



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

<b>Processo nº</b>	10315.000781/2003-01
<b>Recurso nº</b>	865.622 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-00.957 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	04 de maio de 2011
<b>Matéria</b>	COFINS
<b>Recorrente</b>	SINGER DO NORDESTE LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/03/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Não demonstrada uma das hipóteses discriminadas nos incisos do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, consideram-se preclusas, não se tomando conhecimento, as alegações e as provas apresentadas após o prazo de impugnação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPETÊNCIA DO CARF.

Não cabe ao Conselho Administrativo Fiscal tomar conhecimento de matéria alheia a lide administrativa.

COFINS. VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Na venda a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, os produtos devem ser remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. A possível exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Os conselheiros Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto e Fabiola Cassiano Keramidas acompanharam o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra - Relator.

EDITADO EM: 03/06/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.408 e ss.) contra acórdão da DRJ/Fortaleza-CE (fls. 1.381 e ss.), que, relativamente a auto de infração de COFINS, negou provimento à impugnação da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*“EXPORTAÇÃO. VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO.*

*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 possível ocorrência de exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.*

*PEDIDO PARA JUNTADA ULTERIOR DE PROVA DOCUMENTAL. INEXISTÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.*

*A prova documental deverá ser apresentada no momento da impugnação, sob pena de preclusão desse direito, salvo se demonstrada uma das hipóteses discriminadas nos incisos do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, condições as quais não foram demonstradas pelo sujeito passivo.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido”.*

Cientificada do acórdão, a interessada insurge-se contra seus termos interpondo recurso voluntário a este Eg. Conselho, sustentando, em suma: i) nulidade da

decisão da DRJ por contrariar o princípio do contraditório e ampla defesa, vez que não foram apreciadas provas documentais apresentadas no curso do processo (após a impugnação); ii) nulidade do auto de infração por ausência de fundamentos fáticos e documental suficientes para embasá-lo; iii) que as vendas de mercadorias com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora são isentas de COFINS e iv) que deve ser cancelada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, indicada na intimação da decisão de primeira instância, pela ausência de previsão legal expressa.

O processo foi distribuído a este relator na forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alan Fialho Gandra, Relator

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### Preliminar de Nulidade

A Recorrente afirma que a decisão da DRJ deve ser considerada nula por contrariar o princípio do contraditório e ampla defesa, vez que não foram apreciadas provas documentais apresentadas no curso do processo. Afirma, também, que o auto de infração não tem fundamentos fáticos e documental suficientes para embasá-lo e, por isso, deve ser considerado nulo.

No tocante a alegação de inobservância do princípio do contraditório e ampla defesa, entendo que não há que se falar em nulidade visto que a decisão recorrida adotou o princípio da preclusão, insculpido no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup> (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

Ademais, a demanda de diligência, originada pela própria turma julgadora de primeira instância, tem como principal foco esclarecer se as vendas foram (ou não) a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação. Na consecução do seu fim, a diligência, consubstanciada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.324 e ss.), analisou os documentos relacionados às operações em tela, portanto não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa.

<sup>1</sup> Art. 16 (...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (incluído pela Lei 9.532, de 1997)  
a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;  
b) refira-se a fato ou a direito superveniente;  
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas.

Quanto a afirmação de que o auto de infração não tem fundamentos fáticos e documental suficientes para embasá-lo e, por isso, deve ser anulado, para melhor contextualizar, vejamos o que sustenta a Recorrente, em seu recurso voluntário, na íntegra:

*"13. Com efeito, antes de proferirem a decisão ora recorrida, as autoridades julgadoras de primeira instância determinaram que o processo fosse baixado em diligência, com base na seguinte afirmação: "destarte, considerando as alegações do contribuinte na impugnação, e ante à falta de elementos de prova suficientes para formar a convicção do julgador, deve o presente processo ser encaminhado à Delegacia da Receita Federal em Juazeiro do Norte (CE) para que seja realizada diligência com o objetivo de verificar se as receitas auferidas pelo contribuinte, e que ensejaram a lavratura do auto de infração, se enquadram ou não nas hipóteses elencadas no artigo 14 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001".*

*14. O auto de infração não havia, portanto, conforme reconhecido pelas próprias autoridades julgadoras, reunido elementos suficientes de prova para fundamentá-lo adequadamente. Esclareça-se que a diligência não teve por objeto questões secundárias ou pontuais, mas sim a própria existência do fato gerador tributável. De fato, como fica claro da leitura da decisão que determinou a diligência em questão, o auto de infração não logrou comprovar adequadamente que as vendas realizadas pela Recorrente não haviam sido feitas a uma comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*15. Ora, em vista da ausência de suporte fático e documental adequado para sustentar a sua acusação, como reconhecido pelas próprias autoridades julgadoras, que tiveram de determinar a realização de diligência para busca de provas que pudessem de fato suportar a autuação contra o contribuinte, é evidente que o auto de infração em questão deve ser declarado nulo. De fato, não é possível suprir posteriormente, no curso do processo, deficiência dessa natureza. Se, quando da lavratura do auto de infração, o agente fiscal não foi capaz de reunir elementos de prova suficiente, não é possível que posteriormente o faça, pois o momento processual adequado para o agente fiscal reunir as provas porventura existentes contra o contribuinte antecede a lavratura do auto de infração e se esgota com a autuação.*

*16. Até mesmo porque tal situação fere o próprio direito de ampla defesa e contraditório do contribuinte, bem como o princípio do devido processo legal.*

*17. Assim, ante a ausência de embasamento adequado da autuação, conforme reconhecido pelas próprias autoridades julgadoras, há que se declarar nulo o auto de infração ora lavrado".*

Em que pese a turma julgadora ter determinado a diligência para verificar se as receitas auferidas pelo contribuinte se enquadram ou não nas hipóteses de isenção, entendo que tal fato não implica dizer que o auto de infração estava desprovido de suporte fático e documental, eis que está perfeitamente composto. A propósito, vejamos o que dispõe o art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

*"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:"*

- I - qualificação do autuado;*
- II - o local, a data e a hora da lavratura;*
- III - a descrição do fato;*
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o numero de matrícula."*

Da observação das peças que compõem o auto de infração verifica-se que estão de acordo com o dispositivo transscrito, havendo suficiente descrição da motivação do lançamento, estando perfeitamente fundamentado.

Ademais, mesmo que o auto de infração estivesse eivado desse vício a diligência supriu a suposta lacuna pois, para consecução do seu fim, reanalisou o acervo documental pertinente, conforme se percebe no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.324 e ss.).

Deve-se, também, atentar para o que dispõem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, quanto a nulidade, *verbis*:

*"Art. 59. São nulos:*

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*(...)*

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

Como se vê, de acordo com o art. 59, I, transscrito, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transscrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em • uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento (art. 60 do Decreto nº 70.235/72).

Portanto as preliminares suscitadas pela Recorrente não ensejam nulidade.

### **Isenção do PIS e COFINS sobre as vendas de mercadorias com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora**

A exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da contribuição para o PIS fora prevista no art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, que com a redação dada pela Lei 9.004, de 16 de março de 1995, assim dispunha:

*Art. 5º Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídas pelas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta. (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).*

*§ 1º Serão consideradas exportadas, para efeito do disposto no caput deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).*

Em relação à Cofins, a exclusão das receitas de exportação fora prevista pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que no seu artigo 7º, III e IV, com redação dada pela Lei Complementar nº 85/96, assim dispunha:

*Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes: (Revogado pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/99, cuja última reedição foi a MP nº 2.158-35, de 24/08/01)*

*III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/99, cuja última reedição foi a MP nº 2.158-35, de 24/08/01)*

*IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/99, cuja última reedição foi a MP nº 2.158-35, de 24/08/01)*

O art. 14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, assim dispõe:

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de*

*29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;*

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;*

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.*

A MP nº 1.858-6, de 1999, foi sucessivamente reeditada, tendo sua última reedição o nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O Decreto-lei nº 1.248, de 1972, trata das empresas comerciais exportadoras conhecidas como *Trading Companies*. Por força desse Decreto-lei, são condições básicas para configurar uma *Trading Company* a constituição sob a forma de sociedade por ações, capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional e certificado de registro especial concedido pela Secex em conjunto com a Secretaria da Receita Federal – SRF.

A diferença básica entre esse tipo de empresa (*Trading Company*) e as demais empresas comerciais exportadoras reside no fato de que as últimas não estão sujeitas a tantas exigências, não precisando cumprir os requisitos do citado Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, aplicando-se-lhes as leis comerciais e civis que regem as demais sociedades empresariais. Logo, a diferença é apenas a sua forma de constituição, podendo ambas adquirir produtos no mercado interno e realizar a exportação.

Atualmente, o benefício em baila tem assente legal no art. 5º, III, da Lei nº 10.637/02, para o PIS, e no art. 6º, III, da Lei nº 10.833/03, verbis:

#### ***Lei nº 10.637/02***

*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.*

#### ***Lei nº 10.833/03***

*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.*

Por outro lado, necessário elucidarmos o significado da expressão “fim específico de exportação” o qual podemos colher, e.g., nos seguintes excertos da legislação, com grifo nosso:

#### ***Decreto-lei nº 1.248/72***

*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 o 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:**

- 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.

**Lei nº 9.532/97**

*Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:*

*I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;*

*§ 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.*

**Instrução Normativa SRF nº 247/02**

*Art. 46. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:*

*VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto- Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e*

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.*

*§ 1º 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 nº 4.524/02 (REGULAMENTO DO PIS/PASEP/COFINS)**

*Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):*

*VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e*

---

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.*

**§ 1º 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.**

***InSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 594/05***

*Art. 43. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação; e*

*Parágrafo único. Para efeito do inciso II, consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.*

Destarte, quer sejam os produtos vendidos a empresa comercial exportadora, quer a empresa exportadora registrada na Secex do MDIC, desde que a operação se enquadre na definição de “fim específico de exportação”, ou seja, que os produtos sejam remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, a receita da operação gozará da isenção da Cofins e do PIS.

É importante salientar que, nos termos do Código Tributário Nacional, art. 111, I e II, “*Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção*”.

Tratando-se de um benefício fiscal, medida excepcional adotada pelo legislador com o objetivo de promover as exportações ao exterior, cabe à contribuinte o ônus de apresentar provas que evidenciem a concretização do ato excludente.

Da análise dos autos, constata-se que, no presente caso, as vendas em questão foram para o mercado interno, não sendo os produtos diretamente exportados ou enviados para recinto alfandegado, e não se trata de vendas a empresa comercial exportadora, sob a égide do Decreto-lei nº 1.248, de 1972.

Ademais, a própria Contribuinte afirma em sua impugnação que os produtos entraram fisicamente no estabelecimento adquirente.

Assim, caracterizado que as vendas não foram destinadas especificamente para exportação, vez que se verifica que as mercadorias não foram embarcadas diretamente para o exterior, nem depositada em recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, não há como excluir estas receitas da base de cálculo da Cofins e do PIS.

## **Juros de mora sobre a multa de ofício**

Concernente a presente matéria, a Recorrente aduz que a intimação que recebeu da decisão de primeira instância administrativa está cobrando juros de mora sobre as multas de ofício lavradas e que tal procedimento é descabido face a ausência de previsão legal expressa.

Insta destacar que inexiste no auto de infração ora em debate a constituição de juros de mora sobre multa de mora, não havendo, portanto, o litígio suscitado pela interessada, pelo que, quanto a isso, não cabe manifestação deste órgão julgador colegiado.

De qualquer forma, a eventual incidência de juros de mora sobre o crédito tributário impugnado, é circunstância a ser avaliada pelo órgão encarregado de sua cobrança, em função dos dispositivos legais que regem tal atividade.

Nesse particular, entendo que tal matéria é alheia a lide administrativa e, portanto, não tomo conhecimento da mesma.

## **Conclusão**

Sendo o que basta para o deslinde do contencioso e em vista do exposto, voto por **negar** provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra - Relator