



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.007066/2008-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-000.736 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de maio de 2019
Recorrente COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO. ENGORDA DE FRANGOS.

A simples engorda de frangos, que consiste em serviço prestado por pessoa física a pessoa jurídica, não dá ensejo ao crédito presumido previsto no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, pois não constitui o insumo utilizado na produção de outros bens, destinados à venda, de que trata o inciso II, art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

ISENÇÃO. VENDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS EXPRESSOS EM LEI. OBRIGATORIEDADE.

As vendas para as empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando são remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Para fins de reconhecimento do direito à isenção pelo vendedor, é irrelevante a comprovação da efetiva exportação. A comprovação da exportação dentro do prazo legal se presta unicamente a garantir à empresa comercial exportadora que os tributos suspensos ou isentos não serão dela exigidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de diligência suscitada pela conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Designada para redigir o voto vencedor, apenas em relação à proposta de diligência, a conselheira Larissa Nunes Girard.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 4270/4274 dos autos:

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos do PIS, apurados no regime de incidência não-cumulativa — Mercado Interno, correspondente ao 1º trimestre de 2006, formalizado por meio do Per/Dcomp n.º 37511.73264.270808.1.110-2703 (fls. 01/03), pelo qual requer o montante de R\$ 128.666,38.

Vinculada a tal pedido foi transmitida a Declaração de Compensação n.º 34621.87604.090908.1.3.10-0430 de fls. 04/09.

A DRF/Cascavel-PR, por meio do Despacho Decisório n.º 041/2009 (fls. 4203/4212), tomou as seguintes decisões: "a) reconhecer parcialmente o direito creditório no valor de RS 89.815,45 (oitenta e nove mil, oitocentos e quinze reais, e quarenta e cinco centavos), conforme item 7 desta decisão, relativo ao saldo credor da PIS Não-Cumulativo, Mercado Interno, oriundo de vendas não tributadas no mercado interno referente a produtos com alíquota 'zero, conforme disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033104 c% art. 16 da Lei n.º 11.116105, apurado no 1º trimestre de 2006, sem atualização monetária, conforme disposto no art. 72, § 5º, inciso I, da INSRF n.º 90012008; b) homologar integralmente a compensação vinculada, conforme demonstrativo da compensação - Quadro I do item 8 desta decisão, relativo aos extratos do sistema PERDCOMP, às fls. 04-09, e apurado pelo sistema Neo-Sapo, à fls. 4196-4198; e, por consequência, resta ao contribuinte o saldo credor remanescente, a ser restituído, no total de R\$ 35.848,70 (trinta e cinco mil, oitocentos e quarenta e oito reais, e setenta centavos), sem atualização monetária, conforme disposto no art. 72, § 5º, inciso I, da IN SRF n.º 90012008." (fl. 4212).

Na análise realizada pela autoridade administrativa, consta que foram feitas glosas dos créditos decorrentes de irregularidades no aproveitamento de créditos regulados pela Lei n.º 10.637/2002 e do crédito presumido da agroindústria disciplinado pela Lei n.º 10.925/2004, conforme explicitado no item 2.1 do despacho decisório (fls. 4204/4208); já, no item 3 do despacho decisório (fl. 4208), o fisco explica o método de rateio proporcional das receitas (mercado interno e externo) que adotou em seus trabalhos, inclusive destacando a alteração no percentual de exportação e mercado interno tributado, em função da falta de comprovação de venda com fim específico de exportação, que detalha no item 5 da mesma decisão; o item 4 do referido despacho (fls. 4208/4209), trata de tributação de receita que foi indevidamente considerada pela interessada como saída suspensa, posto que somente a partir de 04/04/2006 (data de publicação da IN SRF n.º 636/2004) é que seria possível efetuar venda com suspensão, havendo, em função disso, aumento do percentual do mercado interno — atividade tributada, relativo à agroindústria, adquirido de pessoa jurídica, e remanejamento de valores para a linha 01 do Dacon (bens de revenda), com recálculo, pela contribuinte, de exclusões da base de cálculo do PIS típicas de cooperativa; por sua vez, em face das alterações comentadas, o fisco explicita no item 6 sobre o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria, e no item 7 fala sobre os valores deferidos de créditos do PIS (planilha de fl. 4210), sendo que no item 8, descreve as compensações dos valores deferidos.

Cientificada em 31/03/2009 (fl. 421.2), a interessada, por intermédio de seu procurador (mandato de fls. 4241/4242), ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 4227/4240, em 14/04/2009, a seguir resumida.

Inicialmente fala sobre as glosas que entende efetuadas pela DRF/Cascavel, as quais são assim resumidas:

1) RECEBIMENTO DE FRANGO VIVO DE COOPERADO PESSOA FÍSICA: Considerando que a operação de engorda do frango não se trata de bem, mas serviço, conclui-se que não, pode ser aproveitado como crédito da agroindústria nos termos da Lei 10.925/04, pois de acordo com o artigo 8º abaixo transcrito, somente pode ser calculado o crédito sobre o valor de bens e não de serviços, utilizados como insumos, constantes do inciso 11 do caput do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. (Item 2.1.2.1 do despacho decisório n.º 041109).

2) ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO EM FUNÇÃO DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA: Considerando que foi constatada a aplicação da alíquota de 0,9900% para os insumos vegetais adquiridos, quando deveria ser utilizada a alíquota de 0,5775%, conforme Planilha de Crédito da Agroindústria de fls. 548-606, efetuou-se a exclusão de - R\$ 8.377.828,46, R\$ 5.227.693,55 e R\$ 9.373.899,04 da linha 25 do DACON, e a inclusão dos mesmos valores para a linha 26, para aplicação da alíquota de 0,5775%. (Item 2.1.2.2 do despacho decisório n.º 041109).

3) DA EXCLUSÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO INDIRETA: Verificou-se que não houve a comprovação de venda com fim específico de exportação, nos termos do disposto no § 1º do artigo 45, do Decreto n.º 4.524/02, pois, em pesquisa no Sistema Siscomex, à fl. 4085, constatou-se que a Empresa Armazenadora- Cattalini Granéis Líquidos Ltda, CNPJ 77.628.329/0001-26, que consta na Nota Fiscal de remessa com fim específico de Exportação, não se enquadra como recinto alfandegado o que descaracteriza a aquisição com fim específico de Exportação. (item 5 do despacho decisório n.º 041109). " Quanto à primeira glosa (RECEBIMENTO DE FRANGO VIVO DE COOPERADO PESSOA FÍSICA), afirma que por se dedicar, entre outras atividades, à exploração industrial de aves, mantém com os produtores rurais contratos de parceria (modelo às fls. 4006/4010); comenta que depois de concluído o processo de engorda das aves, estas retornam a seus estabelecimentos em duas quotas-parte individualizadas: uma correspondendo ao produtor parceiro que a vende à cooperativa, e a outra, que já é da cooperativa, não constitui compra de produção de produtor parceiro. Diz que tal sistemática não é nem invenção e nem liberalidade sua, por meio dos contratos firmados com os produtores rurais, e nem se apresenta como exemplo que adota, mas que deriva do estabelecido no art. 96, V da Lei n.º 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra), agregando que, assim, essa atividade nada teria a ver com a simples prestação de serviços, posto que o pagamento ao produtor parceiro é feito na forma do preceito legal, o qual determinaria, obrigatoriamente, o estabelecimento em contrato de quota limite de participação do mesmo nos frutos da parceria; reafirma que nesse sistema (parceria rural) é proibido efetuar o pagamento ao produtor parceiro em espécie, sob pena de se transformar a parceria em simples locação de serviços, na forma do parágrafo único do preceito art. 96 da Lei n.º 4.505, de 1964; considera imperioso lembrar ao fisco que a operação de compra (do produtor parceiro), que teria sido desconsiderada, extrapola a operação de parceria rural, posto que, na verdade, seria uma operação seguinte de compra e venda de produto por ele recebido em forma de repasse de sua quota parte.

Diz que para corroborar a licitude da operação de compra, objeto do sistema de parceria rural, e os dispositivos antes mencionados é mister que assim ocorra, gerando o direito do crédito presumido ao "Parceiro Proprietário/Industrializador" na forma do art. 8º da Lei 10.925/2004, pois o "Produtor Parceiro" contribui na produção dos animais para o abate com os custos de energia elétrica, instalações, gás, maravalhas, combustíveis, além de outros produtos necessários à terminação dos lotes de animais para o abate, arcando também com os riscos na produção; quanto ao tema (parceria rural e prestação de serviços pelo parceiro produtor rural) transcreve ementa do Resp n.º 587703/SC, após o que emite a seguinte conclusão: "Por essa razão não pode a Auditora Fiscal, simplesmente desconhecer as notas fiscais de aquisições emitidas pela recorrente no Sistema de Parceria Rural para documentar as operações de compras e entradas físicas

das aves para abate, com a finalidade de Glosar direito líquido e certo do Contribuinte o qual reteve e recolheu por responsabilidade as contribuições devidas e incidentes na operação. A compra de fato ocorreu com base nos documentos fiscais os pagamentos foram efetuados ao Produtor Rural, não houve prestação de serviços, portanto o crédito apropriado pela recorrente é legítimo e assim deve ser restabelecido'.

Já, quanto à próxima glosa (ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO EM FUNÇÃO DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA), argumenta que, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aplicou o equivalente a 60% de crédito presumido sobre as operações de aquisição de insumos de produção, originados diretamente de produtores rurais pessoas físicas, posto que é produtora industrial de produtos de origem animal classificados no capítulo NCM 02 (carnes e derivados) destinados ao consumo humano, sendo que entender de forma diversa seria desrespeitar a citada norma legal, razão pela qual discorda da interpretação do fisco de aplicar a alíquota de 35% à situação descrita.

Após transcrever o mencionado art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, afirma, com base no caput desse dispositivo, que o crédito presumido deve ser calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 31 das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física, ou seja, insumos de produção ou fabricação de bens destinados a venda; fala que o direito ao crédito presumido, determinado pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é exclusivo para as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal na forma dos códigos da NCM citados, e para isso é necessário a aquisição de insumos de produção, os quais são adquiridos na condição de in natura, sem terem passado por qualquer processo de industrialização, sendo que admitir o entendimento do fisco seria concordar que estaria adquirindo o produto final, já industrializado, o que não seria passível de crédito presumido e sim crédito ordinário.

Argumenta que se o direito ao crédito presumido é da pessoa jurídica que produz mercadorias de origem animal ou vegetal, tal como previsto no caput do artigo 8º da Lei 10.925/2004, e para isso é necessário a aquisição de produtos in natura, sendo somente estas aquisições que permitem a apropriação desta modalidade de crédito é fácil entender que quando o legislador estabeleceu o crédito presumido de 60% para os produtos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e nas misturas ou preparações de gorduras ou óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 ele estava unicamente se referindo a quem produzisse tais produtos, que seria o seu caso, agregando que nem poderia ser diferente pois os produtos citados não são matérias primas in natura e sim produtos acabados ou seja industrializados, cujo crédito na aquisição é na modalidade de crédito ordinário e não presumido.

Diz que tal entendimento teria sido confirmado pela RFB nos termos da Solução de Consulta nº 102, de 11/09/2006, cuja ementa transcreve; formula, ao final desse tópico, a seguinte conclusão: "Portanto, considerando que a ora recorrente é produtora dos produtos de origem animal constantes no artigo 8º da Lei 10.925/2004 e adquire produtos in natura diretamente de produtores pessoas físicas e demais cooperativas de produção agropecuária e cerealistas, fica claro e evidente o seu direito ao crédito presumido de 60% (sessenta por cento), ou seja, 4,56% COFINS e 0,990% PIS, com aplicação direta sobre as aquisições na forma calculada, pela ora impugnante."

Por sua vez, sobre a glosa seguinte (DA EXCLUSÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO INDIRETA), com base no art. 155, § 2º X, "a", da CF/1988, afirma que não se pode tributar operações de venda com fim específico de exportação, albergadas por notas fiscais que teriam sido emitidas na forma da lei, e que foram seguidas da efetiva comprovação de saída dos produtos para o mercado externo; informa, também, que às referidas notas fiscais estariam atrelados memorandos de exportação, RE, Bill of lading, BL, CE e nota fiscal de exportação.

Entende que comprovada a exportação de "óleo de soja bruto degomado" conforme destacado nas notas fiscais de saída objeto do "Pedido de Restituição das Contribuições para o PIS e a COFINS acumulados", seria inegável a aplicação do benefício fiscal da

imunidade tributária, e o direito de manutenção e restituição das referidas contribuições, o que veda a possibilidade de qualquer alegação por parte do fisco de que não houve a comprovação da exportação, pelo fato de que a formação de lotes para futura exportação ocorreu em armazém geral da empresa Cattalini Granéis Líquidos Ltda., e não em recinto alfandegário, nos termos do disposto no art. 45, § 11 do Decreto nº 4.524, de 2002, acrescentando que tal regra estaria em contradição com o preceito dispositivo da CF/1988, bem como com os arts. 5º III das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; quanto a essas duas leis, diz que tratam como pressuposto básico para a não incidência do PIS e da Cofins as "vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação", bastando, assim, que as mercadorias se destinem ao exterior, condição que seria suficiente para se utilizar do benefício fiscal.

Prosseguindo, sustenta que dentro da hierarquia normativa o Decreto nº 4.524/2002 objetivava regulamentar o PIS e a COFINS instituídos pelas, respectivamente, LC nº 07/1970 e LC nº 70/1991, sendo, portanto, anterior às regras trazidas pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que tratam do PIS e da COFINS não cumulativos, não podendo assim ser base de referência, ou mesmo mandamento legal que possa interferir, criando vedações não trazidas em Lei, pelas quais não existe nenhuma relação jurídica legal.

Argumenta que mesmo que se admita que, submetida ao regime não cumulativo, estivesse sobre as regras regulamentares deste Decreto nº 4.524/2002, ainda assim não poderia persistir o entendimento aplicado pelo fisco, pelo Princípio da Hierarquia das Normas, uma vez que nem a Constituição Federal em seu art. 155, X, "a", e nem as Leis Ordinárias nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em seus respectivos artigos 5º determinam que a comprovação das exportações somente seja válida quando efetuados diretamente, ou então quando ocorrer as remessas a recintos alfandegários. A regra básica trazida é de que as "mercadorias efetivamente se destinem ao exterior do País, por faturamento direto ou via Comercial Exportadora", sendo esta a comprovação devida pelo vendedor.

Sustenta que remeteu as mercadorias para a empresa Imcopa Importação Exportação e Indústria de Óleos Ltda - CNPJ sob nº 78.571.411/0001-24 - e que foram entregues por conta e ordem na empresa armazenadora Cattalini Granéis Líquidos Ltda - CNPJ nº 77.628.329/0001-26 -, sendo que a exportação foi realizada pela referida empresa Imcopa Importação Exportação e Indústria de Óleos Ltda, conforme comprovantes anexos ao Processo de Homologação dos Créditos, tendo as mesmas sido embarcadas ao exterior nos prazos legais, sem qualquer prejuízo para a União.

Comentando ser do interesse da nação brasileira o incremento das exportações, pelo que não se poderia opor maiores entraves às atividades da interessada, diz: "cabe ao fisco analisar adequadamente a razoabilidade de suas imputações, visando fazer valer o fim em detrimento do meio, sob pena de inverter valores, criando óbices para o gozo de benefícios fiscais que encerram relevantes interesses coletivos"; ao final dos comentários sobre esse item, considera que "diante da situação imunizante a que está adstrita a circunstância de fato objeto do presente caso", é necessário reconhecer-se a improcedência da exclusão da base de cálculo do crédito do PIS das operações de exportações, assim como a sua consequente inclusão na base tributável da referida contribuição, como operação no mercado interno.

Por fim, enfatizando que sua manifestação de inconformidade se reporta às glosas de créditos contidas nos itens 2.121, 2.1.2.2 e 5 do despacho decisório de fls. 4203/4212, pede que se julguem improcedentes tais glosas, com o consequente deferimento do crédito por elas representado, para os fins de compensação ou ressarcimento.

Além da procuração de fls. 4266/4267, contribuinte não juntou outros documentos com sua manifestação de inconformidade.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 4269/4285):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO. ENGORDA DE FRANGOS.

A simples engorda de frangos, que consiste em serviço prestado por pessoa física a pessoa jurídica, não dá ensejo ao crédito presumido previsto no caput do art. 81 da Lei nº 10.925, de 2004, posto que não se constitui nos bens referidos no inciso II do caput do art. 31 das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS VEGETAIS. ALÍQUOTA PARA CÁLCULO DE CRÉDITO.

O cálculo do crédito presumido do PIS, quando da aquisição de insumos vegetais de pessoa física ou de recebimento de cooperado pessoa física, é feito com a utilização da alíquota de 0,5775%.

LEGISLAÇÃO SOBRE ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO.

A legislação tributária que dispõe sobre exclusão do crédito tributário e outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

ISENÇÃO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO.

As vendas para as empresas exportadoras registradas na Secex somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando são remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 23/07/2010 (vide fl. 4288 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 20/08/2010, Recurso Voluntário (fls. 4289/4298).

Em seu recurso, o contribuinte repisou os argumentos da sua manifestação de inconformidade, alegando o que adiante se resume.

Sustentou que a parceria agrícola para engorda de frangos gera direito a crédito presumido, pois não se trataria de prestação de serviço, mas de atividade desenvolvida com produtores rurais em regime de cooperação, onde se reuniriam esforços para transformação de pintos em aves para abate, e cujo resultado seria a distribuição de percentuais dos frangos que, então, constituiria objeto de operações de compra e venda. Este procedimento decorreria de contratos de parceria rural firmados com base no artigo 96, V, da Lei nº 4.504/64 e estaria formalizado contabilmente. Afirmou ter colacionado as notas fiscais de compra. Nesse sentido, o resultado da integração avícola deveria ser interpretado como bem e não como serviço.

Prosseguindo na argumentação, afirmou que, na condição de industrializadora de produtos de origem animal, adquiriria insumos com incidência de PIS e COFINS, o que, conforme o inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e artigo 8º, caput, § 3º, I, da Lei 10.925/04, resultaria no direito a crédito presumido de 60%. Argumentou que a Administração estaria equivocada no ponto em que entendeu que a aplicação das alíquotas de 35% e 60% (artigo 8º, caput, § 3º, I e II, da Lei 10.925/04) dependeria da natureza do bem adquirido e, com base nisso, glosou os insumos adquiridos de origem vegetal. O recorrente

defendeu que, ao contrário, a aplicação de tais alíquotas dependeria da natureza da indústria que adquire os bens, razão pela qual estaria enquadrada na hipótese.

Argumentou, ainda, que teria direito à imunidade do PIS e da COFINS sobre receitas decorrentes de exportação, conforme artigo 149, § 2º, I, da CRFB/88, e que, apesar do fundamento da decisão recorrida de que o recorrente teria deixado de enviar os produtos a armazéns alfandegados, haveria provas nos autos de que o produto foi depositado pela compradora exportadora em locais de “zona primária”, não tendo, tais produtos, tido destinação diversa do mercado externo. Argumentou que nenhuma irregularidade formal foi cometida, tendo sido emitidas as correspondentes notas fiscais.

Pediu, ao fim, a reforma integral da decisão recorrida, para fins de reconhecer-se a compensação/ressarcimento dos créditos pretendidos.

Juntou, com o recurso, os anexos I e II, de fls. 4300/4546 (registro de apuração do ICMS e notas fiscais de saída).

À fl. 4547, consta requerimento de desistência parcial do recurso, no qual o contribuinte informou que o pedido se refere apenas à matéria relativa ao ressarcimento dos créditos presumidos decorrentes de atividade agroindustrial para abatedouros de aves e suínos proporcionais às exportações, apurados na forma do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, permanecendo as demais matérias em discussão na presente demanda.

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, o não reconhecimento de parte do crédito pleiteado pelo Recorrente no presente caso deu-se em função de três fundamentos: (i) recebimento de frango vivo de cooperado pessoa física, visto que a operação de engorda de frango não se trata de bem, mas de serviço, razão pela qual não poderia ser aproveitado como crédito da agroindústria nos termos da Lei nº 10.925/04; (ii) alteração da base de cálculo do crédito presumido em função da aplicação da alíquota (redução da alíquota aplicada de 0,99% para a alíquota de 0,5775% (crédito presumido calculado na forma do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004); (iii) exclusão da receita de exportação indireta, face à ausência de comprovação de venda com fim específico de exportação, nos termos do disposto no parágrafo 1º do artigo 45 do Decreto nº 4.524/02.

Em princípio, o Recorrente apresentou recurso em que discutia todos os três fundamentos de glosa. Posteriormente, contudo, apresentou desistência no que tange ao segundo argumento. Permanece em discussão, portanto, apenas o primeiro e terceiro fundamentos, os quais serão devidamente analisados em sucessivo.

1. Recebimento de frango vivo de cooperado pessoa física

Quanto a este tema, a fiscalização entendeu por glosar o crédito pleiteado com base no seguinte fundamento:

1) RECEBIMENTO DE FRANGO VIVO DE COOPERADO PESSOA FÍSICA: Considerando que a operação de engorda do frango não se trata de bem, mas serviço, conclui-se que não, pode ser aproveitado como crédito da agroindústria nos termos da Lei 10.925/04, pois de acordo com o artigo 8º abaixo transcrito, somente pode ser calculado o crédito sobre o valor de bens e não de serviços, utilizados como insumos, constantes do inciso II do caput do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. (Item 2.1.2.1 do despacho decisório n.º 041109).

Este entendimento restou mantido pela DRJ na decisão recorrida, conforme se extrai do resumo constante da ementa a seguir transcrita:

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO. ENGORDA DE FRANGOS.

A simples engorda de frangos, que consiste em serviço prestado por pessoa física a pessoa jurídica, não dá ensejo ao crédito presumido previsto no caput do art. 81 da Lei nº 10.925, de 2004, posto que não se constitui nos bens referidos no inciso II do caput do art. 31 das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

O contribuinte, por seu turno, argumentou que a parceria agrícola para engorda de frangos gera direito a crédito presumido, pois não se trataria de prestação de serviço, mas de atividade desenvolvida com produtores rurais em regime de cooperação, onde se reuniriam esforços para transformação de pintos em aves para abate, e cujo resultado seria a distribuição de percentuais dos frangos que, então, constituiria objeto de operações de compra e venda. Este procedimento decorreria de contratos de parceria rural firmados com base no artigo 96, V, da Lei nº 4.504/64 e estaria formalizado contabilmente. Afirmou ter colacionado as notas fiscais de compra. Nesse sentido, o resultado da integração avícola deveria ser interpretado como bem e não como serviço.

O referido art. 96, V, assim dispõe:

Art. 96. Na parceria agrícola, pecuária, agro-industrial e extrativa, observar-se-ão os seguintes princípios:

I - o prazo dos contratos de parceria, desde que não convencionados pelas partes, será no mínimo de três anos, assegurado ao parceiro o direito à conclusão da colheita, pendente, observada a norma constante do inciso I, do artigo 95;

II - expirado o prazo, se o proprietário não quiser explorar diretamente a terra por conta própria, o parceiro em igualdade de condições com estranhos, terá preferência para firmar novo contrato de parceria;

III - as despesas com o tratamento e criação dos animais, não havendo acordo em contrário, correrão por conta do parceiro tratador e criador;

IV - o proprietário assegurará ao parceiro que residir no imóvel rural, e para atender ao uso exclusivo da família deste, casa de moradia higiênica e área suficiente para horta e criação de animais de pequeno porte;

V - no Regulamento desta Lei, serão complementadas, conforme o caso, as seguintes condições, que constarão, obrigatoriamente, dos contratos de parceria agrícola, pecuária, agro-industrial ou extrativa:

a) quota-limite do proprietário na participação dos frutos, segundo a natureza de atividade agropecuária e facilidades oferecidas ao parceiro;

b) prazos mínimos de duração e os limites de vigência segundo os vários tipos de atividade agrícola;

c) bases para as renovações convencionadas;

d) formas de extinção ou rescisão;

e) direitos e obrigações quanto às indenizações por benfeitorias levantadas com consentimento do proprietário e aos danos substanciais causados pelo parceiro, por práticas predatórias na área de exploração ou nas benfeitorias, nos equipamentos, ferramentas e implementos agrícolas a ele cedidos;

f) direito e oportunidade de dispor sobre os frutos repartidos;

A análise do presente tópico, portanto, perpassa sobre a comprovação da alegação posta pela Recorrente em seu recurso. Isso porque, caso haja de fato uma quota-parte de frangos cuja titularidade é do cooperado, entendo que seria possível que este procedesse à venda dos frangos correspondentes à esta quota parte à Recorrente, garantindo-se em tal caso o direito ao creditamento pleiteado, uma vez que estes frangos ainda passariam por outras fases de beneficiamento no estabelecimento do Recorrente.

Acontece que, nos presentes autos, verifico que não há tal comprovação. Ao contrário, do contrato anexado aos autos pelo Recorrente com um de seus cooperados (vide fls. 4031 e seguintes), é possível constatar que os frangos pertencem desde a sua origem ao Recorrente, visto que este fornece ao cooperado os "pintainhos" (pintos) e recebem em retorno os frangos após a engorda. Ademais, a forma de pagamento seria realizada em pecúnia. Nesse contexto, ao menos em princípio (não há comprovação nos autos em sentido contrário), todos os frangos que saíram do estabelecimento dos cooperados eram de propriedade, em verdade, do próprio Recorrente, tendo apenas retornado ao seu estabelecimento após o processo de engorda realizado nos estabelecimentos do cooperado. Nesse contexto, correta a interpretação da fiscalização no sentido de glosar o crédito quanto à entrada de tais frangos no estabelecimento da Recorrente.

Nesse mesmo sentido foi o entendimento da DRJ, cujos fundamentos reproduzo a seguir, adotando-os como razão de decidir:

Contestação ao item 2.1.2.1— crédito presumido — atividades agroindustriais A interessada contesta a glosa expressa nesse item dizendo que, entre outras atividades, dedica-se à exploração industrial de aves, pelo que teria celebrado contratos de parceria com produtores rurais com o fito de promover a engorda de frangos; afirma que depois de concluído o processo de engorda, as aves retornariam a seu estabelecimento em duas quotas-partes individualizadas, sendo que uma delas corresponderia ao produtor parceiro que a venderia à interessada, e a outra constituiria a parte da empresa, não se constituindo na compra de produção do parceiro; sustenta que tais contratos seriam regidos pelo Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 1964), e, portanto, obedeceriam às suas determinações, não se constituindo 'em simples prestação de serviços como entende o fisco; dessa forma haveria determinação da quota limite de participação do produtor parceiro nos frutos da parceria, sendo terminantemente proibido efetuar o pagamento ao produtor parceiro em espécie (art. 96, parágrafo único do precitado estatuto da terra); acrescenta que, no caso, há operação posterior, desvinculada da parceria rural, de compra da quota parte do produtor parceiro pela interessada, que teria sido desconsiderada pelo fisco, e que daria respaldo à utilização de crédito presumido nos termos do art. 80 da Lei nº 10.925, de 2004.

No entanto, a argumentação da interessada não pode ser levada em consideração.

De plano, cabe destacar que além de sua argumentação a interessada nada mais trouxe aos autos que desse suporte às suas alegações.

Por sua vez, o contrato que a interessada celebra com os produtores rurais, conforme o modelo juntado, pelo fisco às fls. 4006/4010, não corresponde à sustentação expendida na manifestação de inconformidade. Para auxiliar o julgamento, transcreve-se, a seguir, o texto desse contrato:

``CONTRATO DE PARCERIA AVICOLA (...)

CLAUSULA PRIMEIRA:

COPACOL e CRIADOR por ato de manifestação bilateral de vontades pactuam a afiação de frangos através de sistema de parceria, na forma a seguir estabelecida.

CLÁUSULA SEGUNDA:

A COPACOL fornecerá os seguintes insumos ao CRIADOR, para que este viabilize a criação de frangos: os pintainhos necessários, os medicamentos, a ração, assistência técnica, transporte das aves da propriedade para o frigorífico.

CLÁUSULA TERCEIRA:

O CRIADOR promoverá o desenvolvimento dos frangos em aviários de sua propriedade, construído e equipado de forma a atender as necessidades técnicas de produção das aves, correndo as suas expensas as despesas com gás, lenha., energia elétrica, mão-de-obra, funcionários, trabalhistas, previdenciária e acidentárias.

CLÁUSULA QUARTA:

Os frangos serão criados até idade de 30 a 60 dias, contada a partir do recebimento pelo CRIADOR dos pintainhos, obedecendo entre um lote e outro, o intervalo de 4 a 20 dias conforme as necessidades da COPACOL. Cabe ao CRIADOR, observar fielmente as recomendações da Assistência Técnica.

CLÁUSULA QUINTA:

O CRIADOR, por cada lote criado, receberá pecuniariamente através da aplicação da tabela referente cio Índice de Eficiência Produtiva - IEP, que variará conforme tabela arquivada na sede da COPACOL, fazendo parte integrante do presente contrato, observando-se o seguinte:

IEP = Peso Médio (x) Sobrevivência (X) 100 Idade Abate (x) Conversão Alimentar Se a conversão alimentar for maior gire a média dos últimos dias, será descontado do resultado de eficiência, caso contrário, será acrescido até o limite preestabelecido. Quanto à condenação, quando menor que a meta pré-estabelecida, será acrescido no resultado de eficiência, quando maior que a meta o produtor deixa de receber a bonificação, porém não é penalizado.

Dessa transcrição, constata-se que não há, no caso, que se falar no contrato de parceria previsto no art. 96 da Lei n.º 4.504, de 1964. Veja-se que é a própria interessada quem afirma, no tento de sua peça impugnatória, que: *"é terminantemente proibido efetuar o pagamento ao produtor parceiro, em espécie no sistema de parceria rural, sob pena de transformar-se a parceria em simples locação de serviços, na forma do artigo 96 da Lei n.º 4.504/1964, em seu inciso V (..)"*; ora, da leitura da cláusula quinta do contrato antes transcrito está claramente acordado que *"o criador, por cada lote criado, receberá pecuniariamente através da aplicação da tabela referente ao índice de eficiência produtiva — IEP (..)"*, o que demonstra a inconsistência da argumentação, posto que os contratos que celebra com os criadores de frango não se submetem à previsão do mencionado dispositivo do Estatuto da Terra.

Além disso, diferentemente do alegado, verifica-se que inexistente a discriminação de quota-parte para a interessada e para o produtor parceiro; na verdade, no referido contrato consta que a COPACOL entregará ao criador um lote de frangos para que este promova a engorda, o qual, por isso, será remunerado na forma antes mencionada; portanto, ao final do período todo o lote de frangos deverá ser devolvido à interessada (há somente a previsão de que 0,1% do total de aves do lote em formação, possa ser usado para sustento do criador - consoante cláusula sétima do contrato), não havendo a definição de quotas partes, como suscitado. Ressalte-se, além disso, que no referido contrato há dispositivo (cláusula • sexta) que diz, explicitamente, que a retenção de frangos pelo criador em índice superior ao permitido, caracterizará o furto, respondendo o mesmo penal e civilmente pelo ato praticado.

Portanto, pelos elementos que constam dos autos, correta a interpretação do fisco que se trata, *in casu*, da contratação de produtores rurais (pessoas físicas) para promoverem o

serviço de engorda de frangos, o que não se subsume na previsão legal do crédito presumido expressa no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação pela Lei nº 11.051, de 2004, a seguir transcrito, já que tal crédito somente pode ser calculado sobre o valor de bens e não de serviços.

"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, todas 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 11 do caput do art. 32 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. " (Grifou-se)

Como se não bastasse, ainda que ciente da argumentação constante da decisão da DRJ, o Recorrente não trouxe em seu Recurso Voluntário documentação apta a afastar a conclusão a que chegou a instância recorrida. Após repisar os mesmos argumentos já postos em sua manifestação de inconformidade, limitou-se a alegar que "Todo este processo está devidamente formalizadas contabilmente, tendo a recorrente colacionado todas as notas fiscais de compras dos cooperados produtores rurais parceiros aptas a demonstrar a entrada físicas das aves para abate, sendo, portanto, inquestionável seu direito a crédito presumido" (fl. 4291).

Da análise de tais notas fiscais colacionadas aos autos (fls. 4468 e seguintes), contudo, verifico que tais notas não logram comprovar o pretendido pelo Recorrente, visto que correspondem a notas fiscais de saída da COPACOL. E, ainda que correspondessem a notas fiscais de entrada de frangos oriundos dos cooperados, ainda assim não lograriam comprovar que não correspondem apenas ao retorno de frangos saídos para beneficiamento, não correspondendo, portanto, a uma operação de compra e venda, como relatado pelo Recorrente.

Voto, portanto, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente quanto ao presente tópico.

2. Exclusão da receita de exportação indireta

Já no que tange ao presente tema, assim entendeu a fiscalização:

3) DA EXCLUSÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO INDIRETA: Verificou-se que não houve a comprovação de venda com fim específico de exportação, nos termos do disposto no § 1º do artigo 45, do Decreto nº 4.524/02, pois, em pesquisa no Sistema Siscomex, à fl. 4085, constatou-se que a Empresa Armazenadora- Cattalini Granéis Líquidos Ltda, CNPJ 77.628.32910001-26, que consta na Nota Fiscal de remessa com fim específico de Exportação, não se enquadra como recinto alfandegado o que descaracteriza a aquisição com fim específico de Exportação. (item 5 do despacho decisório nº 041109).

A íntegra do despacho decisório pode ser visualizada a seguir (fl. 4234):

Da exclusão da Receita de Exportação Indireta

Verificou-se que não houve a comprovação de venda com fim específico de exportação, nos termos do disposto no § 1º do art. 45, do Decreto nº 4.524/02, pois, em pesquisa no sistema Siscomex, às fls.4085, constatou-se que a empresa armazenadora — Cattalini Granéis Líquidos Ltda, CNPJ 77.628.329/0001-26, que consta na Nota Fiscal de Remessa com Fim Específico de Exportação, não se enquadra como recinto alfandegado, o que descaracteriza a aquisição com fim específico de exportação.

Procedeu-se, então, à exclusão da linha 1 do DACON - Receita de Exportação, relativa à Ficha de Cálculo da Contribuição do valor de R\$ 279.740,00 (fls. 4011-4020), no mês de março/2006, com a inclusão do mesmo valor na linha 1 — Receita de Revenda de Mercadorias, conforme a Planilha de Cálculo da Contribuição Retificado (fls. 4191).

Da mesma forma, a DRJ entendeu correta a interpretação realizada pela fiscalização, conforme se extrai da passagem da ementa da decisão recorrida, a seguir colacionada:

LEGISLAÇÃO SOBRE ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO.

A legislação tributária que dispõe sobre exclusão do crédito tributário e outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

ISENÇÃO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO.

As vendas para as empresas exportadoras registradas na Secex somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando são remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

O fundamento desta decisão consta da passagem do voto a seguir transcrito:

Com respeito a essa glosa (despacho decisório, fl. 4209), a interessada fala que o fisco não pode tributar operações de venda com fim específico de exportação, uma vez que teria cumprido com os requisitos legais para usufruir do tratamento tributário favorecido; diz que suas exportações de "óleo de soja bruto degomado", conforme notas fiscais de saída, dariam ensejo à imunidade tributária, prevista no art. 155, § 2º, X, "a" da Cr11988, não podendo o fisco alegar que não houve a comprovação de exportação, pelo fato de que formou lotes para futura exportação em armazéns da empresa Cattalini Granéis Líquidos Ltda, não em recinto alfandegário, nos termos do art. 45, § 1º do Decreto nº 4.524, de 2002; acrescenta que esse comando do decreto seria contrário à referida regra constitucional, bem como ao que dispõem os art. 5 1, III tanto da Lei nº 10.637/2002, como da Lei nº 10.833/2003; segundo essas leis o pressuposto básico para a incidência do PIS e da Cofins seria "*vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação*", bastando que as mercadorias se destinem ao exterior, o que teria ficado comprovado; informa, ainda, que remeteu suas mercadorias para a empresa Imcopa Importação Exportação e Indústria de Óleos Ltda, as quais foram posteriormente entregues, por conta e ordem, na precitada empresa armazenadora (Cattalini Granéis Líquidos Ltda), bem como a exportação foi efetivamente realizada pela empresa Imcompa Exportação e Indústria de óleos Ltda.

Uma vez mais, não se pode aceitar a argumentação da contribuinte.

Por pertinente, cabe aqui transcrever o dispositivo legal mencionado no despacho decisório, *in verbis*:

DECRETO 4.524, de 2002, art. 45:

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):

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.

Transcrevem-se, também, dispositivos referidos na base legal desse artigo transcrito, posto que relevantes, *in verbis*:

MP 2.158-35, de 2001, art. 14, IX e § 10.

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;

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

(...).

Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, § 2º.

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.

De imediato, vê-se que é incorreto dizer que a disposição contida no art. 45 do Decreto n.º 4.524, de 2002, não tem base legal, posto que nesse próprio dispositivo há indicação dos dispositivos legais que o embasam, no caso, os transcritos arts. 14 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, e o art. 39, § 20 da Lei n.º 9.532, de 1997.

De qualquer forma, sendo o mencionado art. 45 do Decreto n.º 4.524, de 2002, parte da legislação tributária, tal como estabelecido nos arts. 96 e 100, I, do Código Tributário Nacional, a sua observância é obrigatória por parte das autoridades administrativas, ou seja, os agentes do fisco estão plenamente vinculados a tal legislação, e sua desobediência pode causar a responsabilização funcional, conforme previsão do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Cabe ressaltar, ainda, que o fisco não pode examinar a arguição de invalidade de dispositivo da legislação que esteja em pleno vigor, atribuição que é conferida em nível constitucional exclusivamente ao Poder Judiciário.

Esclareça-se, também, que a menção feita pela interessada ao art. 155 da Constituição Federal de 1988 é indevida, posto que tal dispositivo trata da competência concedida aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição de impostos, o que não é o caso da Cofins e do PIS, que são contribuições sociais de competência da União Federal.

Por seu turno, cumpre destacar, quanto aos textos legais transcritos, por se tratar de isenção fiscal, que devem ser interpretados literalmente, conforme dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), não cabendo outro tipo de interpretação.

Consoante os dispositivos supra, bem como a menção que também é feita no art. 51, III da Lei n.º 10.637, de 2002, e no art. 6º, III da Lei n.º 10.833, de 2003, de não incidência do PIS e da Cofins sobre "*vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação*", constata-se que não são todas as receitas de vendas para empresas exportadoras registradas na Secex sobre as quais não incidem o PIS e a Cofins, mas somente em relação àquelas que tenham "*fim específico de exportação*".

Sobre o que se considera "*fim específico de exportação*", tanto para empresas exportadoras registradas no Secex como para as empresas comerciais exportadoras ("*tradings*") verifica-se que o entendimento da administração tributária encontra-se expresso em vários atos, dos quais toma-se como exemplo o constante da Solução de Consulta SRRF/8a RF/DISIT n.º 224, de 28 de julho de 2004, em cujo item 8 dos seus fundamentos legais consta o seguinte posicionamento:

Dessa forma, quer sejam os produtos vendidos a empresa comercial exportadora, quer a empresa exportadora registrada na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, o produtor-vendedor deve remetê-los diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa adquirente, para que a operação enquadre-se na definição de fim específico de exportação, conforme o § 1º do artigo 46 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, fazendo jus, assim, à isenção da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep.

Ainda sobre o "fim específico de exportação" e sobre a comprovação de que as vendas tiveram essa finalidade, cita-se a ementa da Solução de Consulta Interna (SCI) nº 4 — SRRF/10ª RF/Disit, de 27 de junho de 2007, que, resume a posição daquela autoridade sobre o tema:

"A referência, na legislação tributária e aduaneira, a 'empresa exportadora', ou 'empresa comercial exportadora', sem qualificação ou restrição específica, abrange qualquer empresa exportadora registrada na Secex; somente quando o legislador restringe uma norma explicitamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, ficam excluídas as demais empresas exportadoras. "O conceito de "fim específico de exportação" constante do parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, aplica-se unicamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos desse Decreto-Lei; para as empresas exportadoras simplesmente registradas na Secex, o conceito de "fim específico de exportação" aplicável é o plasmado no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997.

A alusão feita por quaisquer atos infrageis a "fim específico de exportação" — a exemplo da Portaria MF nº 93, de 2004, e da Instrução Normativa SRF nº 419, de 2004 — deve ser interpretada em consonância com o conceito estabelecido no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, ou com o vazado no parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, conforme se trate, respectivamente, de aquisição efetuada por exportadoras gerais, simplesmente registradas na Secex, ou por "trading companies", constituídas conforme exige o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.

"A comprovação do fim específico de exportação faz-se mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência, não sendo hábil para essa comprovação, nem o "Memorando de Exportação, previsto no Convênio ICMS nº 113, de 1996", nem qualquer documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação posterior pela adquirente. " (Grifou-se)

Também sobre o assunto, transcreve-se entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) quanto à expressão "fim específico de exportação para o exterior", que pode ser obtido no site desse órgão na Internet (www.receita.fazenda.gov.br):

"Perguntas e respostas — site RFB: " 008. O que se entende por vendas com o "fim específico de exportação para o exterior", a que se referem os incisos VIII e IX do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, o inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e o inciso 111 do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003?

*A venda com fim específico de exportação, nos termos do art. 14, VIII e IX, da MP nº 2.158-35, de 2001, do inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso 111 do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, é a venda de produtos ou mercadorias destinados à exportação para o exterior, exclusivamente, não comportando assim qualquer outra destinação. Para o atendimento desta finalidade 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. (Grifou-se)*

Assim, de acordo com o entendimento da RFB, expostos acima, que se adota neste voto, para que não incida a Cofins e o PIS sobre as receitas decorrentes de vendas a empresa exportadora registrada na Secex, as mesmas devem ter o fim específico de exportação, o

qual, entretanto, fica caracterizado somente quando as mercadorias são remetidas **diretamente** para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente.

É irrelevante para a remetente, no caso, se as mercadorias foram ou não posteriormente exportadas, visto que em não se concretizando a **exportação, a responsabilidade** pelo pagamento dos tributos e contribuições devidos é da empresa comercial exportadora adquirente dos produtos que deveriam ser exportados.

No caso dos autos, conforme antes relatado, é a própria interessada quem afirma que as mercadorias vendidas a empresa exportadora não foram remetidas diretamente para embarque de exportação (nem se destinaram a recinto alfandegado), e, portanto, não ficaram estabelecidas as condições legais para a concessão do benefício fiscal, entendendo-se, pois, correta a posição adotada pela autoridade *a quo*.

Neste tópico, o Recorrente argumentou que teria direito à imunidade do PIS e da COFINS sobre receitas decorrentes de exportação, conforme artigo 149, § 2º, I, da CRFB/88, e que, apesar do fundamento da decisão recorrida de que o recorrente teria deixado de enviar os produtos a armazéns alfandegados, haveria provas nos autos de que o produto foi depositado pela compradora exportadora em locais de “zona primária”, não tendo, tais produtos, tido destinação diversa do mercado externo. Argumentou que nenhuma irregularidade formal foi cometida, tendo sido emitidas as correspondentes notas fiscais com CFOP de venda com fim específico de exportação, recebeu das comerciais exportadoras os "Memorandos-Exportação" que vinculam as notas fiscais de venda indireta e seus respectivos volumes às notas fiscais de exportação e respectivos volumes exportados. Ressaltou, ainda, que consta dos autos comprovação da efetiva exportação dos produtos em referência.

Ao analisar o caso, entendo que assiste razão ao Recorrente em seus fundamentos. Isso porque, entendo que deve ser dada uma interpretação diversa ao disposto nos artigos 45, § 1º do Decreto nº 4.524, de 2002 e 39, § 20 da Lei nº 9.532, de 1997 da que fora realizada pela fiscalização e mantida pela DRJ na decisão recorrida. Para que não reste qualquer dúvida sobre a análise aqui realizada, transcrevo novamente o teor de ditos dispositivos legais:

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):

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.

*** 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;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 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.

No meu entender, tais parágrafos conferem uma presunção quanto às hipóteses que serão consideradas "aquisições com o fim específico de exportação", ao dispor que esta será considerada como tal quando os produtos forem entregues diretamente pelo estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. Em tais casos, portanto, bastaria que o interessado no usufruto da isenção/suspensão comprovasse que entregou as mercadorias diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Não sendo este o caso, não poderá o interessado se utilizar da presunção disposta na lei, cabendo ao mesmo fazer prova mais extensa, no sentido de que os produtos em questão, além de terem sido encaminhados à comercial exportadora com o fim específico de exportação, foram efetivamente exportados. Caso logre trazer tal comprovação aos autos, terá atendido ao disposto nos respectivos incisos que regem tais parágrafos (venda com o fim específico de exportação), não se fazendo necessária a observância do disposto em tais parágrafos, que não visam restringir o direito do contribuinte, mas tão somente delinear determinada presunção legal.

Caso visasse restringir o usufruto do direito a tais situações, poderia o legislador ter utilizado os termos "apenas" ou "tão somente" na redação dos referidos parágrafos, para fins de limitar o entendimento sobre as hipóteses que poderiam ser consideradas como "aquisição com o fim específico de exportação". Não é esta, contudo, a redação ali posta, a qual apenas indica que serão considerados *"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"*, sem que tivesse excluído a possibilidade de outras formas de comprovação de que a venda, de fato, se deu com o fim específico de exportação.

Não é demais mencionar que este entendimento não leva à não aplicação do disposto nos referidos parágrafos, mas apenas confere aos mesmos uma interpretação consentânea não apenas com a sua redação, como também com os demais dispositivos vigentes no ordenamento jurídico pátrio.

Nesse mesmo sentido, inclusive, já decidiu o CARF anteriormente, conforme se extrai da seguinte decisão:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS. ESSENCIALIDADE NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Devem ser revertidas as glosas de créditos das contribuições uma vez comprovadas a essencialidade dos gastos ao processo produtivo da pessoa jurídica.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO PERIÓDICAS DE MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Possibilidade de crédito de COFINS para as despesas de partes e peças utilizadas na manutenção periódica dos equipamentos utilizados no setor produtivo, desde que esta manutenção não necessite ser ativada.

ALUGUEL.

Possibilidade de crédito das despesas de aluguel e custos com armazém geral relacionados com receitas de exportação.

SERVIÇOS TOMADOS. CRÉDITO.

Há possibilidade de créditos de COFINS sobre os serviços prestados por pessoas jurídicas uma vez demonstrada a essencialidade de tais serviços para seu processo produtivo, sem os quais, nem poderiam ser iniciados.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Apesar de não ser um frete incorrido na venda do produto acabado, mas sim na operação de venda em si, pois restou comprovada a necessidade de remessa dos produtos já vendidos para suas filiais antes da remessa para os adquirentes localizados no exterior.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. PRODUTO ACABADO. REMESSA PARA FILIAL EXPORTADORA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Configura receitas de exportação da remetente a remessa de produtos acabados para comercial exportadora com o fim específico de exportação. **Comprovada a efetiva exportação, não há como exigir as contribuições de PIS e COFINS nos termos do art. 6º, III da Lei nº 10.833/2003, por não representarem receitas no mercado interno.** (Acórdão 3301-005.168 publicado em 26/09/2018). (Grifos apostos)

Logo, a solução da presente contenda deverá passar, necessariamente, pela análise probatória quanto à comprovação da efetiva exportação dos produtos em questão. Acontece que esta análise não chegou a ser realizada nem pela fiscalização nem pela DRJ, visto que ambas adotaram como premissa que o Recorrente deveria comprovar que entregou tais produtos para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

É certo, contudo, que não poderia o Recorrente trazer aos autos tal comprovação, visto que reconheceu expressamente que os produtos foram remetidos à comercial exportadora. Apesar disso, ressaltou que as notas fiscais foram emitidas com CFOP de venda com fim específico de exportação, e que recebeu das comerciais exportadoras os "Memorandos-Exportação" que vinculam as notas fiscais de venda indireta e seus respectivos volumes às notas fiscais de exportação e respectivos volumes exportados. Informa que consta dos autos, sem exceção, todas as notas fiscais com fim específico de exportação que foram mencionadas nos relatórios fiscais, memorandos de exportação, registros de exportação (RE), Bill of Ladings, BLs, CEs e notas fiscais de exportação, as quais lograriam comprovar que os produtos em tela foram efetivamente exportados.

Sendo assim, entendo que a presente contenda deva ser baixada em diligência para que esta análise seja devidamente realizada pela unidade de origem.

Não é demais ressaltar, inclusive, que a decisão do CARF acima colacionada foi proferida justamente após diligência realizada naqueles autos, em que foram analisadas todas as notas fiscais glosadas pela fiscalização, tendo a referida diligência trazido elementos suficientes à conclusão de que houve a efetiva exportação dos produtos em questão.

Ocorre que, em sessão de julgamento realizada em 16/05/2019, findei vencida quanto à proposta de diligência acima exposta. Sendo assim, uma vez ultrapassada tal proposta, tornou-se imperativo pronunciar-me acerca do mérito da presente contenda, tendo me pronunciado no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente. Isso porque, em que pese ter o Recorrente trazido aos autos elementos que, em princípio, poderiam levar à comprovação da exportação dos produtos em questão, no meu entender, tais elementos ainda não são suficientes ao pleno convencimento de que as mercadorias foram efetivamente exportadas. E foi justamente por esta razão que votei no sentido de converter o presente feito em diligência.

Sendo assim, diante do entendimento da maioria dos julgadores que compõem esta Turma Julgadora no sentido de que deverá ser rejeitada a proposta de diligência apresentada, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

3. Da conclusão

Com fulcro nas razões supra expedidas, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, determinando que os autos sejam encaminhados à unidade de origem para que esta analise a documentação acostada pelo Recorrente aos autos, para fins de confirmar se é possível concluir que os produtos em questão, após remessa à comercial exportadora, foi efetivamente exportado.

Contudo, considerando que findei vencida quanto à proposta de diligência apresentada, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Voto Vencedor

Conselheira Larissa Nunes Girard, Redatora Designada.

Com a devida vênia, divirjo da conselheira relatora em relação à possibilidade de adotar outro critério que não aquele previsto expressamente em lei para o reconhecimento do direito à isenção de PIS, no que diz respeito às receitas provenientes de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Por consequência, uma vez ser inequívoco o não atendimento aos requisitos legais, não há sentido na proposta de conversão do julgamento em diligência, que deve ser rejeitada.

O cerne da divergência encontra-se na interpretação do § 1º do art. 45 do Decreto nº 4.524/2002, que assim dispõe:

Art. 45. **São isentas** do PIS/Pasep e 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.

§ 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.

§ 2º As isenções previstas neste artigo não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; e

III - 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.

§ 3º A partir de 10 de dezembro de 2002, o disposto no inciso IV do *caput* não se aplica à hipótese de fornecimento de querosene de aviação.

§ 4º O disposto nos incisos I e II do § 2º não se aplica às vendas realizadas às empresas referidas nos incisos VIII e IX do *caput*. (grifado)

Na interpretação adotada no voto vencido, a delimitação contida no § 1º se prestaria a estabelecer uma presunção de exportação, a partir da qual a isenção seria reconhecida, podendo ser superado o não atendimento dos requisitos legais ali contidos se comprovada a efetiva exportação da mercadoria. Ou seja, o atendimento do que se concebe como a finalidade da lei superaria o não atendimentos dos requisitos dispostos em lei para o gozo do benefício.

Expresso prontamente meu profundo desacordo com esta linha interpretativa. Considero que há equívoco na leitura do texto, no nível da interpretação gramatical propriamente dita, assim como considero ser possível um melhor entendimento do modelo concebido para concessão dessa isenção – não se compreendeu o papel de cada interveniente nessa cadeia logística.

O texto legal acima reproduzido adota uma técnica básica de redação legislativa. No inciso IX introduz-se a expressão “com fim específico de exportação para o exterior”. E no § 1º, define-se essa expressão. Trata-se de uma forma clara, objetiva e muito frequente de introdução de um conceito nos textos legais.

Se eu defino que um quadrado consiste em “um polígono constituído por quatro lados de igual comprimento e quatro ângulos retos”, eu restringi o que pode ser entendido como quadrado àquilo que está após o verbo “consistir”. Não se sustenta o argumento de que eu não pretendia limitar o quadrado às condições aqui impostas e, se forem encontrados outras figuras que atendam ao meu propósito, posso denominá-las quadrado, mesmo que não tenham quatro ângulos retos, por exemplo. É uma extrapolação inapropriada da interpretação finalística.

Ao contrário do que se argumenta, não é necessário acrescentar os termos “apenas” ou “tão somente” à definição de “adquiridos com o fim específico de exportação” para restringir seu conteúdo. Se fôssemos partir por essa linha de argumentação, eu também poderia alegar que não foi acrescido ao fim do texto a expressão “entre outras hipóteses”, o que significa que o texto é exaustivo, restando “provada” a minha tese. Mas creio que se trata de uma linha de argumentação totalmente equivocada, não importa que lado se abrace. A adotá-la, deveríamos exigir a imediata revisão de toda a legislação tributária nacional, haja vista a habitualidade com que utiliza esta forma de redação.

A título exemplificativo, trago ver alguns excertos, extraídos do Código Tributário Nacional:

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como **atividade preponderante** a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º **Considera-se caracterizada a atividade preponderante** referida neste artigo **quando** mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

.....
Art. 117. **Para os efeitos do inciso II do artigo anterior** e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais **reputam-se perfeitos e acabados**:

I - sendo suspensiva a condição, **desde o momento** de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, **desde o momento** da prática do ato ou da celebração do negócio.

E do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009, extraio outros exemplos:

Art.31. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

§ 1º Ao prestar as informações, o transportador, se for o caso, comunicará a existência, no veículo, de mercadorias ou de pequenos volumes de fácil extravio.

§ 2º **O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos**, e o operador portuário também devem prestar as informações sobre as operações que executem e as respectivas cargas.

Art.70. **Considera-se estrangeira, para fins de incidência do imposto**, a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, **que retorne ao País, salvo se**:

I - enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;

II - devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou para substituição;

III - por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

IV - por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou

V - por outros fatores alheios à vontade do exportador.

Parágrafo único. **Serão ainda considerados estrangeiros, para os fins previstos no caput**, os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia, e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País.

Nossa legislação está repleta desse tipo de construção, que é, sim, restritiva. Quando não o é, está expresso, como no último exemplo acima, em que se introduz o “salvo se”, ou as exceções estão relacionadas nos parágrafos que integram o artigo.

Não bastasse isso, tratam os autos de outorga de isenção, situação em que o CTN determina a interpretação literal da legislação tributária, nos seguintes termos:

Art. 111. **Interpreta-se literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - **outorga de isenção**;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (grifado)

Dessa forma, quando o texto legal dispõe que “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”, tais requisitos devem estar necessariamente atendidos no momento em que se requer o reconhecimento de isenção do PIS.

Prosseguindo, além do aspecto acima apontado, creio que há um outro mal entendido, no que diz respeito à compreensão do modelo concebido.

Temos aqui uma operação de exportação indireta, ou seja, que passa por um terceiro para fins de sua materialização. Não se trata da empresa remetendo seus produtos diretamente para o exterior, mas de uma venda em mercado interno, situação em que incidiria PIS sobre a receita.

Para o gozo deste benefício, precisamos ter, segundo a legislação, uma venda para uma empresa comercial exportadora (ECE), com emissão de nota fiscal com o CFOP apropriado, em que conste o fim específico de exportação. Em relação à logística, podemos ter o embarque direto para exportação, por conta do ECE, o que significa, por exemplo, que o produto sairá do estabelecimento produtor já no caminhão que irá transpor fronteira, ou podemos ter a remessa direta do produto para um recinto alfandegado, igualmente por conta e ordem do ECE, onde será embarcado posteriormente no veículo que fará o transporte internacional. Atendidos esses requisitos, o vendedor, e apenas ele, poderá desfrutar da isenção.

Em relação à ECE, os tributos ficam suspensos, se convertendo em isenção apenas se o produto for exportado dentro do prazo de 180 dias, contados da data de emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora/vendedora. Descumprido esse prazo, a ECE deve pagar os tributos, com multa e juros de mora. A ver os dispositivos pertinentes do Decreto nº 4.524/2002:

CAPÍTULO III

PRODUTOS NÃO EXPORTADOS - EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA

Art. 89. A empresa comercial exportadora **que utilizar ou revender no mercado interno produtos adquiridos com o fim específico de exportação, ou que no prazo de 180** (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa vendedora, **não efetuar a exportação** dos referidos produtos para o exterior, **fica obrigada, cumulativamente, ao pagamento:**

I - **das contribuições não recolhidas** em decorrência do disposto no inciso III do art. 44 e nos incisos VIII e IX do art. 45, incidentes sobre o valor de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados; e

II - **das contribuições incidentes sobre o seu faturamento**, na hipótese de revenda no mercado interno.

§ 1º Os pagamentos a que se refere o *caput* serão efetuados **com os acréscimos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício**, calculados na forma da legislação que rege a cobrança das contribuições não pagas.

§ 2º Na hipótese do PIS/Pasep apurado com a alíquota prevista no art. 59 [não-cumulativo]:

I - não poderá ser efetuada qualquer dedução, a título de contribuição para o PIS/Pasep, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência; e

II - para a contribuição devida de acordo com o inciso I do *caput*, a multa e os juros de que trata o § 1º serão calculados a partir da data em que a empresa vendedora deveria efetuar o pagamento das contribuições, caso a venda para a empresa comercial exportadora não houvesse sido realizada com o fim específico de exportação.

§ 3º Para as contribuições devidas na forma do inciso I do *caput*, não alcançadas pelo disposto no § 2º, a multa e os juros serão calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal correspondente à aquisição realizada pela empresa comercial exportadora. (grifado)

Constata-se que a legislação estipulou tratamento diferenciado para cada interveniente no caso de uma exportação indireta, por meio de ECE. Mais do que isso, a legislação estabeleceu momentos e condições diferenciadas para a aferição dos benefícios, bem como estabeleceu consequências diferenciadas para cada parte.

A meu ver, o entendimento defendido no voto vencido confunde intervenientes e condições, em uma mistura não autorizada em lei.

Ao produtor/vendedor a lei concede uma situação privilegiada, que é o direito à isenção sobre uma receita de venda no mercado interno, desde que atendidas as condições estabelecidas na lei. Para esse interveniente é irrelevante a prova da efetiva exportação, pois dele a legislação não exige essa comprovação, visto que não é esse fato que lhe dá o direito ao gozo do benefício. Assim, demonstrar que posteriormente o produto foi exportado não tem qualquer efeito sobre a situação deste interveniente.

Já no que tange à comercial exportadora temos outra situação, pois a isenção só se aperfeiçoa se ocorrida a exportação e desde que no prazo legal. Diferentemente do que ocorre com o produtor/vendedor, em relação à ECE deve ser exigida a prova da exportação dentro do prazo, sob pena de lançamento do crédito tributário relativo aos tributos suspensos, acrescido das penalidades moratórias.

Esse é o entendimento assentado na Receita Federal, expresso na Instrução Normativa RFB nº 1.152/2011 e em Soluções de Consulta da Cosit, a exemplo da SC Cosit nº 80 e nº 92, ambas de 2017.

Portanto, uma vez que consta dos autos que o produto vendido não foi armazenado em recinto alfandegado, desatendida está condição *sine qua non* para o reconhecimento do direito à isenção. Trata-se de uma falta que não pode ser suprida em virtude de a comercial exportadora haver, ela sim, atendido à uma condição que dela era exigida, mas jamais foi exigida do vendedor/produtor.

Adotar o entendimento defendido no voto vencido significa, a meu ver, a desconsideração de regras básicas de interpretação gramatical; a desconsideração indevida de um dispositivo legal redigido de forma clara; a desconsideração do art. 111 do CTN, que determina a interpretação literal de legislação que disponha sobre outorga de isenção; e a deformação do modelo definido em lei para a concessão da isenção das contribuições em uma exportação indireta.

Por todo o exposto, rejeito a proposta de diligência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard