



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19647.008878/2008-81
ACÓRDÃO	3001-002.639 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NETUNO ALIMENTOS S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2004

AQUISIÇÕES “COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO”. COMERCIAL EXPORTADORA. DESNECESSIDADE DE ATENDIMENTO DOS REQUISITOS DO ARTS. 1 E 2º DO DECRETO-LEI 1.248/72.

O que caracteriza uma aquisição com o fim específico de exportação é a operação em si, e não o fato de a empresa comercial exportadora ser trading company, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Daniel Moreno Castillo e Larissa Cassia Favaro Boldrin, que lhe davam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente e redatora

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Celso Jose Ferreira de Oliveira (suplente convocado(a)), Wilson Antonio de Souza Correa, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Daniel Moreno Castillo, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário em Pedido de Ressarcimento de fls. 03-05, formalizado por intermédio do PER/DCOMP no 25797.02428.070406.1.1.08-4230, sendo indicado crédito do PIS não cumulativo, relativo ao 4º trimestre de 2004, no valor de R\$ 240.378,84.

Os créditos requeridos referem-se a insumos adquiridos de pessoas jurídicas e físicas, com absoluta preponderância de aquisições de pessoas físicas, de produtos de origem animal (pescados e “frutos do mar” como lagosta e camarão – Capítulo 3 da Tipi), inicialmente negados.

O processo foi objeto de duas diligências com fito de esclarecer, entre outras questões relacionadas à segregação das aquisições por pessoa física e jurídica, bem como verificar a existência de processo produtivo ou beneficiamento das mercadorias adquiridas, antes da destinação das mesmas para o exterior.

O processo de fiscalização envolveu a documentação de vários estabelecimentos do mesmo contribuinte, situados em diferentes UFs, tendo a fiscalização, depois da manifestação de inconformidade, acolhido parcialmente os argumentos do contribuinte e deferido o creditamento pretendido para os estabelecimentos da Bahia e Pernambuco.

No entanto, a decisão recorrida manteve as glosas relativas aos estabelecimentos do Rio Grande do Sul e Ceará com a homologação de R\$ 127.129,73 e glosa de R\$ 113.249,11, a despeito do bojo probatório dos autos não refutarem a exploração da mesma atividade econômica em todos os estabelecimentos.

A fiscalização classifica a contribuinte como empresa comercial exportadora, aplicando à mesma legislação restritiva das contribuições sociais (no caso específico PIS/PASEP) destinada às operações “com fim de exportação” e atrai a aplicação dos artigos 8 e 15 da Lei 10.925/04 como fonte da restrição ao crédito pretendido.

O contribuinte argumenta que não é uma empresa comercial exportadora, uma vez que não possui registro na CACEX, nem cumpria os requisitos legais do Decreto Lei 1.248/72, e que as mercadorias adquiridas e exportadas sofreram beneficiamento antes de serem exportadas, o que as retira da classe destinada às “adquiridas com o fim de exportação”.

Restou na controvérsia submetida ao escrutínio desse C. Conselho apenas e tão somente a discussão jurídica acerca dos créditos presumidos de PIS/PASEP do 4º Trimestre do exercício de 2004 relativos aos estabelecimentos do Ceará e Rio Grande do Sul, nos termos do inciso I do artigo 8º, da Lei 10.925/04, dada a sistemática da não cumulatividade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Daniel Moreno Castillo**, Relator

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma apreciar o feito nos termos do art. 65, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Comercial exportadora. Aquisições “com fim específico de exportação”. Inexistência dos requisitos dos artigos 1 e 2º do decreto-lei 1.248/72.

Parte da discussão travada nos autos trata especificamente da classificação da contribuinte ne condição de comercial exportadora, discussão essa que, no entanto, não foi impeditiva ao deferimento dos ressarcimentos dos demais estabelecimentos que operam da mesma forma e exercícios, incluído o 4º Trimestre de 2004, ao ponto em que a legislação referente às comerciais exportadoras permaneceu a mesma por todo o período.

Cumprido o destaque, por relevante, que não discute nos autos a vinculação de volumes ao exterior, nem tampouco eventual destinação para o mercado interno.

Ainda que a empresa comercial exportadora possa ser classificada de forma geral como toda e qualquer empresa que registre uma operação de exportação ou importação, o artigo 2º do Decreto-Lei 1.248/72 tipifica o conceito legal, tratando-se de norma especial e específica, mesmo que as demais sociedades do Código Civil possam fazer comércio com o exterior.

Art.2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

A contribuinte recorrente não ostentava nenhum desses predicados necessários para a sua configuração enquanto empresa comercial exportadora e, com isso, atrair a restrição de crédito nas entradas de pessoas físicas, cooperativas, etc. e isenção nas saídas dos produtos animais destinados ao consumo humano.

Apura a mesma a contribuição destinada ao PIS/PASEP pela sistemática da não cumulatividade e suas operações, de cujos créditos foram glosados pelo Acórdão da respeitosa DRJ, não foram aquisições “com fim específico de exportação” nos termos mais delineados da legislação tributária.

A contribuinte demonstrou nas folhas 311 a 347 os seus processos produtivos e APPC - Sistema de Análise de Perigos e Pontos Críticos de Controle para todos as proteínas animais, além de ter restado comprovado pelo próprio Fisco, que à folha 2.446 reconhece, após a segunda diligência, que todas as aquisições da contribuinte, sejam de pessoa física, sejam de pessoa jurídica, passavam por algum tipo de beneficiamento.

“10.2. Aferir, por amostragens, se as mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas no 4º Trimestre de 2004 sofreram algum tipo de beneficiamento antes de serem exportadas ou se foram remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Conforme informado acima, as amostragens das mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 1.501 e 2.501) se concentraram nas aquisições de PF, pois, após avaliar o universo de compras a serem contempladas pela amostragem, verificou-se haver grande preponderância de compras efetuadas de PF, em relação às compras de PJ. **Assim, a Fiscalização, ao rever o entendimento inicial e reconhecer que houve algum tipo de beneficiamento das mercadorias recebidas de PF, também reconheceu, com fundamento nas mesmas amostragens, ter havido algum tipo de beneficiamento das aquisições de PJ, pelos estabelecimentos que processaram estas aquisições.**” (destacamos)

A despeito de ter sido constatada a existência de beneficiamento em todas as operações de aquisição dos pescados e frutos do mar, fato que refuta o próprio conceito de “fim específico de exportação” para fins de PIS/PASEP, restrito que está àquelas outras contidas no artigo 1º do mesmo Decreto-Lei acima apontado, **“que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:**

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;**
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.”**

Tendo restado constatado que todos os produtos de origem animal adquiridos de pessoas físicas e jurídicas pelo contribuinte foram submetidos a algum tipo de beneficiamento,

além do fato de que certamente não seriam os pescadores que estariam utilizando da contribuinte como mera comercial exportadora dos seus próprios produtos, assiste razão à contribuinte.

Tampouco os produtos adquiridos pela contribuinte e de cujos créditos se originaram encontravam-se prontos para exportação, como é de rigor para a caracterização de caso de aquisição com “fim específico de exportação”. Assim, os requisitos da norma em destaque em momento algum foram satisfeitos, uma vez que a contribuinte não agiu como mera comercial exportadora, e não realizou embarque por conta e ordem de ninguém. Tampouco serviu ou agiu como depósito em entreposto aduaneiro para fins de mero depósito.

Ora, o fim específico de exportação pressupõe uma a remessa direta do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

O tipo de operação descrito no v. acórdão da DRJ é de outra natureza e tem a ver com operações nas quais uma empresa comercial exportadora adquire um determinado bem pronto e acabado para a exportação própria ou em nome do produtor. Repise-se, nesses casos a aquisição com fim específico de exportação fica caracterizada, ante a ausência de beneficiamento ou intervenção da empresa comercial exportadora sobre o bem adquirido.

Ocorre que as próprias normas sanitárias aplicáveis à espécie, mormente em relação às operações com pessoas físicas, mas ainda com as jurídicas também, por serem aquisições *in natura* de produtos altamente perecíveis já denotam o necessário beneficiamento por parte da recorrente, como bem destacado pela contribuinte nas suas razões recursais.

3. PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. BENEFICIAMENTO.

Como verificado, as operações com “fim específico de exportação” não comportam o beneficiamento por parte do estabelecimento exportador. Logo, as restrições relativas ao creditamento aplicáveis às comerciais exportadoras não podem ser estendidas a operações que demandam beneficiamento, após aquisição do insumo *in natura* no mercado interno e antes da exportação.

O contribuinte apura as contribuições sociais no regime não cumulativo, pois procede, inclusive, com o beneficiamento dos pescados, camarões e lagostas, adquiridos de pessoa física, incorrendo em custos diretos relacionados aos próprios insumos, possuindo o direito de, em relação à proteína animal adquirida (pescados, etc.) tomar créditos, inclusive quanto adquiridos de pessoa física.

Trata-se de espécie de crédito presumido específico de PIS/PASEP contido no artigo 8º da Lei 10.925/04 para os produtos de proteína animal, entre os quais os classificados no NCM capítulo 3, onde classificam-se os pescados.

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, **3**, exceto os produtos vivos desse capítulo,

e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

[...]

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

Ao verificarmos a legislação de regência fica claro que nas Leis não há as mesmas restrições operadas via normas interpretativas inferiores, como aquelas citadas no v. acórdão proferido pela DRJ (IN SRF 379/03 ou Ato Declaratório SRF nº 15/2005). Quando a questão é assim posta, fica clara uma restrição indevida do acórdão da DRJ à não cumulatividade das Lei 10.833/02 e 10.637/02 e o tratamento que as mesmas dispensam às operações e créditos decorrentes de exportações.

No regime não cumulativo, ainda que envolvendo créditos presumidos de aquisições de pessoas físicas, a inexistência de sincronia entre entradas e saídas não é impeditivo ao creditamento das contribuições sociais e tampouco ao seu ressarcimento, salvo exceções expressas que de toda sorte não se aplicam ao caso em voga. A inexistência de aquisições no trimestre em questão não pode servir de óbice, seja para compensações, seja para ressarcimento de créditos acumulados.

Nos casos de concomitância de não cumulatividade com crédito presumido de aquisições beneficiadas e exportadas, são as disposições gerais que tratam da matéria na Lei 10.637/02 em relação ao PIS/PASEP, previstas no artigo 5º, haja vista a ausência de disposição em contrário e específica em Lei.

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...]

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

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

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

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

A atração pretendida do artigo 15 da Lei 10.925/04 ao caso concreto revela-se indevida, uma vez que as restrições contidas no referido artigo estão circunscritas a mercadorias de origem vegetal, como determina expressamente o seu *caput*. A regra básica de interpretação e aplicação legislativa determina, por sua vez, que o *caput* realiza o corte de abrangência legal dos parágrafos, incisos e alíneas que o seguem.

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, **que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM**, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do **caput** do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Outras restrições à compensação e/ou ressarcimento se fizeram constar de forma expressa na legislação em questão, como aquela referente ao leite e nos incisos do parágrafo primeiro do artigo 8º, revelando que, na ausência de tratamento específico em Lei vendando o ressarcimento e havendo outras Leis (10.833/03 e 10.637/02) que regulam a matéria da não cumulatividade em geral, essas regras devem ser aplicadas à concomitância entre crédito presumido e não cumulatividade, como é o da recorrente.

Assim, os insumos adquiridos de pessoas físicas por agroindústria, que sofram beneficiamento antes de exportados dão direito ao crédito presumido nos termos e proporções definidas na Lei 10.925/04 (60%), assim como outros definidos nessa lei, enquanto aqueles adquiridos de pessoa jurídica e também submetidos a beneficiamento, a créditos pelo regime não cumulativo.

Nessa longarina, dou **provimento ao recurso voluntário do contribuinte**.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, Redatora.

O Relator dava provimento ao Recurso Voluntário baseado nas premissas de que a empresa não seria uma empresa comercial exportadora e por entender que o fato de a recorrente ter, em outros períodos, comprovado que realizava beneficiamento das mercadorias antes da exportação, seria suficiente para garantir-lhe o direito ao ressarcimento dos créditos alegados, mesmo sem a apresentação de notas fiscais. O entendimento do colegiado, no entanto, foi diferente pelos motivos expostos a seguir.

Empresa comercial exportadora.

A recorrente afirma não ser empresa comercial exportadora, por não atender aos requisitos estabelecidos no Decreto-Lei nº 1.248/1972 e por realizar o beneficiamento da produção antes da exportação.

Inicialmente cabe destacar que o simples fato de a requerente estar habilitada para operar com comércio exterior e efetuar exportações é requisito suficiente para considerá-la uma empresa comercial exportadora comum, que é regida pelas mesmas leis comerciais e civis que regem qualquer empresa comercial ou industrial. Tal fato resta incontroverso nos autos, a vista das notas fiscais de saída para exportação. São exigidos requisitos especiais unicamente para a empresa que deseja atuar como “*trading company*”, segundo os termos do Decreto-Lei nº 1.248/72 e da Portaria SECEX nº 23, de 14/07/11.

Deve ser destacado, também, que se consideram adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Esclarecido esse ponto, resta elucidar que a controvérsia dos autos trata da não apresentação, pela recorrente, das Notas Fiscais referente às aquisições dos estados do Ceará e Rio Grande do Sul ou Santa Catarina, para confirmação de que as mercadorias efetivamente passaram por beneficiamento antes do envio ao exterior. Ou seja, trata-se de questão probatória.

Nas diversas diligências efetuadas, a recorrente não conseguiu comprovar com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, os correspondentes processos de industrialização referentes aos dois estados mencionados.

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente não nega tal fato. Mas também não apresentou nenhuma comprovação nesse sentido, se limitando a afirmar que seu processo seria igual em todos os estabelecimentos.

Ora, as informações constantes da RFB dão conta (CFOP das notas fiscais) de que as operações foram remetidas diretamente para exterior, o que colocaria a recorrente no papel de expressa comercial exportadora e sem direito ao crédito, nos termos da legislação.

Assim, por se tratar de direito creditório, caberia à recorrente o ônus da provar, por meio da apresentação das notas fiscais do período, que os dados enviados à RFB estariam com o CFOP equivocado.

Portanto, nos termos do artigo 170 do CTN, a recorrente não se desincumbiu de provar a liquidez e certeza do seu crédito e, portanto, não lhe assiste razão.

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil