



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

Processo nº 10530.002614/2004-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.821 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria AUTO DE INFRACAO PIS/COFINS
Recorrente Utiara S/A Agro Indústria & Comércio
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2000, 01/06/2000 a 30/11/2002

VENDAS COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO.
COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Sem esses requisitos, a venda não se equipara a exportação e é tributada pela Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2000, 01/06/2000 a 30/11/2002

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

O pedido de diligência deve ser acolhido sempre que o interessado não tenha o dever de guardar consigo as provas que corroboram a sua argumentação ou quando essas provas devam ser produzidas por terceiros. Em se tratando de exportação indireta, cabe ao interessado ter a guarda dos documentos que lhe permitiram fruir a isenção condicionada.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Winderley Morais Pereira

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira.

Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no 15-12.427- 4a Turma da DRJ/SDR (fls 761 e seguintes):

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 312/341, que exige o recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS no valor de R\$ 194.928,82 (cento e noventa e quatro mil, novecentos e vinte e oito reais e oitenta e dois centavos), acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, relativa aos períodos de apuração acima mencionados, conforme demonstrativos de fls. 333/341 tendo como fundamento legal os dispositivos mencionados às fls. 314, 316/317 e 341.

O autuante, na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 312/314, fez o seguinte relato.

"001 — PIS FATURAMENTO

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS

002- PIS FATURAMENTO

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme "DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA", em anexo.

Os valores utilizados para obtenção da base de cálculo da contribuição estão detalhados na planilha "APURAÇÃO DO PIS/PASEP", que teve como fonte os balancetes e os livros de apuração de ICMS, fornecidos pela contribuinte.

Observa-se que os demonstrativos de base de cálculo PIS/COFINS apresentados pelo contribuinte trazem, a título de exclusão, valores referente a "VENDAS ME IN7' EQUIP EXP". As supostas vendas equiparadas a exportação, entretanto não foram comprovadas pelo contribuinte e, por isso, deixaram de ser consideradas pela fiscalização.

Em 20/02/2004, o contribuinte apresentou cópia de 66 notas fiscais de venda para futura entrega, emitidas em 1999. Não há qualquer referência quanto ao fim específico de exportação para o exterior.

Por meio do termo de intimação fiscal, lavrado em 11/10/2004, item 1, contribuinte foi intimado a comprovar as isenções informadas em seus demonstrativos da base de cálculo das contribuições. Em 04/11/2004, o contribuinte limitou-se a apresentar 6 planilhas com o título "exclusões base de cálculo pis e cofins"

É importante ressaltar que se consideram 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. Não ficou caracterizado que as vendas foram destinadas especificamente para exportação.

As remessas de produção do estabelecimento, com o fim específico de exportação, inclusive, possuem um CFOP (código fiscal de operações e prestações) próprio. Nenhuma nota foi apresentada com tais códigos.

Os livros de apuração do ICMS não relacionam qualquer saída com esse CFOP".

Regularmente cientificada a contribuinte apresentou impugnação de fls. 345/360, cujo teor é sintetizado a seguir.

- afirma, após se referir 6. autuação, que o lançamento resultou da não aceitação da exclusão da base de cálculo da PIS de valores referentes a vendas realizadas com a finalidade de serem exportadas, posteriormente, para o exterior; isto porque tais vendas não atenderam a codificação correta nas notas de venda;
- que a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS foi instituída pela LC nº 7, de 07/09/1970; que, a exemplo do ocorrido com as demais contribuições, todo o conjunto de normas editado ao longo destes trinta anos, vem sendo no sentido de evitar ônus aos produtos que se destinam ao exterior;
- evidência que a EC nº 33, de 11/12/2001, instituiu nova hipótese de imunidade para os contribuintes, especificamente no que se refere as receitas decorrentes de exportação; discorre sobre o assunto citando, após afirmar que a imunidade constituiu-se em uma limitação ao poder de tributar atribuído aos entes públicos - União, Estados, Distrito Federal e Municípios, doutrina de juristas renomados;

- na seqüência, diz que a EC nº 33, de 11/12/2001, alterou, entre outros, o art. 149, da CF, de 1988, que deixou de ter apenas um parágrafo, passando a ter quatro merendo destaque o § 2º, inciso I (que transcreve); que, evidentemente, o legislador ao editar a citada emenda constitucional acabou desonerando da tributação pelas contribuições sociais todas as receitas vinculadas ao processo de exportação, o que se harmoniza com o propósito das legislações anteriormente mencionadas;
- diz, ainda, que as normas desonerativas não foram editadas com foco no exportador, mas sim na exportação, sendo o que se chama de isenção objetiva, pois se refere ao bem e não a pessoa, ou seja, acompanha a mercadoria em todas as etapas de sua circulação e não só na última, ou seja, na sua saída para o exterior; que a desoneração relativa as contribuições sociais alcança, assim, toda a cadeia de operações que compõem o processo de exportação;
- que, no entanto, o autuante incluiu na base de cálculo da PIS as vendas realizadas para empresas que possuem registro na Secretaria de Comércio Exterior, cujas aquisições tiveram finalidade específica de exportação para o exterior e o que efetivamente ocorreu; que, segundo o fundamento do autuante, somente se equipara a exportação quando o produto é remetido do estabelecimento industrial para embarque para o exterior ou para recintos alfandegados, por conta e ordem de empresa comercial exportadora;
- que, ao que parece, o autuante desprezou a imunidade contida no art. 149 da CF, de 1988 e as demais regras que visam não exportar carga tributária; que, caso venha prevalecer tal entendimento somente se estará exonerando a última operação, ou seja, a exportação direta que se distância da finalidade da norma;
- diz que a maior parte de suas vendas foram efetuadas para a Cargil Agrícola S/A e para a Citrovita Agro Industrial Ltda., empresas registradas no Siscomex e que figuram, conforme se verifica do site www.brazil4export.com, no Cadastro de Exportadores Brasileiros, e que realizavam as compras para procederem a posterior exportação;
- que tais empresas não colocam no mercado interno nem mesmo o suco de laranja, que representa a maior parte de suas vendas; na seqüência, cita as condições impostas a sua empresa para o fornecimento do suco de laranja, quando da contratação com a Cargil Agrícola S/A, a fim de atender as exigências do mercado internacional (cláusula 3.1 do Contrato); que, do mesmo modo, a inclusão da taxa de câmbio no contrato com a Citrovita Agro Industrial Ltda, entre os componentes do preço do produto, revela a finalidade de atingir o mercado externo;
- afirma, após destacar o papel da interpretação sistemática e teleológica da norma jurídica e de que o processo administrativo visa A. verdade material, que o relevante é a ocorrência ou não do fato gerador, pressuposto de incidência do tributo, no caso o

PIS; que, como visto, mesmo sem a adoção das formalidades quando do preenchimento das notas fiscais de venda, sem a utilização do código apropriado, era possível concluir que o produto foi posteriormente exportado pelos compradores, não se podendo, assim, lavrar auto, constituindo um lançamento que não corresponde a um fato tributável;

- que, embora não tenha utilizado o código correto quando da nota fiscal de venda, os produtos foram adquiridos pelas empresas acima mencionadas, e demais empresas sediadas no Estado de São Paulo, para fins de exportação posterior e assim ocorreu; aduz, ainda, que todos os elementos revelam que a citada operação, nada mais é do que uma etapa de um processo de exportação para o exterior;

- na seqüência, passa a discorrer, em extenso arrazoado, sobre a impossibilidade de se utilizar a Selic como taxa de juros moratórios para créditos fiscais federais, já que a mesma, tal como definido pelo seu regulamento, não possui característica de indenização, própria dos juros moratórios; cita, nesse sentido, além de doutrina, os artigos 161, § 10 do CTN e 195, § 3º da CF, de 1988;

- requer, ante ao exposto, o acolhimento de sua impugnação a fim de desconstituído o lançamento, uma vez que, segundo seu entendimento, é possível se verificar que as vendas realizadas se constituem em uma fase do processo de exportação, ou, sucessivamente, que o processo seja convertido em diligência a fim de permitir afastar eventuais dúvidas quanto à exportação dos produtos para o mercado externo e, ainda, caso seja mantida a autuação, que seja determinada a aplicação da taxa de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês para a atualização de seus débitos.

Em face do despacho de fl. 376, o processo veio a esta DRJ/SDR, para julgamento.

Analizada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento a seguinte ementa (fl. 761):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2000,

01/06/2000 a 30/11/2002

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da PIS, nos prazos previstos na legislação tributária, devida sua cobrança, com os encargos legais correspondente.
Lançamento Procedente

Foi apresentado Recurso às fls. (fls. 788 e seguintes), no qual a Recorrente, em síntese, reitera os argumentos da sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Inicialmente alega a Recorrente nulidade processual por cerceamento de defesa.

Contudo, da análise dos autos, é de se concluir, no mesmo sentido da decisão recorrida, que os fatos foram devidamente descritos e juridicamente qualificados pelas normas no enquadramento legal pertinente. Dessa forma, não se vislumbra qualquer prejuízo à contribuinte para a perfeita inteligência acerca da matéria autuada. Outrossim, confirma-se, tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário, que a Recorrente demonstrou, mediante as razões ofertadas, a compreensão dos motivos das autuações, tentando rebater as infrações apontadas, não havendo de se cogitar de violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

O mérito da discussão que motivou o presente recurso cinge-se à possibilidade de se exigir a contribuição para o PIS/Pasep de receitas decorrentes da suposta venda de mercadorias a empresas exportadoras.

A Recorrente se apegua ao art. 14 da Medida Provisória no 2.158-35/2001 e ao art. 149, § 2º, I da Constituição Federal para justificar a não incidência da COFINS sobre a receita decorrente de vendas realizadas para empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior – SECEX do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC.

Nesse particular, convém mencionar que a interpretação da imunidade tributária prevista nesse dispositivo é restritiva, conforme já decidiu o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 474.132. Confira-se a ementa desse julgado, *in verbis*:

Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. **4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a**

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). 7. **A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas.** 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 474132, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe231 IC 01122010. (grifou-se))

Com efeito, não prevalece o entendimento da Recorrente de que a teleologia do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é desonerar toda a cadeia produtiva dos tributos que incidem sobre a receita de exportação. O conceito de receita de exportação é restrito, logo, não abrange a venda interna de mercadorias, ainda que destinadas à exportação.

Em outras palavras, a pretensão da Recorrente constitui uma isenção, e não uma imunidade. Tal isenção está prevista na outra base legal invocada pela Recorrente, o art. 14, IX, da Medida Provisória nº 2.15835 de 2001, que assim dispõe:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º

de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

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;

(...)

Com efeito, o importante para o deslinde da controvérsia encerrada neste processo administrativo é a destinação da mercadoria. Nesse sentido, a instância **a quo** esclarece que a legislação tributária federal caracteriza os produtos adquiridos com o fim específico de exportação como aqueles remetidos para embarque de exportação ou para recintos alfandegados por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Senão vejamos:

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.

É bem verdade que o referido dispositivo se refere ao contexto da suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados, e não à isenção da COFINS. Contudo, a Instrução Normativa SRF nº 247 de 2002 incorporou esse dispositivo à regulamentação do PIS e da COFINS, dispondo da seguinte forma:

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.

Adicionalmente, há precedentes do CARF, inclusive em relação à própria Recorrente, que confirmam esse entendimento (Acórdão nº 320100.869 – 2ª Câmara / 1ª Turma):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO
DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/01/2004

VENDAS COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO.

COMPROVAÇÃO.

Consideram-se isentas da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Sem esses requisitos, a venda não se equipara a exportação e é tributada pela Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/01/2004

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

O pedido de diligência deve ser acolhido sempre que o interessado não tenha o dever de guardar consigo as provas que corroboram a sua argumentação ou quando essas provas devam ser produzidas por terceiros. Em se tratando de exportação indireta, cabe ao interessado ter a guarda dos documentos que lhe permitiram fruir a isenção condicionada.

A forma de se comprovar juridicamente a destinação das mercadorias em causa seria por meio das respectivas notas fiscais. Ocorre que as notas fiscais apresentadas à autoridade preparadora pela Recorrente (fls. 411/541) não contêm qualquer referência à exportação. Tais documentos informam apenas que as operações não estão sujeitas à incidência do ICMS por força do art. 411 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 1997, que assim dispõe:

Art. 411. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida Nota Fiscal, com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Conv. SINIEF s/nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87).

Como bem ressaltado pela instância **a quo**, a Recorrente faz referência a duas empresas cujas notas fiscais sequer estão relacionadas entre aquelas que apresentou à autoridade preparadora, o que faz cair por terra a argumentação de que as empresas adquirentes de suas mercadorias seriam registradas na SECEX do MDIC.

Percebendo que não logrou êxito em demonstrar cabalmente que cumpriu as exigências para se valer da isenção estabelecida pela Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, quer seja na impugnação, quer seja no recurso sob exame, a Recorrente formulou novamente pedido de diligência para que seja verificada a destinação das mercadorias por ela vendidas.

Entendo que o pedido de diligência deve ser acolhido sempre que a Recorrente não tenha o dever de guardar consigo as provas que corroboram a sua argumentação ou quando essas provas devam ser produzidas por terceiros. Entretanto, no caso concreto, a Recorrente se beneficiou de uma isenção condicionada, razão pela qual deveria ter consigo a prova de que a condição foi cumprida. Por essa simples razão, concordo com a instância **a quo**.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário e mantenho integralmente a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Processo nº 10530.002614/2004-23
Acórdão n.º **3301-004.821**

S3-C3T1
Fl. 844
