto foi o Ministro Maurício Corrêa, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286 (D.J. 30/08/2002):

“3. Quanto ao mérito é essencial que se defina, inicialmente, qual a natureza da previsão legal impugnada, se isenção ou, como formalizada, espécie de não-incidência.

[...]

5. A **não-incidência**, por sua vez, equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. Pode ser simples “se resultada clara inoccorrência do suporte fático da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária”. **Essencial, portanto, que o fato analisado, ainda que explicitado em lei, não configure circunstância em que o tributo é devido, pois caso contrário estar-se-ia diante de caso de isenção**”

6. O caput do artigo 4º [...] **disciplina situações que denomina não-incidência** (fl.15). **O teor do dispositivo, no entanto, caracteriza-o como sendo de isenção tributária** [...] hipótese de fato em que o imposto é, em regra, devido. Sua exclusão somente se viabiliza, portanto, pela isenção.

(grifou-se)

O fato ora analisado, vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, em sua forma e essência, correspondem a uma venda comum no mercado interno, hipótese clara de incidência das contribuições, motivo pelo qual, o legislador, excluindo o crédito tributário que seria devido, decidiu por isentar as operações.

Assim tem entendido este Tribunal Administrativo, exemplo nos Acórdãos nº 9303-009.733, de 11 de novembro de 2019 e 3302-003.606, de 20 de fevereiro de 2017, que compartilham a seguinte parte da ementa e conteúdo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA **ISENÇÃO**. IMPOSSIBILIDADE.

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da **isenção** da Contribuição para o PIS/Pasep, faz-se necessária a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

[...]

No recurso em apreço, a recorrente alegou que a não incidência (desonerações) das referidas contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, estabelecida nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não se tratava de hipótese de isenção, mas de imunidade tributária objetiva, prevista no art. 149, §2, I, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), que objetivava “desonerar receitas vinculadas (direta ou indiretamente) à exportação”.

Além de ser matéria estranha ao motivo da glosa em apreço, **para a recorrente não existe diferença entre a imunidade tributária da operação de exportação,**

estabelecida no art 149, § 2, I, da CF/1988, a isenção das operações de "vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação", previstas no art. 5º, III, da Lei 10.637/2002 e no art. 6º, III, da Lei 10.833/2002, respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do regime de incidência não cumulativa.

No caso, diferentemente do regime de imunidade tributária das operações de exportação, o regime de isenção em comento está condicionado a que a venda seja feita (i) a empresa comercial exportadora e (ii) para o fim específico de exportação. **Logo, trata-se matéria regulada por lei, cuja análise de compatibilidade com a CF/1988 é expressamente vedada aos integrantes deste Conselho** pelo art. 26A do Decreto 70.235/1972. Assim, uma vez demonstrada a possibilidade de afastamento, passa-se a analisar o signifi ca e alcance dos preceitos legais que disciplinam o assunto.”

(grifou-se)

Não sendo caracterizada a imunidade, resta apreciar o argumento subsidiário de suspensão do crédito tributário.

Também não merece acolhida. O contribuinte traz como afirmação o texto da Lei nº 10.925, de 2004, destacando sua alteração em 2013, conforme segue:

“Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

I – de produtos de que trata o inciso I do §1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;

[...]

§1º [...]

I – cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I – cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

E conclui que: “verifica-se, portanto, que os produtos classificados no NCM 12.01 (soja) estariam albergados pela suspensão [...]”

Difícil até mesmo entender o cerne da argumentação do recurso, visto que o NCM 12.01 constou apenas na redação de 2005, e como exceção à regra do benefício. Não bastasse isso, a Cervejaria demonstra no decorrer de todo o processo comercializar o “farelo de soja”, inclusive junta maioria de Notas Fiscais com o NCM 2304.00.90 e, ainda que se pudesse entender de modo diverso, não traz aos autos prova de que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos.

II.3. Glosa de créditos descontados relativos a créditos na aquisição de soja – Estorno efetuado em 2012:

Como já ressaltado em relatório, no ano-calendário de 2010, o contribuinte apurou, de forma indevida, crédito em duplicidade relativo à aquisição de soja, descontando tanto os créditos presumidos, previstos na Lei nº 10.925, de 2004, quanto os créditos básicos da não-cumulatividade.

O próprio contribuinte, antes mesmo de qualquer ato de ofício da Fazenda, reconheceu como indevido o aproveitamento dos créditos não-cumulativos, realizando, em 2012, o “estorno” dos créditos acumulados em seu “controle de crédito”, entendendo assim ter providenciado a correta retificação de sua apuração.

A autoridade fiscal e a Delegacia da Receita Federal de julgamento entenderam indevido o “estorno” realizado pelo contribuinte, realizando a glosa dos créditos básicos da apuração de 2010.

De acordo com a decisão de primeira instância, o crédito sobre bens e serviços utilizados como insumo devem ser apropriados no mês em que adquiridos, aplicando-se o Princípio da Competência. Apesar de entender a possibilidade de aproveitamento de crédito em períodos subsequentes, conforme expresso no art. 3º, §4º da Lei nº 10.833/2003, assevera que a legislação em verdade se referiu ao saldo credor de contribuição apurado, e não a créditos de operações isoladas lançados para além do mês de apuração. Assim, para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores, seja porque indevido, seja porque não descontado, é necessária a retificação do Dacon e da DCTF do período em que consta a apuração indevida.

O Colegiado *a quo* fundamenta seu entendimento em previsão expressa da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 05 de março de 2010, que dispõe:

“Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

[...]

§5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.”

Por fim, aduz ainda que o “estorno” de crédito em período subsequente ao do correspondente fato gerador acarreta infração ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Pública, na modalidade de postergação de tributo.

A recorrente, busca fundamentar sua prática na aproximação do “estorno” realizado com a possibilidade de apuração do crédito extemporâneo, explicando indevida a realização de glosa sobre um crédito já estornado. Ainda, aduz que o “estorno” efetuado não traria nenhum prejuízo ao Fisco, afigurando-se política fiscal das mais absurdas punir o contribuinte que reconhece o seu erro e o repara antes da instauração de procedimento fiscal.

Destaca ainda que, o art. 3º, §4º da Lei nº 10.833/2003 permite a apuração do crédito em período diverso daquele que originou o direito de apropriá-lo.

Pois bem, apesar da aparente semelhança entre o “estorno” realizado pelo contribuinte e a apropriação de crédito extemporâneo, entendendo que a decisão de um, não necessariamente se vincula ao outro.

O estorno possui conceito próprio e não é estranho à legislação das contribuições, pelo contrário, tem previsão expressa para os casos de furto, roubo, inutilização, deterioração e destruição em sinistro, conforme previsto no art. 3º, §13, da Lei nº 10.833, de 2003.

Nesse ponto, importante ressaltar posicionamento pacífico no âmbito do CARF quanto à prevalência do princípio da verdade material sobre formalidades não exigidas em lei, como inclusive vem decidindo por desnecessária a retificação de Dacon e DCTF nos casos onde o direito creditório é provado por documentação inequívoca.

Apesar do entendimento acima exposto ser favorável ao contribuinte, circunstâncias específicas do caso concreto não permitem a reversão da glosa do crédito indevido. Explicando melhor, mesmo dispensando a retificação do Dacon em homenagem ao Princípio da Verdade Material e do Formalismo Moderado, não se pode permitir a utilização de crédito indevido no período de 2010, evitando a aplicação de juros e multa, para depois, em 2012, realizar seu estorno.

Aceitar o estorno posterior, diferente do que argumenta a recorrente, pode causar (e causaria) prejuízo à Fazenda Nacional. Quando se deixa de retificar o Dacon de período anterior com a redução de seus créditos, o contribuinte pode inegavelmente incidir em hipótese de postergação de tributo, visto que, eventual redução dos créditos em 2010 ocasionaria a existência de débitos, juros e multa, o que, adotando-se a postura de estorno, deixariam de existir.

Não é só. A glosa de créditos posteriormente “estornados” na linha 01 das Fichas 14 e 24 do Dacon não gera qualquer efeito negativo ao contribuinte se este não houver utilizado o crédito indevido em descontos, portanto, não há que se falar em punição ao contribuinte que reconheceu seu erro, ou mesmo de glosa em dobro.

Para melhor visualização do alegado, utilizo-me da planilha e documentos juntados pela recorrente aos autos (fl. 42.336):

PIS							
PERÍODO	ANO	SALDO ANTERIOR	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO CONTÁBIL	REPROCESSO	SALDO DISPONÍVEL
JANEIRO	2010	2.989.269,01	3.290.768,58	4.003.054,57	3.701.555,00	244.157,67	3.457.397,33
FEVEREIRO	2010	3.701.555,00	3.021.593,90	4.336.085,06	5.016.026,16	357.918,61	4.413.949,88
MARÇO	2010	5.016.026,16	2.198.834,44	4.303.021,31	7.120.213,03	749.436,90	5.768.699,88
ABRIL	2010	7.120.213,03	2.656.113,13	4.974.674,05	9.438.773,95	1.221.642,85	6.865.617,92
MAIO	2010	9.438.773,95	2.676.828,49	5.231.791,71	11.993.737,17	1.070.305,67	8.350.275,47
JUNHO	2010	11.993.737,17	2.802.069,29	4.883.971,70	14.075.639,58	872.769,77	9.559.408,11
JULHO	2010	14.075.639,58	3.312.530,39	4.394.811,31	15.157.920,50	554.548,67	10.087.140,36
AGOSTO	2010	15.157.920,50	3.228.621,46	3.912.067,51	15.841.366,55	278.899,25	10.491.687,16
SETEMBRO	2010	15.841.366,55	2.893.042,65	4.156.548,18	17.104.872,08	108.136,82	11.647.055,87
OUTUBRO	2010	17.104.872,08	3.120.974,02	5.104.063,50	19.067.961,56	2.792,59	13.627.352,76
NOVEMBRO	2010	19.067.961,56	3.371.982,94	6.395.894,77	22.111.863,39	41.620,20	16.609.634,39
DEZEMBRO	2010	22.111.863,39	3.929.823,17	5.183.808,80	23.365.849,02	44.109,37	17.819.510,65
JANEIRO	2011	23.365.849,02	2.685.086,41	4.477.631,49	25.158.394,10	-	19.612.055,73
FEVEREIRO	2011	25.158.394,10	2.934.371,18	5.340.171,24	27.564.194,16	-	22.017.855,78
MARÇO	2011	27.564.194,16	2.728.815,09	7.330.002,87	32.165.381,94	-	26.619.043,57
ABRIL	2011	32.165.381,94	2.634.252,09	4.515.119,90	34.046.249,75	-	28.498.911,38
MAIO	2011	34.046.249,75	2.604.274,16	4.421.153,12	35.863.128,71	-	30.316.790,34
JUNHO	2011	35.863.128,71	2.367.496,46	3.779.019,56	37.274.649,81	-	31.728.311,44
JULHO	2011	37.274.649,81	4.003.299,36	3.388.520,44	36.659.870,89	-	31.113.532,52
AGOSTO	2011	36.659.870,89	4.222.507,52	4.414.705,28	36.852.068,65	-	31.305.730,28
SETEMBRO	2011	36.852.068,65	5.040.356,33	4.249.470,97	36.061.183,29	-	30.514.844,92
OUTUBRO	2011	36.061.183,29	5.415.325,32	4.446.544,32	35.092.402,29	-	29.548.083,92
NOVEMBRO	2011	35.092.402,29	5.326.574,17	4.276.742,50	34.042.570,62	-	28.496.232,25
DEZEMBRO	2011	34.042.570,62	5.894.579,97	4.113.944,44	32.261.935,10	-	26.715.596,73
JANEIRO	2012	32.261.935,10	4.283.428,58	4.018.924,17	31.997.430,69	-	26.451.092,32
FEVEREIRO	2012	31.997.430,69	4.562.969,60	5.437.386,65	32.871.847,74	-	27.325.509,37
MARÇO	2012	32.871.847,74	4.732.474,94	6.008.674,79	34.148.047,60	-	28.601.709,23
ABRIL	2012	34.148.047,60	4.043.016,18	4.683.494,28	34.788.525,70	-	29.242.187,33
MAIO	2012	34.788.525,70	4.283.533,13	4.998.622,84	35.503.615,41	-	29.957.277,04
JUNHO	2012	35.503.615,41	4.158.379,04	4.204.230,65	35.549.467,02	-	30.003.128,65
JULHO	2012	35.549.467,02	4.074.903,20	3.964.758,01	35.439.321,83	-	29.892.983,46
AGOSTO	2012	35.439.321,83	5.353.188,51	4.247.748,28	34.333.881,59	-	28.787.543,22
SETEMBRO	2012	34.333.881,59	5.529.964,84	4.289.941,38	33.093.858,13	-	27.547.519,76
OUTUBRO	2012	33.093.858,13	6.794.803,22	4.779.804,52	31.078.859,43	-	25.532.521,06
NOVEMBRO	2012	31.078.859,43	6.476.417,93	4.680.930,70	29.283.372,20	-	23.717.033,83
DEZEMBRO	2012	23.717.033,81	6.445.522,40	4.066.897,08	21.338.408,49	-	21.338.408,51
							5.546.338,37
							5.546.338,39

Conforme se observa na planilha acima, o “estorno” do crédito ocorreu apenas no Saldo de Créditos de Meses Anteriores no período de dezembro de 2012, realizando uma redução no crédito disponível para utilização, vide Dacon:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASILDEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DACON MENSAL-SEMESTRAL 2.7

CNPJ: 73.410.326/0001-60

Mês/Ano: NOVEMBRO/2012

Página: 12

Ficha 14 - Controle de Utilização dos Créditos no Mês - PIS/Pasep
Regime Não-CumulativoCrédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno
Discriminação

Valor

01. Saldo de Crédito de Meses Anteriores

31.078.859,42

[...]

DACON MENSAL-SEMESTRAL 2.8

CNPJ: 73.410.326/0001-60

Mês/Ano: DEZEMBRO/2012

Página: 12

Ficha 14 - Controle de Utilização dos Créditos no Mês - PIS/Pasep
Regime Não-CumulativoCrédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno
Discriminação

Valor

01. Saldo de Crédito de Meses Anteriores

23.600.370,71

A fiscalização nada mais fez do que aplicar a coluna “Reprocesso” informada pelo contribuinte, retirando o crédito indevidamente informado no período próprio (Ano-calendário 2010).

É importante observar que a retificação do Dacon realizado pelo contribuinte em 2012 permaneceria válida caso não fossem efetuadas novas glosas, a única alteração prática causada pelas glosas seria que o saldo de créditos estaria corretamente informado desde 2010, com um valor disponível menor em todos os meses do ano, portanto, sem prejuízo ao contribuinte.

Ora, se a realização das glosas não causa prejuízo ao contribuinte, apenas uma antecipação dos efeitos do “estorno”, por que insistir no litígio?

Aqui se mostra o verdadeiro efeito prático da recomposição realizada pelo Fisco. Como outras glosas também foram realizadas em Ação Fiscal, os créditos indevidamente constantes no período de 2010 reduzem o montante do valor a ser lançado, inclusive em relação à multa de ofício e dos juros, o que comprova, na prática, o prejuízo à Fazenda Nacional ou, como levantado pelo colegiado de primeira instância, a postergação do pagamento de tributos.

Esse efeito prático é mais claro quando observada a recomposição realizada pela fiscalização (fl. 40.730):

Ficha	Número da Linha	Rubrica	Mês	Valor	Glosa Créditos Indevidos SOJA	Glosa Créditos Presumidos Sioebe	Glosa Créditos Garrafas Ativo Imobilizado	Glosa Créditos Frete entre Estabelecimentos	Contribuição sobre receitas de venda no mercado interno	Totais	Contribuição devida apurada na competência
14	1	Saldo de Crédito de Meses Anteriores	07/2010	125.934,79						125.934,79	
14	6	Crédito Apurado no Mês	07/2010	453.600,50							
14	6	Crédito Apurado no Mês	07/2010	3.931.899,93	-554.540,42	-1.071.605,67	-73.169,61	0,00		2.692.840,01	
14	6	Crédito Apurado no Mês	07/2010	6.655,28							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	07/2010	-453.600,50							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	07/2010	-2.849.619,01					0,00	-3.309.874,79	
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	07/2010	-6.655,28							
										-491.099,99	491.099,99
14	1	Saldo de Crédito de Meses Anteriores	08/2010	0,00						0,00	
14	6	Crédito Apurado no Mês	08/2010	193.520,02							
14	6	Crédito Apurado no Mês	08/2010	3.686.415,31	-278.699,25	-1.085.828,35	-58.998,96	0,00		2.487.595,05	
14	6	Crédito Apurado no Mês	08/2010	31.386,28							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	08/2010	-193.520,02							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	08/2010	-3.002.969,26					-117.045,28	-3.344.920,84	
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	08/2010	-31.386,28							
										-857.325,79	857.325,79
14	1	Saldo de Crédito de Meses Anteriores	09/2010	0,00						0,00	
14	6	Crédito Apurado no Mês	09/2010	66.194,66							
14	6	Crédito Apurado no Mês	09/2010	4.089.742,31	-108.136,82	-1.290.609,35	-46.503,01	0,00		2.710.677,19	
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	09/2010	-66.194,66							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	09/2010	-2.826.236,78					-730.517,12	-3.622.938,56	
										-912.261,37	912.261,37

Se for revertida a glosa para considerar um crédito indevido de soja, este valor será utilizado na recomposição dos saldos para reduzir o valor de contribuição a ser lançado, inclusive reduzindo os juros e multa de ofício. Como conceber tal efeito a um crédito comprovadamente indevido?

Mais ainda. Vale apreciar o texto legislativo no qual se funda a argumentação da recorrente:

“Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo **nos meses subsequentes.**”

(grifo do relator)

Sem adentrar na divergência interpretativa do dispositivo acima (se o legislador se referiu ao crédito ou ao saldo), de pronto, constata-se a insubsistência do argumento da possibilidade de apropriação em período diverso. A Lei traz expressa previsão somente para os períodos subsequentes, portanto, posteriores ao momento da origem do crédito e não antes, como quer o contribuinte.

Por fim, vale destacar que o estorno de créditos previsto na legislação é lançado como ajuste negativo no crédito do próprio período de apuração em que é realizado o estorno. Se assim fosse lançado pelo contribuinte, de fato, poderia haver uma glosa em duplicidade, visto que o crédito seria reduzido tanto no controle de saldos acumulados, como no apurado no período.

Como a recorrente somente efetuou a redução do saldo constante em seu controle de créditos, a glosa efetuada pela fiscalização terá efeitos somente em relação aos períodos anteriores ao “estorno” realizado pelo contribuinte, não havendo que se falar em “punição” ou glosa em duplicidade.

Desta forma, a glosa deve ser mantida.

II.4. Glosa dos Créditos Presumidos do Sicobe:

Conforme explicado em relatório, nos termos do atualmente revogado art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, em seu §2º, trazia que as pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58-A, poderiam deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento de que trata o §3º do art. 28 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, efetivamente pago no mesmo período.

Em síntese, evitando a ampla explicação sobre o tema realizada em Relatório, o contribuinte, obrigado à utilização do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), tem os equipamentos instalados pela Casa da Moeda do Brasil (CMB) que, de acordo com o art. 28, da Lei nº 11.488, de 2007, teve a atribuição da integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos utilizados.

O §3º do art. 28, por sua vez, previu que o estabelecimento industrial deveria ressarcir a Casa da Moeda do Brasil pela execução dos procedimentos anteriormente citados.

Entretanto, como se extrai dos autos, o contribuinte, em vez de realizar o pagamento previsto por meio de DARF, ingressou com ação judicial questionando a legalidade do ressarcimento, efetuando o depósito judicial do valor integral.

A autoridade fiscal, verificando a inexistência de DARF do efetivo pagamento do valor do ressarcimento, efetuou a glosa dos créditos, alegando que, somente em 25/02/2011, momento da conversão do depósito em renda em favor da CMB, poderiam ser aproveitados os créditos presumidos, visto que a legislação condiciona o crédito presumido ao efetivo pagamento do ressarcimento previsto no art. 28, §3º, da Lei nº 11.488, de 2007.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por sua vez, entendeu correta a glosa realizada pela fiscalização, dado que, na inexistência do efetivo pagamento, previsto no §2º do art. 58-T, não poderia ser realizada a dedução do crédito previsto no mesmo dispositivo.

O contribuinte, por sua vez, em Recurso Voluntário, narra que obteve duas liminares suspendendo a exigência da cobrança do ressarcimento e ainda, que o depósito judicial seria hábil para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Desta forma, nos termos do art. 151, II ou IV, do CTN, estaria a exigibilidade do crédito tributário suspensa em virtude da concessão de medida liminar em mandado de segurança (ou depósito judicial), resguardando o contribuinte de todos os efeitos negativos decorrentes da exigência indevida do tributo.

Traz ainda que a postura adota pelo Fisco acaba por punir a busca do contribuinte pelo judiciário, não sendo possível admitir a literalidade da norma (art. 58-T, §2º, Lei nº 10.833/2003) para a glosa indevida dos créditos presumidos de PIS e Cofins.

Por fim, ressalta seu entendimento que, independente da natureza que se admita para o ressarcimento, obrigação acessória ou taxa, a suspensão da cobrança lhe garantiria o direito ao crédito.

Para análise do tema, necessário transcrever a legislação de regência:

“Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 58-T. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei ficam **obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção**, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput deste artigo, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º As pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins**, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido correspondente ao ressarcimento** de que trata o § 3º do art. 28 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, **efetivamente pago no mesmo período.**”

“Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 28. [...]

[...]

§ 2º Fica atribuída à **Casa da Moeda do Brasil a responsabilidade pela integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva de todos os equipamentos** de que trata o art. 27 desta Lei nos estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros, sob supervisão e acompanhamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil e observância aos requisitos de segurança e controle fiscal por ela estabelecidos.

§ 3º Fica a cargo do estabelecimento industrial fabricante de cigarros o **ressarcimento** à Casa da Moeda do Brasil pela execução dos procedimentos de que trata o § 2º deste artigo, bem como pela adequação necessária à instalação dos equipamentos de que trata o art. 27 desta Lei em cada linha de produção.

Em resumo, a Lei criou obrigação acessória da instalação de equipamentos de controle de produção a ser cumprida pelo estabelecimento industrial de bebidas, obrigação esta de responsabilidade exclusiva da Casa da Moeda do Brasil.

Pela execução dos procedimentos, nos termos do art. 28, §3º, da Lei nº 11.488, de 2007, deve o contribuinte realizar o ressarcimento dos custos envolvidos em valor estabelecido pela Receita Federal do Brasil.

Realizado o efetivo pagamento do ressarcimento, é permitido ao contribuinte apurar crédito presumido correspondente ao valor ressarcido à CMB.

Como se percebe, apesar da grande discussão, não se trata de situação complexa. A Casa da Moeda do Brasil, inicialmente Autarquia, agora Empresa Pública, nos termos do Decreto nº 2.122, de 13 de janeiro de 1997, possui patrimônio próprio e autonomia administrativa.

Diante dessa autonomia, o legislador, ao lhe criar a responsabilidade da instalação e manutenção do Sicobe, buscou anular os efeitos patrimoniais dessa obrigação, prevendo o ressarcimento à CMB do valor relativo aos custos pela execução dos procedimentos. Entretanto, não pretendendo onerar o contribuinte pela instalação de sistema de controle de interesse do

Estado, previu ainda o desconto de crédito presumido correspondente ao ressarcimento efetuado àquela Empresa Pública.

Ora, em simples análise fática e normativa percebe-se clara vinculação íntima entre o efetivo pagamento do ressarcimento à CMB e o direito ao crédito presumido, portanto, me parece acertada a decisão do colegiado de primeira instância.

Antes de adentrar nos fundamentos próprios da decisão, necessário esclarecer que lhe foi reconhecido o direito ao crédito presumido, porém, somente na data da conversão em renda do depósito judicial, esta considerada como a data do efetivo pagamento.

Pois bem, repetidas inúmeras vezes em recurso voluntário, o argumento da suspensão da cobrança do ressarcimento, seja pelo depósito do montante integral, seja pela concessão de medida liminar, não me parece válido. De fato, nos termos do Código Tributário Nacional, deve ser reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, porém, não se pode admitir uma conexão lógica com a possibilidade do desconto dos créditos presumidos.

A apuração e desconto do crédito presumido previsto no art. 58-T, §2º da Lei nº 10.833, de 2003, como já dito anteriormente, só pode ser aproveitado quando da realização do efetivo pagamento à CMB, se por qualquer motivo (ainda que por decisão judicial) essa obrigação não é extinta, não há que se falar em direito ao crédito. Pensar de outro modo seria admitir o gozo de um benefício antes mesmo do adimplemento de suas condições e, como se sabe, ao se falar de “benefício fiscal”, trata-se de patrimônio público, a sociedade arca com tal custo, motivo pelo qual deve lhe ser garantida segurança em sua concessão.

Desta forma, irretocável a decisão de admitir o desconto do crédito presumido somente na data da extinção da obrigação que, nos termos da decisão da autoridade fiscal, coincide com a data da conversão do depósito em renda.

Merece novo destaque o exposto no parágrafo anterior: a concessão de medida liminar, como medida de suspensão da exigibilidade da cobrança, não ocasionou a perda do direito ao ressarcimento, portanto, inexistiu prejuízo ao contribuinte como fez crer em seu recurso. A mera postergação do direito de descontar o crédito ocorreu em virtude da própria postura do contribuinte, o que não se pode confundir com punição pelo socorro ao poder judiciário.

Vale destacar as palavras do i. Relator de primeira instância que, na apreciação do tema destacou:

“Na espécie, os elementos normativos “pagamento” e “efetividade” não estão presentes quando da apuração das contribuições com fatos geradores em 2010, mas apenas na conversão do depósito em renda da CMB.

Segundo a doutrina, pagamento em sentido estrito é ato jurídico consistente na prestação específica da conduta estipulada, no tempo e lugar previstos. No caso de obrigações jurídicas, o objeto da conduta se investe de conteúdo eminentemente econômico, a exemplo da obrigação relativa a taxa de ressarcimento. Nesses termos, dois são os elementos constituintes do ato de pagamento: um *objetivo*, a prestação de algo; outro *subjetivo*, o *animus solvendi* da obrigação assumida ou legal. Para sua caracterização, tais elementos devem ser aferidos no momento da realização do ato de pagar, não em outro, como o da conversão em renda.

Por óbvio, o depósito judicial das taxas de ressarcimento não reúne o segundo requisito, pois a intenção do contribuinte é exatamente não solver a obrigação, já que a ela se opôs judicialmente. Em outros termos: o depósito não possui efeito liberatório.”

O contribuinte defendeu ainda em suas alegações que, independente da natureza do ressarcimento, seja de obrigação acessória, seja de taxa, não altera o mérito processual, visto que a suspensão da cobrança lhe asseguraria o direito ao desconto do crédito nos termos do art. 151, II do CTN, sendo incabível a alegação do Auditor-Fiscal de que o ressarcimento, por consubstanciar-se em obrigação acessória e não em tributo de qualquer espécie, afastaria a aplicação da dita suspensão do crédito tributário.

Neste ponto, apesar de não alterar o mérito do julgamento, tenho que discordar do argumento da fiscalização. A obrigação acessória em verdade, reside no comando da instalação dos equipamentos contadores de produção, previsto no caput do art. 58-T da Lei nº 10.833, de 2003, sendo o ressarcimento, custo vinculado ao seu adimplemento.

Quanto à natureza do ressarcimento à CMB, muito se discutiu, ora concluindo por sua natureza decorrente de obrigação acessória, ora entendendo tratar-se de taxa pelo exercício do poder de polícia.

Nessa discussão, resta admitir a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que tem firmado entendimento unânime quanto à natureza tributária do ressarcimento, como exposto na recente decisão do Recurso Especial nº 1.448.916-RS (DJ 28/06/2018), bem como no REsp nº 1.556.350/RS e REsp nº 1.448.096, que abaixo se destaca:

“TRIBUTÁRIO. SISTEMA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO DE BEBIDAS - SICOBE. ART. 58-T DA LEI 10.833/03 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.827/08). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÃO DE RESSARCIR OS CUSTOS SUPOSTOS PELA CASA DA MOEDA COM A FISCALIZAÇÃO DA ATIVIDADE. ART. 28 DA LEI 11.488/07. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. TRIBUTO. TAXA PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA E BASE DE CÁLCULO DO RESSARCIMENTO POR ATO DA RECEITA FEDERAL. ATO DECLARATÓRIO DO EXECUTIVO RFB 61/08. VIOLAÇÃO AO ART. 97, INCISO IV DO CTN, RESERVA LEGAL. PROPORCIONALIDADE À CAPACIDADE PRODUTIVA IMPOSTA PELA LEI. NÃO OBSERVÂNCIA PELO ATO INFRALEGAL. FIXAÇÃO DE VALOR ÚNICO. AFRONTA AO ART. 28, § 4º. DA LEI 11.488/07. PREJUDICADA A MULTA PELO INADIMPLEMENTO DO RESSARCIMENTO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. O art. 58-T da Lei 10.833/03 (redação dada pela Lei 11.827/08) criou para as pessoas jurídicas que importam ou industrializam refrigerante, cerveja, água e refresco a obrigação de instalar equipamentos contadores de produção a fim de viabilizar a fiscalização da cobrança de PIS/COFINS e IPI. Ao regulamentar o dispositivo, a Instrução Normativa RFB 869/08 estabeleceu que o monitoramento da contagem seria feito por meio do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (SICOBE).

2. O dever de adotar o SICOBE qualifica-se como obrigação acessória, de que cuida o art. 113, § 2º. do CTN.

3. O art. 28, §§ 2º. e 3º. da Lei 11.488/07 impôs ao estabelecimento industrial o dever de ressarcir (entregar dinheiro) a Casa da Moeda do Brasil por possibilitar o funcionamento do SICOBE.

4. Avulta a necessidade de distinguir a natureza das duas obrigações tributárias distintas, circunscritas ao SICOBE: (i) o dever de implementá-lo, de natureza acessória; e (ii) o dever de ressarcir à Casa da Moeda do Brasil os custos ou despesas da fiscalização da atividade, de natureza principal. Precedente: REsp. 1.069.924/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 26.2.2009.

5. A diferença fundamental entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória é a natureza da prestação devida ao Estado. Consoante ensina a Professora REGINA HELENA COSTA, Ministra do STJ, enquanto a primeira consubstancia entrega de dinheiro, a segunda tem natureza prestacional (fazer, não fazer, tolerar). Isto não significa, todavia, que das obrigações acessórias não resultem dispêndios aos contribuintes, muito pelo contrário.

6. Parte da doutrina e da jurisprudência defende que o fato de as obrigações acessórias implicarem gastos aos contribuintes possibilita ao Estado criá-las, responsabilizá-los por seu implemento e, desde logo, cobrar por estes inevitáveis gastos, sem desnaturá-las. Olvida-se, entretanto, que a partir do momento em que nasce o dever de pagar quantia ao Estado, de forma compulsória, tem vida a obrigação tributária principal.

7. Os arts. 58-T da Lei 10.833/03 c/c 28 da Lei 11.488/07 impuseram obrigação pecuniária compulsória, em moeda, fruto de ato lícito. Assim, a despeito de ter sido intitulada de ressarcimento, a cobrança se enquadra no conceito legal de tributo, nos termos do art. 30. do CTN.

8. Os valores exigidos, à guisa de ressarcimento, originam-se do exercício de poderes fiscalizatórios por parte da Fazenda Nacional, para evitar que as empresas produtoras de bebidas incidam em evasão fiscal. Tais atos fiscalizatórios são ínsitos ao poder de polícia de que está investida a União Federal, cuja remuneração pode ser perpetrada por meio da chamada taxa de polícia. Até aqui, mal algum há na conduta do Estado, pois lhe é amplamente permitido criar novas taxas através de lei.

9. O vício surge na forma como se estabeleceu o valor da taxa, por meio do Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08. É que o art. 97, inciso IV do CTN estatui que somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota e da base de cálculo dos tributos e o art. 28, § 4o. da Lei 11.488/07 não previu o quantum deveria ser repassado à Casa da Moeda do Brasil, apenas atribuiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para fazê-lo.

10. Ademais, o Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08, quando definiu o valor cobrado a título de ressarcimento em número fixo por unidade de produto, não respeitou o contido no próprio dispositivo que lhe outorgou esta competência. O art. 28, § 4o. da Lei 11.488/07 estabeleceu a premissa segundo a qual os valores do ressarcimento deveriam ser proporcionais à capacidade produtiva do estabelecimento industrial, mas a Secretaria da Receita Federal do Brasil não se preocupou com este importante aspecto, cobrando igual montante de todos os produtores, indistintamente.

11. Desta forma, há violação ao art. 97, IV do CTN e ao 28, § 4o. da Lei 11.488/07, de modo a contaminar todo substrato vinculada ao ressarcimento, sobretudo a penalidade por seu inadimplemento.

12. Neste contexto, os questionamentos em torno da multa pelo não pagamento do ressarcimento restaram prejudicados com o entendimento que ora se firma da impossibilidade de cobrança do próprio ressarcimento, cuja alíquota e base de cálculo foram previstas em afronta ao art. 97, IV do CTN e 28, § 4o. da Lei 11.488/07. Insustentável a obrigação de ressarcir, fixada no Ato Declaratório do Executivo RFB 61/08, também o é a multa decorrente de seu fictício inadimplemento. Por conseguinte, prejudicado está o conhecimento do dissídio jurisprudencial quanto à possibilidade de ato infralegal ampliar o conteúdo de punição tributária.

13. Recurso Especial conhecido e provido.

(REsp 1448096/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/10/2015, DJe 14/10/2015)”

Em que pese na mesma discussão ter sido concluída a contrariedade da obrigação ao art. 97, IV do CTN (Somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota do tributo e sua base de cálculo [...]), não pode este Conselho desconsiderar a obrigação legal da realização do ressarcimento, dada a inexistência de decisão definitiva no âmbito do STJ em sede de recurso repetitivo ou qualquer ato com efeitos *erga omnes*, assim inclusive decidiu recentemente o CARF no Acórdão nº 3302-007.634, inclusive não deixando dúvida quanto a eventual aplicação de ofício da retroatividade benigna:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Data do fato gerador: 31/03/2014, 30/04/2014, 31/05/2014, 30/06/2014, 31/07/2014, 31/08/2014, 30/09/2014, 31/10/2014, 30/11/2014, 31/12/2014, 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 30/06/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 31/10/2015, 30/11/2015, 31/12/2015, 31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016, 31/07/2016, 31/08/2016, 30/09/2016, 31/10/2016, 30/11/2016

SICUBE. PREJUÍZO AO NORMAL FUNCIONAMENTO. MULTA. CABIMENTO.

A multa prevista no art. 30 da Lei nº 11.488/2007, por ação ou omissão praticada pelo fabricante tendente a prejudicar o normal funcionamento do Sistema de Controle de Produção de Bebidas, aplica-se no caso de omissão caracterizada pela falta de ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil, responsável pela manutenção preventiva ou corretiva.

[...]

Todavia, como já mencionado no item "Da Admissibilidade" tanto a alegação de inconstitucionalidade como a de ilegalidade das normas jurídicas são estranhas à competência do CARF.

[...]

A exigência da instalação e manutenção do equipamento de controle de produção foi criada por este enunciado, com conteúdo obrigacional.

Art. 58-T. da Lei 10.833/03

As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58A desta Lei ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Todavia, a Lei 13.097/2015 retirou o mencionado enunciado do ordenamento jurídico, tendo substituído por este:

Art. 35. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 14 ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

[...]

O Código Tributário Nacional prescreveu que uma norma "benéfica" é aplicada retroativamente em três hipóteses, quais sejam: (i) quando deixe de defini-lo como infração, (ii) deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão ou (iii) comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso concreto não houve qualquer uma destas hipóteses eis que em nenhum momento deixou de ser exigido o referido mecanismo de controle."

Desta forma, caracterizada a natureza tributária do ressarcimento, necessária interpretação do art. 58-T da Lei nº 10.833, de 2003, à luz do Código Tributário Nacional.

Repetindo o texto do ato normativo, tem-se:

"Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 58-T. [...]

[...]

§ 2º As pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento** de que trata o § 3º do art. 28 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, **efetivamente pago no mesmo período.**"

Dada a natureza tributária da exigência, não há como aceitar a realização de depósito judicial como comprovação do "efetivo pagamento", visto que a extinção da obrigação tributária ocorre somente quando da conversão do depósito em renda, nos termos do art. 156, VI, do Código Tributário Nacional.

Por fim, vale destacar que admitir o crédito antes de sua existência atenta contra a própria previsão legal, motivo pelo qual não há que se falar em prevalência do princípio da verdade material sobre formalidades exigidas.

Diante do exposto, entendo acertada a glosa, visto que o direito ao creditamento surgiu somente em 25/02/2011, com a conversão do depósito em renda, período no qual deveria ser realizado o desconto do crédito correspondente.

II.5. Glosa dos Créditos Descontados relativos às Embalagens retornáveis destinadas ao ativo imobilizado – Ausência de Prejuízo ao Fisco e da Razoabilidade – Desproporcionalidade e ilegalidade da autuação:

Em breve resumo, a autoridade fiscal glosou parte dos créditos decorrentes da aquisição de ativos imobilizados por ter sido apurada em 12 (doze) parcelas em vez de 6 (seis).

Conforme o texto vigente à época, a Lei nº 10.833, de 2003 previa:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

[...]

§16. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do §1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

I – no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos); ou

II – na hipótese de opção pelo regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei, no prazo de 6 (seis) meses, à razão de 1/6 (um sexto) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, ficando o Poder Executivo autorizado a alterar o prazo e a razão estabelecidos para cálculo dos referidos créditos.”

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em poucas palavras, entendeu que, se deve ser aplicado o prazo de 6 (seis) meses previsto no inciso II do §16, que se aplique a norma em sua inteireza, inclusive quanto à razão de 1/6 dos créditos.

O contribuinte, em seu Recurso Voluntário, reitera ser opcional o número de parcelas de apropriação do crédito e, ainda que fosse obrigado a apropriar em 6 (seis) meses, defende que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, conforme inteligência do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Traz ainda que inexistente prejuízo ao Fisco a apropriação em doze parcelas, pelo contrário, é benéfico, e que, se entendida como forma correta a apuração em 6 (seis) meses, deveria ser proporcionalizada à razão de 1/6, e não de 1/12 como fez a fiscalização.

O tópico é objeto de recurso de ofício e voluntário, apesar de difícil interpretar o recurso do contribuinte, quando sua tese foi deferida pelo julgamento de primeira instância, de forma até mesmo mais benéfica do que a apropriação em 12 parcelas.

Nesse tema, entendo que a glosa dos créditos é indevida. O direito ao crédito é patente, salta aos olhos logo em primeira vista, inclusive reconhecido pela autoridade fiscal, que o glosou somente em virtude de entender que a apuração foi realizada de forma diversa da prevista em lei.

Pois bem, assim como defende o contribuinte, entendo que o §16 da Lei nº 10.833, de 2003, em verdade estabeleceu um direito, especificamente um benefício ao contribuinte optante pelo regime especial instituído pelo art. 58-J da citada Lei, ao permitir que, diferente das pessoas jurídicas em geral, que podem apurar seus créditos em 12 parcelas, estas teriam um tratamento especial, podendo apurar seus créditos de maneira mais célere, gerando um inequívoco benefício financeiro diante de um ambiente inflacionário.

A utilização pelo contribuinte pelo desconto de créditos em 12 parcelas, longe de se mostrar um descumprimento de obrigação de fazer, na verdade encontra guarida quando interpretada a norma em sua essência finalística. Dessa forma, apesar da existência da conjunção disjuntiva “ou” no texto normativo, que gera ideia de alternância, em mero exercício de

raciocínio lógico pode-se entender como possível a opção pelo contribuinte do regime especial do art. 58-J o desconto do crédito permitido às pessoas jurídicas de forma geral.

E mais. Ainda que utilizada a tese da fiscalização de que o art. 3º, §16, II, da Lei nº 10.833, de 2003, estabeleceu uma obrigação de fazer, portanto uma exigência de ação, a existência posterior da Lei nº 13.097, de 2015, extinguindo a apuração em 6 meses, poderia ser aplicada, somente nesse caso em particular, como mais benéfica ao contribuinte, o que se pode admitir somente em tese subsidiária, já que, regra geral, a apropriação em período mais longo é prejudicial.

Dessa forma, por ser o pleito principal do contribuinte o reconhecimento da apropriação dos créditos em 12 (doze) meses, na proporção de 1/12 (um doze avos), deve ser reconhecida a procedência do recurso voluntário neste tópico.

II.6. Multa Confiscatória – Violação ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal:

Quando à alegação de efeito confiscatório da multa estabelecida no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, como bem se sabe, é vedado aos Conselheiros do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme previsto no art. 62 do RICARF.

Nesse sentido, aplico o entendimento da Súmula CARF nº 2:

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

III. Conclusão

Em conclusão, VOTO por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim – Redatora *ad hoc*

Voto Vencedor

Em que pese a bem fundamentada decisão do i. Conselheiro Relator, compreendo ser necessário a adoção de solução diversa ao presente processo, apenas no tocante a glosa de Créditos descontados relativos a pagamentos realizados ao Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), a título de ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil (CMB), **como se passa a expor.**

Nos termos do atualmente revogado art. 58-T da Lei nº 10.833/2003, em seu §2º, traz que as pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58-A, podem deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento de que trata o §3º do art. 28 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, efetivamente pago no mesmo período.

Ou seja, os estabelecimentos industriais envasadores das bebidas classificadas no códigos 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), foram obrigados a realizar a instalação do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe).

O Sicobe permite à RFB controlar, em tempo real, todo o processo produtivo de bebidas no país, mediante a utilização de equipamentos e aparelhos para o controle, registro, gravação e transmissão das informações à sua base de dados.

Sendo a CMB responsável pelos procedimentos de integração, instalação e manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos que compõem o Sicobe, é devido, pelo estabelecimento industrial envasador, ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil, no valor de R\$ 0,03 (três centavos de real), por unidade de produto controlado pelo sistema.

Por sua vez, o contribuinte poderia deduzir do PIS e da Cofins crédito presumido correspondente ao ressarcimento do valor efetivamente pago à CMB.

Em litígio, discussão acerca do crédito presumido.

De acordo com o item 7.10 do TVF, o contribuinte foi intimado a apresentar os demonstrativos de utilização dos créditos presumidos Sicobe e os respectivos ressarcimentos efetuados à Casa da Moeda do Brasil mediante pagamento dos DARF com código de recolhimento 0075 relativos ao anos-calendário de 2009 e 2010.

Em resposta à intimação, informou que **os ressarcimentos foram efetuados mediante depósitos judiciais** originados dos Mandados de Segurança nº 2009.34.00.031285-2 e 2009.34.00.28544-0.

De forma sintética, conforme o TVF, o contribuinte questionou judicialmente a constitucionalidade do ressarcimento, motivo pelo qual, em vez de recolher os DARF, realizou depósitos judiciais do valor devido, **posteriormente convertidos em renda** em favor da CMB dada a desistência das ações judiciais.

Por outro lado, a fiscalização, ao levantar os valores de crédito presumido apurados no ano de 2010, realizou a glosa integral em virtude da ausência do **efetivo pagamento** dos ressarcimentos devidos à Casa da Moeda do Brasil no ano de 2010.

Entendeu ainda, conforme o “Anexo Controle de Ressarcimentos Sicobe 2009-2010” (fls. 40.238-40.240), que a data do efetivo pagamento ocorreu em 25/02/2011, com a conversão do depósito em renda, sendo possibilitado ao contribuinte, somente nesse período de apuração, o desconto dos créditos presumidos, portanto, indevido o desconto dos créditos em 2010.

Com razão à Recorrente.

Como visto é fato incontroverso que a Contribuinte realizou os depósitos judiciais relativos aos ressarcimentos à CMB, os quais, posteriormente, foram convertidos em renda da CMB. Ou seja, tais valores foram efetivamente ressarcidos, o que reclama a possibilidade de fruição dos créditos presumidos a que faz jus a Recorrente.

É entendimento pacífico que o depósito judicial do montante integral do débito suspende a exigibilidade do crédito tributário e, uma vez convertido em renda, extingue-se respectivo crédito e, conseqüentemente, extingue a obrigação tributária.

Inclusive, destaco que o depósito judicial é qualificado como pagamento, de acordo com a jurisprudência do STJ, em julgamento do Recurso Repetitivo Resp nº 1.348.640/SP, cujo acórdão da lavra do Ministro Relator foi publicado em 21/05/2014, cuja ementa transcrevo:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. COMPLEMENTAÇÃO DE AÇÕES. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. DEPÓSITO JUDICIAL. JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA. ENCARGO DA INSTITUIÇÃO DEPOSITÁRIA.

1. Para fins do art. 543-C do CPC: "Na fase de execução, o depósito judicial do montante (integral ou parcial) da condenação extingue a obrigação do devedor, nos limites da quantia depositada". 2. Aplicação da tese ao caso concreto.

3. RECURSO ESPECIAL PROVIDO

Portanto, tendo sido realizados os depósitos em ação própria referentes aos períodos analisados, o que pressupõe o pagamento, além da comprovação de que referidos valores foram efetivamente convertidos em renda da CMB, tem-se que devem ser mantidos os créditos presumidos do SICOB.

Por todo o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos presumidos do SICOB.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim