



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

Processo nº 10950.000894/2003-11
Recurso nº 259.413 Voluntário
Acórdão nº **3403-00.586 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 1 de outubro de 2010
Matéria PIS.COFINS.Restituição
Recorrente ABATEDOURO COROAVES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/09/1999 a 30/04/2002

PIS E COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

A definição de “fim específico de exportação” trazida no art. 39, §2º da Lei 9.532/97 serve ao art. 14, IX da MP 2.158. Somente são isentas da contribuição ao PIS e COFINS exportações precedidas de remessa direta da mercadoria, pelo fabricante vendedor, para embarque de exportação ou recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

PIS E COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

Exportação indireta somente se configura se o exportador indireto (o fabricante vendedor) remeter diretamente a mercadoria para embarque de exportação ou recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Procedendo diversamente, o fabricante não será considerado exportador e, em consequência, não gozará a imunidade do art. 149, §2º, I da CR.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Marcos Tranches Ortiz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Em 2 de abril de 2003, a recorrente apresentou Pedido de Restituição de COFINS e da contribuição ao PIS dos períodos de apuração setembro de 1999 a abril de 2002 (fl. 1). O indébito decorria da inclusão, às respectivas bases de cálculo, de receitas supostamente auferidas com a exportação de produtos para o exterior, através de empresa comercial exportadora registrada no Secretaria de Comércio Exterior – SECEX do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC. A hipótese legal de desoneração era, pois, o art. 14, IX e §1º da MP nº 2.158.

Instruíam o pedido (i) notas fiscais de remessa dos produtos pela recorrente à empresa comercial exportadora (fls. 54/126); (ii) memorandos de exportação emitidos pela empresa comercial exportadora (fls. 21/53) e (iii) DARFs de pagamento de PIS e COFINS dos períodos em referência (fls. 127/134, 164/179, 272/294 e 380/384).

A DRF rejeitou o pedido (fls. 491/499) por entender que a transação entre a recorrente e a empresa comercial exportadora não configurava venda “com fim específico de exportação”, conforme exigia-se no art. 14, IX da MP nº 2.158. A definição do que fosse “fim específico de exportação”, a DRF buscou no art. 1º do DL 1.248/72, art. 39, §2º da Lei nº 9.532/97 e art. 46 da IN/SRF nº 247/02, todos a exigirem, para tanto, a remessa do produto diretamente para recinto alfandegário (embarque de exportação ou depósito em entreposto) por conta e ordem da comercial exportadora adquirente.

Como, *in casu*, os produtos foram remetidos – segundo se atesta nas notas fiscais de fls. 54/126 – para o estabelecimento-sede da empresa comercial exportadora, concluiu a DRF desatendido o requisito legal de isenção.

Em manifestação de inconformidade (fls. 502/515), a recorrente arguiu estar devidamente comprovada nos autos a efetiva destinação dos produtos para o exterior, o que bastaria ao reconhecimento da isenção a seu favor.

A DRJ-Curitiba/PR manteve o indeferimento do pedido (fls. 535/543) aos mesmos fundamentos da DRF, sobrevivendo, então, recurso voluntário (fls. 546/562), com os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relato.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O recurso voluntário é tempestivo e bem formado, apto, portanto, a ser conhecido.

A isenção fiscal controvertida nos autos foi instituída pela MP nº 1.858-6, convertida na MP nº 2.158, *in verbis*:

“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;

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

São, portanto, isentas da COFINS e da contribuição ao PIS as vendas a empresas comerciais exportadoras realizadas “*com fim específico de exportação*”.

E o que são vendas com fim específico de exportação? Não o diz a MP nº 2.158, o que remete o hermeneuta à legislação tributária na busca da compreensão do conceito.

De maneira idêntica, nada menos que três diplomas legais e infralegais definem venda com fim específico de exportação como aquela em que a mercadoria é *diretamente remetida do estabelecimento vendedor para (i) embarque de exportação ou (ii) recintos alfandegados, sempre por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

São eles: o art. 46 da IN/SRF nº 247/02; o art. 1º do DL 1.248/72; e o art. 39, §2º da Lei nº 9.532/97.

A IN/SRF nº 247/02, contudo, foi expedida em 12 de dezembro de 2002, data posterior aos fatos geradores objeto deste processo, não se prestando, portanto, a discipliná-los.

O DL nº 1.248/72, sabe-se, trata de uma especial categoria de empresas comerciais exportadoras chamadas *tradings*; assim, embora a disciplina fiscal das *tradings* e das empresas comerciais exportadoras “não-tradings” esteja hoje em boa parte uniformizada – a própria isenção de PIS e COFINS de que aqui se cuida aplica-se a ambas, conforme art. 14, VIII e IX da MP nº 2.158 –, é questionável a utilização do DL como fonte exegética para vendas às comerciais exportadoras “não-tradings”. A própria DRJ menciona a Solução de Consulta Interna SRRF/10ª RF nº 4/07, segundo a qual “*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*” (fl. 541).

Agora, se a IN 247/02 e o DL 1.248 não disciplinam os fatos objeto deste processo, o mesmo não se pode dizer do artigo 39, §2º da Lei nº 9.532/97. Embora se refira textualmente apenas ao IPI, deve-se admitir sua utilização para integração analógica da disciplina relativa ao PIS e à COFINS, com fundamento no art. 108, I do CTN. Como adverte Ricardo Lobo Torres, para o emprego da analogia em direito tributário “*é necessário que haja*

semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para a comparação” (Normas de interpretação e integração do direito tributário. São Paulo: Renovar, 2000. p. 120). Pois é o que ocorre na hipótese em estudo. Afinal, a locução “com o fim específico de exportação” é precisamente a mesma nos dois diplomas legais, a MP 1.585-6 e a Lei nº 9.532/97 e, ademais, ambas tratam da desoneração de tributos federais na exportação de bens.

A mesma analogia foi recentemente adotada pelo Judiciário:

“Tanto a legislação do PIS quanto à da COFINS exigem que, para que não ocorra a incidência dos tributos é necessário que as vendas às empresas comerciais tenham fim específico para exportação. E qual seria este fim específico?

*Ora, é a remessa de produtos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, consoante disposto no 39 da Lei nº 9532/97. Em suma: não foi criada nova obrigação tributária no tocante ao PIS e à COFINS e sim **tomou-se por base conceito já existente em outro diploma legal para as mesmas palavras: fim específico de exportação**” (TRF 4ª Região. 1ª Turma. AC 2005.70.02.000036-4, Rel. Des. Marcos Roberto Araújo dos Santos. v.u. julgado em 3.2.2010).*

Enfim, não são isentas de PIS e COFINS quaisquer exportações via empresas comerciais exportadoras, mas apenas aquelas precedidas de remessa direta do bem a ambiente alfandegado. É isento, pois, apenas um tipo qualificado, ou específico, de exportação. Tratando-se de isenção – instituída, portanto, pelo próprio Poder Público competente para a criação do tributo – essa restrição não encontra óbice legal e deve, inclusive, ser interpretada de maneira estrita e pouco transigente (CTN, art. 111, II).

E se assim é, forçoso concluir que a recorrente não perfez a hipótese de isenção quando remeteu os produtos para o estabelecimento-sede da empresa comercial exportadora; era seu ônus cuidar que os produtos transitassem diretamente por embarque de exportação ou recinto alfandegado. Ao consentir que o frete ficasse por conta da comercial exportadora adquirente, a recorrente assumiu um risco, inoponível e intransferível ao Fisco (CTN, art. 123), de ver frustrada a isenção de que pretendia desfrutar.

Embora não haja sido aventada no voluntário, convém enfrentar a questão também a sob a luz da Emenda Constitucional nº 33/01, que instituiu imunidade das “receitas decorrentes de exportação” às contribuições sociais, entre elas o PIS e a COFINS (CR, art. 149, §2º, I). Vigente a partir de 12 de dezembro de 2001, a nova norma constitucional alcança, no tempo, parte dos fatos geradores objeto deste processo, o que justifica a abordagem.

Ao contrário do que se passa na isenção, “a norma imunizante merece ser interpretada generosamente” (HELENA COSTA, Regina. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001. p.118). Além disso, a previsão constitucional é claramente mais ampla, fala em receita “decorrente de exportação”, sem agregar o qualificador “fim específico de exportação” a que alude a hipótese isencional.

Havendo exportação – leia-se, qualquer modalidade de exportação –, o exportador será imune às contribuições sociais relativamente às suas receitas.

Insta, então, investigar o seguinte: (a) houve exportação *in casu*?; (b) a recorrente é considerada exportadora *in casu*? Positiva as respostas para ambas as perguntas, e

a imunidade constitucional aplicar-se-á aos autos, no período posterior à vigência da EC nº 33/01.

Pois bem. Não há dúvida possível sobre a efetiva saída dos bens do território nacional: os frangos vendidos pela recorrente foram exportados para a Bolívia. Os memorandos de exportação emitidos pela empresa comercial exportadora (fls. 21/53), nos termos do Convênio ICMS nº 113/96, parecem-me prova suficiente da efetiva exportação (embora essa prova pudesse ser robustecida com a juntada dos respectivos comprovantes de embarque, que confirmam a saída da mercadoria do País, a teor do art. 593 do Decreto nº 6.759/09, e que devem ser entregues pela comercial exportadora à empresa vendedora juntamente com o Memorando de Exportação, conforme Cláusula Quarta, §1º do Convênio ICMS nº 113/96).

O fato é que nem o próprio Fisco controverteu a ocorrência da exportação; como se viu, a objeção fiscal circunscreveu-se ao não-atendimento da prévia remessa “com fim específico de exportação”.

Resta, então, saber se a recorrente pode ser aí considerada a exportadora, ou seja, o ente que auferiu “receitas decorrentes de exportação”.

A definição legal mais propícia de exportador, encontro-a na definição do contribuinte do imposto de exportação:

“Decreto nº 6.759/09.

Art. 217. É contribuinte do imposto o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria do território aduaneiro”.

Portanto, em princípio, exportador é somente a pessoa, posicionada no último elo da cadeia comercial doméstica, que promove a saída da mercadoria para o estrangeiro, quem seja, a empresa comercial exportadora.

Entretanto, a legislação tributária e, na esteira dela, a Doutrina considera exportador também quem vende para empresas comerciais exportadoras. Trata-se do “exportador indireto”. Assim, a exportação direta (contracenada entre o produtor nacional e o comprador estrangeiro) e a exportação indireta (contracenada entre o produtor nacional e o comprador estrangeiro, através de intermediária comercial exportadora) são espécies do gênero exportação; e, na espécie indireta de exportação, as duas partes nacionais envolvidas – produtor e comercial exportadora – são, para todos os fins, “exportadores”.

Ocorre, entretanto, que a figura do exportador indireto somente se perfaz se, na relação entre este a comercial exportadora, estiver presente o qualificativo de “fim específico de exportação”. Nesse sentido, a ponderação de José Augusto de Castro:

“O canal de distribuição via exportação indireta, como o próprio nome indica, requer a participação de uma empresa mercantil no Brasil, a qual adquire mercadorias de indústrias ou produtores no mercado interno, com o fim específico de exportação, para serem posteriormente exportadas” (Exportação. Aspectos práticos e operacionais. São Paulo: Aduaneiras, 2007. p. 72).

É dizer, só há exportação indireta se houver fim específico de exportação, o que faz a abordagem da imunidade desaguar no mesmo nó górdio do exame sob a ótica da isenção.

Como, *in casu*, a recorrente não vendeu à comercial exportadora com fim específico de exportação, não pode ser sequer considerada exportadora indireta, razão pela qual a receita que auferiu não é decorrente de exportação, não lhe assistindo, por isso, nem mesmo a imunidade constitucional.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Marcos Tranchesi Ortiz



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

A página de autenticação não faz parte dos documentos do processo, possuindo assim uma numeração independente.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado ao processo em 05/11/2010 14:29:16 por MARCOS TRANCHESI ORTIZ.

Documento assinado digitalmente em 25/05/2011 08:50:55 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Documento assinado digitalmente em 27/12/2010 13:05:54 por JOSE DE JESUS MARTINS COSTA e Documento assinado digitalmente em 05/11/2010 14:33:15 por MARCOS TRANCHESI ORTIZ.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 30/04/2024.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP30.0424.15331.DHO9

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
668AC76B344BA69CBFF6031EE5A6FA6027DB4714