



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.000005/2011-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.364 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente METALÚRGICA SIMONAGGIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. RATIO DECIDENTE. PRECEDENTE VINCULANTE DO STF.

Não há dúvidas que, em estando presentes os requisitos do artigo 45, §1º, do Decreto 4.524/2002 estar-se-á diante de situação de impossibilidade de cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS, por determinação legal. Todavia, caso apurado em processo administrativo que os produtos foram exportados, igualmente a conclusão deve ser pelo atendimento aos requisitos legais e pela não incidência das Contribuições, por força da interpretação ampla que deve ser dada à imunidade em questão. Em outras palavras, consideram-se cumpridos os requisitos legais para o gozo da “falsa isenção” uma vez demonstrada a exportação dos bens, com base nas razões de decidir do STF no 759.244 e na ADI n. 4.735

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares (Relator), Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente Convocada) e Pedro Sousa Bispo, que não conheciam da alegação de comprovação dos requisitos para a suspensão do IPI unicamente com a apresentação de comprovantes de exportação e, na parte conhecida, negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

Trata o presente processo de Autos de Infração à legislação da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS, fls. 20/36) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS, fls. 03/19), de incidência não cumulativa, abrangendo **períodos de janeiro/2006 a dezembro de 2009** e formalizando crédito tributário nos valores, respectivamente, de R\$ 130.000,57 e R\$ 598.791,63, totalizando R\$728.792,20, aí incluídos principal, multa de 75% e juros de mora.

A infração imputada, descrita nos Autos como falta/insuficiência de recolhimento das contribuições (PIS e Cofins), decorre das irregularidades consubstanciadas no Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 38/43, no qual inicia a Fiscalização reportando-se ao Mandado de Procedimento Fiscal e ao objeto social da pessoa jurídica de acordo com o seu Contrato Social: Indústria e Comércio de bombas para chimarrão, talheres de aço inox, cutelaria e termoplásticos, tais como viandas, garrações térmicos e similares. Também informa a adoção pela empresa do regime de tributação baseado no Lucro Real, estando sujeita ao regime de incidência não-cumulativa para apuração das contribuições para o PIS/COFINS.

A título de “Ação Fiscal”, o Autuante reporta-se ao Termo de Início, intimações formalizadas, e o atendimento pelo contribuinte, como segue:

Em início ao procedimento fiscal, o contribuinte foi intimado, na data de 04/10/2010, mediante o Termo de Início de Fiscalização (doc. fls. 160/164), a apresentar arquivos digitais de notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias, além de seus livros fiscais: Livro de Registro de Apuração do IPI e Livro de Registro de Saídas, relativos aos anos calendário de 2006 a 2009.

Ainda, por meio do Termo de Início de Fiscalização, a empresa foi intimada a:

- 3) *Informar, em relação às saídas efetuadas pela empresa destinadas a pessoas jurídicas comerciais exportadoras, ocorridas no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009, se os produtos objeto dessas saídas foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- 4) *Apresentar cópia das notas fiscais correspondentes às saídas efetuadas pela empresa destinadas a pessoas jurídicas comerciais exportadoras, ocorridas no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009;*

- 5) Informar, em relação às vendas referidas no item anterior, qual o tratamento tributário dado pela empresa quanto às contribuições PIS e COFINS.

Na data de 20/10/2010, o contribuinte efetuou a entrega dos arquivos digitais, dos livros fiscais solicitados e das notas fiscais (acompanhadas de relatório) de vendas para empresas comerciais exportadoras (docs. fls. 183/520), conforme especificado na correspondência protocolada Pela empresa (doc. fl. 166).

Ainda, em resposta a intimação fiscal (doc. fl. 167), o contribuinte declarou que, com exceção das saídas destinadas às comerciais exportadoras:

CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRETCH LTDA (CNPJ:15.102.288/0082-48) e OLEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ:09.358.355/0001-21), as vendas de produtos efetuadas para empresas comerciais exportadoras nos anos calendário de 2006 a 2009 foram remetidas para depósitos próprios na sede de cada empresa comercial exportadora, sendo que as receitas obtidas com essas operações de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS como receitas sem incidência das contribuições.

Em 15/12/2010, a empresa foi intimada a apresentar cópia xerográfica das notas fiscais de saída relacionadas no Termo de Intimação Fiscal N. 1 (doc. fls. 521/523).

Como item 3, **a Fiscalização descreve, a título de infração praticada pelo contribuinte, a constatação de vendas para empresas comerciais exportadoras com descumprimento das condições para isenção/não incidência das contribuições PIS e COFINS**, expondo:

*De posse dos arquivos digitais de saídas de produtos, das notas fiscais de saídas e das informações apresentadas pelo contribuinte, foi verificado que **a empresa fiscalizada efetuou vendas** de produtos de sua industrialização para empresas comerciais exportadoras, **sem efetuar a tributação das contribuições PIS e COFINS, por ter utilizado a hipótese de não incidência prevista no art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003**, respectivamente:*

...

No entanto, para fazer uso de tal hipótese de isenção/não incidência das contribuições PIS/COFINS, o contribuinte teria que comprovar que tais produtos foram vendidos com o fim específico de exportação às empresas comerciais exportadoras, nos termos do artigo 45, § 1º, do Decreto nº 4.524/2002, que regulamenta o PIS e a COFINS:

...

Para efeito de condicionar a isenção/não incidência das contribuições PIS/COFINS nas vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, o art. 45, §1º, do Decreto 4.524/2002, adotou expressamente o que está fixado no art. 39, §2º, da Lei nº 9.532/1997, que trata da suspensão do IPI nessa mesma espécie de operação. Este mesmo entendimento também está exposto no art. 46, §1º da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.

Assim sendo, **a remessa direta dos produtos a embarque de exportação ou a recinto alfandegado é condição necessária para a fruição da hipótese isenção/não incidência das contribuições PIS/COFINS** na saída do produto da indústria, tratando-se de providência da alçada desta, ainda que por conta e ordem da comercial exportadora. A condição não é cumprida quando, por exemplo, os produtos vendidos são retirados pela própria comercial exportadora, hipótese em que a indústria é responsável, na qualidade de contribuinte, pelo pagamento do PIS e da COFINS incidentes sobre a venda efetuada à comercial exportadora.

*Com efeito, o art. 39, §2º, da Lei nº 9.532/1997, falando em remessa direta a embarque ou recinto alfandegado, objetivou dificultar desvios na destinação dos produtos, **evitar que esses produtos, vendidos para exportação, venham a ser comercializados indevidamente ao mercado interno, tendo em vista a fiscalização a que estão sujeitos o embarque e os recintos alfandegados.***

Ao mesmo tempo, não se fala mais em responsabilidade do fabricante/vendedor depois que ele entrega os produtos para embarque ou depósito em recinto alfandegado. Isso independentemente de qualquer prova que a adquirente venha a fazer perante a vendedora de que os produtos adquiridos foram efetivamente exportados, tendo em vista que essa comprovação, não tem natureza de dever legal, decorrendo, quando exigida pela vendedora, de mero acordo privado.

Dessa forma, com o intuito de verificar se o estabelecimento sob investigação teria atendido ao requisito a que estaria condicionada a isenção/não incidência do PIS e da COFINS, nos termos do art. 45, § 1º, do Decreto nº 4.524/2002, o contribuinte foi intimado, mediante o Termo de Início e Fiscalização, a informar se os produtos que saíram do seu estabelecimento industrial foram remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Em resposta à intimação fiscal (doc. fl. 167), o contribuinte declarou que, com exceção das saídas destinadas às comerciais exportadoras:

CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRETCH LTDA (CNPJ:15.102.28810082-48) e OLEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ:09.358.355/0001-21), as demais vendas de produtos efetuadas para empresas comerciais exportadoras nos anos calendário de 2006 a 2009, cujas notas fiscais estão anexas às fls. 183/493, foram remetidas para depósitos próprios na sede de cada empresa comercial exportadora, sendo que as receitas obtidas com essas operações de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, como receitas sem incidência das contribuições, restando caracterizado, assim, o descumprimento do requisito a que estaria condicionada a isenção/não incidência do PIS e da COFINS nas operações analisadas.

Em consequência, no item 4 a Fiscalização descreve as contribuições de PIS e Cofins devidas, como segue:

Diante da infração verificada, as receitas oriundas de vendas a empresas comerciais exportadoras foram incluídas na base de cálculo das contribuições PIS/COFINS e tributadas de ofício às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, conforme discriminado no Demonstrativo de Vendas para Empresas Comerciais Exportadoras (doc. fls. 48/158).

Em razão da existência de créditos das contribuições PIS/COFINS calculados pelo contribuinte no próprio período de ocorrência da infração, mas descontado em períodos posteriores, foi efetuado o aproveitamento de ofício do crédito apurado pela pessoa jurídica, priorizando a sua utilização no próprio período de apuração em detrimento da utilização posterior mediante desconto.

Este procedimento implicou a necessidade de lançamento reflexo, nos períodos posteriores em que os mesmos foram utilizados mediante desconto pela pessoa jurídica, para exigir a contribuição devida em decorrência do deslocamento de créditos para o seu aproveitamento de ofício no período em que foi originalmente constituído, conforme discriminado no Demonstrativo de Apuração da COFINS (doc. fls 44/45) e no Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS (doc. fls. 46/47).

E justifica a aplicação da multa no percentual de 75% e tece considerações finais acerca do crédito tributário apurado.

Dada ciência da autuação em 17/01/2011 (fls. 43 e 531), foi apresentada Impugnação de fls. 533/554, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Registra a tempestividade de sua defesa e, ao expor os fatos, consigna que:

... a autuação não se deu por terem ou não sido efetivamente exportado os produtos, mas por terem sido remetidos para depósitos próprios.

Entretanto, recentemente, foi editada a INSRF 1094/2010 que autorizou a guarda, pelas empresas comerciais exportadoras, das mercadorias a serem exportadas em depósitos próprios.

De outra parte, mesmo não tendo sido o motivo do lançamento, cumpre mencionar que basta à contraposição das Notas Fiscais que ensejaram a infração alegada, com o extrato do Sistema Integrado de Comércio Exterior — SISCOMEX, para se ter a certeza que houve a efetiva exportação das e mercadorias. Noutras palavras, a finalidade da norma foi atendida, não havendo que se falar no cometimento de qualquer ilegalidade!

Informa que, devido ao largo período compreendido pela Autuação, a Impugnante não conseguiu reunir toda essa documentação no prazo máximo de 30 (trinta) dias, limitando-se a fazer essa prova por amostragem (doc. 02).

Todavia, o Fisco poderá verificar a veracidade das informações pela perícia contábil requerida ao final (artigos 16, inciso IV e 18 do Decreto n.º 70.235/72).

Acrescenta que a SRFB durante anos permitiu que as empresas comerciais exportadoras de Foz do Iguaçu (cidade para onde foram destinadas as mercadorias antes de serem enviadas para o exterior) armazenassem as mercadorias em depósitos particulares, tendo em vista a inexistência de depósitos alfandegados na região.

Logo, a modificação "das regras do jogo" depois de consolidada uma sistemática de trabalho aceita pela SRFB por muito tempo, não parece lógica, nem justa.

Também alega como motivo inviabilizador da autuação: a legislação concernente ao PIS e à COFINS (Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003), ao contrário do IPI, não contém o conceito de "fim específico para exportação". Pelo quê, a introdução desta definição via simples Decreto regulamentador fere o princípio da legalidade tributária.

E, ainda, que: Não fosse suficiente, as mercadorias vendidas à empresa comercial exportadora sempre foram enviadas para o exterior antes do prazo de 180 dias, previsto no art. 7º, da Lei 10.637/2002. De modo que não foi cometida qualquer irregularidade.

Na sequência, para defender a Insubistência da autuação, discorre acerca dos argumentos expostos acima, abordando, de início a Necessidade de Aplicação da INSRF 1094/2010 por Retroatividade Benigna, alegando que:

A Fiscalização somente lavrou o presente Auto de Infração, porque, a partir da interpretação que fez do art. 45, § 1º, do Decreto n.º 4.524/2002, entendeu que não seria admitida à isenção do PIS/COFINS àquelas mercadorias destinadas à exportação, que ficaram armazenadas em depósitos próprios.

Entretanto, a INSRF 1094/2010 alterou, claramente, o entendimento da SRFB sobre a matéria, quando determinou que, na falta de depósito alfandegado, o Delegado da Receita Federal do Brasil pode autorizar a manutenção de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação em locais definidos pelas empresas comerciais exportadoras. Ou seja, em depósitos próprios! Exatamente como foi feito no caso concreto.

Destaca o parágrafo 3º do art. 5º da referida IN e defende sua aplicação retroativa invocando o art. 106, I, do CTN e reporta-se à decisão do STJ e ao princípio da igualdade (art. 150, II, da CF).

Como segundo tópico defende a ocorrência de Efetiva Exportação das Mercadorias Objeto de Autuação, a Necessidade da Aplicação dos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade e invoca Existência de Jurisprudência Específica do CARF favorável à Impugnante.

Para comprovar a efetiva exportação da mercadoria vendida à empresa comercial exportadora, a Impugnante requer a realização de perícia contábil. Reporta-se a Extrato SISCOMEX de algumas vendas realizadas, de modo a demonstrar — por amostragem — que as mercadorias foram exportadas e que, portanto, poderiam ter sido vendidas com isenção do PIS/COFINS (doc. 02).

Entende que a SRFB está colocando a literalidade da lei acima dos seus propósitos, ao considerar que, para fazer jus a desoneração fiscal, as mercadorias exportadas deveriam ser remetidas a recintos alfandegados, ao invés do depósito particular da comercial exportadora.

Cita decisão judicial acerca do princípio da razoabilidade, entendimento doutrinário e decisão do CARF.

Também discorre acerca de observância de práticas reiteradas da SRFB, alegando inviabilidade de operação de empresas comerciais exportadoras na região em vista da inexistência de pontos alfandegados que operam em regime de depósito. Invoca IN SRF 1094/2010 e Nota DISIT n.º 8/2004-9ª Região Fiscal e expõe que:

Prova maior da leniência da SRFB para com as empresas comerciais exportadoras de Foz do Iguaçu foi que somente após decorridos 07 (sete) anos da edição do § 2º, do art. 39, da Lei 9.532/97 a Delegacia RFB local preocupou-se em consultar a sua Superintendência a respeito da necessidade do cumprimento da norma. A resposta a consulta formulada resultou na Nota DISIT no 8/2004-9ª Região Fiscal.

É certo que a interpretação da SRFB sobre as exigências contidas no § 2º, do art. 39, da Lei 9.532/97 e/ou no art. 45, § 1º, do Decreto n.º 4.524/2002, ao longo desses 07 (sete) anos, influencia na aplicação da legislação. Afinal, a conduta da SRFB caracteriza-se como uma prática reiterada sobre o assunto.

Ao ponto que as empresas comerciais exportadoras da cidade, durante este período, seguiram com suas rotineiras operações, sem nunca ter sido sinalizado a elas uma modificação de entendimento.

De fato, criou-se uma verdadeira expectativa de que a nova norma não seria aplicável as empresas comerciais exportadoras de Foz do Iguaçu que, devido as suas peculiaridades, continuariam a operar com depósitos próprios.

Reporta-se ao art. 100 do CTN e argumenta: *No momento em que a SRFB ignorou a norma durante tanto tempo para permitir que as empresas comerciais exportadoras de Foz do Iguaçu continuassem a armazenar mercadorias destinadas à exportação em depósitos próprios, foi expedida -- mesmo de forma informal -- uma verdadeira norma complementar à legislação tributária, norma esta que vincula não somente os próprios contribuintes, mas também a atividade das respectivas autoridades administrativas fiscais.*

Cita doutrinadores e decisão judicial e invoca Princípio da Moralidade Pública, para defender que: *não poderá prosperar qualquer contraditória prática da SRFB no sentido de exigir da Impugnante a observação das regras impostas pelo art. 45, § 1º, do Decreto n.º 4.524/2002, quando ela mesma ignorou-as durante 07 (sete) anos, por saber*

ser impossível adotá-las em Foz do Iguaçu, devido, repita-se, a falta de estrutura do Porto Seco (EADI — Sul) que não dispõe de depósitos alfandegados.

Invoca também princípio da proibição ao comportamento próprio contraditório dos artigos 174, 475, 476 e 477 do novo Código Civil, reprise menção do art. 100 do CTN, para concluir esse tópico expondo: *Pode-se afirmar, assim, ser manifestamente contraditória e, portanto, ilegal, a pretensão da SRFB de somente admitir a isenção do PIS/COFINS àquelas mercadorias destinadas à exportação que fiquem armazenadas em depósitos e/ou recintos alfandegados, uma vez que, durante muito tempo, admitiu a utilização de depósitos próprios.*

Em tópico seguinte, defende a Impugnante que Exigência de Remessa Direta para Embarque representa Violação ao Princípio da Legalidade Tributária, argumentando que:

Sustenta a Fiscalização que para a empresa gozar da isenção do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas efetuadas para o exterior, as mercadorias deveriam ser remetidas diretamente para o exterior ou para o recinto alfandegado.

Como, na espécie, os produtos foram remetidos para empresa comercial exportadora, com intuito de exportação - e não para recinto alfandegado - a empresa, supostamente, deveria suportar o ônus tributário.

Mas, os arts. 5º da Lei 10.637/2002 e 6º da Lei 10.833/2003, preveem a não incidência do PIS/COFINS nas vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

...

O conceito de "fim específico para exportação" só foi elaborado posteriormente, por conta de regras hierarquicamente inferiores, notadamente pelo art. 45, § 1º, do Decreto nº 4.524/2002, o qual ao considerar somente àqueles "remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados extrapolou a sua competência, criando uma situação sem qualquer espécie de previsão legal ou respaldo na legislação do PIS/COFINS.

Discorre acerca da finalidade dos Decretos e defende a ilegalidade do Decreto nº 4.524/2002. Cita decisão do STJ acerca de decreto estadual e conclui o tópico expondo que a Impugnante realizou suas operações de acordo com a Lei, pois vendeu seus produtos à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Sob o título “Necessidade de Concessão da Isenção do PIS/COFINS, desde que comprovada a Exportação dentro do prazo de 180 dias”, transcreve o art. 7º da Lei nº 10.637/2002 e argumenta:

A legislação que dispõe que a empresa comercial exportadora possui o prazo de 180 (cento e oitenta) dias para comprovar a efetiva exportação dos produtos é complementar a norma que estabelece que "mercadorias adquiridas para exportação" são àquelas remetidas diretamente para depósito alfandegado.

...

Não pode a SRFB ignorar a existência dessas normas e, ao seu bel prazer, praticar a cobrança dos tributos, quando a empresa comercial exportadora comprovar ter havido a efetiva exportação das mercadorias dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, somente porque, inicialmente, os produtos não foram remetidos a um depósito alfandegado.

A manutenção desta atitude seria o rompimento da legalidade e da justiça pela Administração Pública, em função de existir previsão expressa no sentido da possibilidade de haver a desoneração tributária.

Registra que o administrador está adstrito a fazer, simplesmente o que a lhe autoriza e conclui que, nos termos da legislação de regência, nem a Impugnante, nem as empresas comerciais exportadoras para quem vende as mercadorias poderão sofrer qualquer sanção quando comprovada a exportação das mercadorias dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias.

E, caso reste alguma dúvida acerca da devida exportação dos produtos, a Impugnante requer a realização de perícia contábil, nos termos dos artigos 16, inciso IV e 18 do Decreto n.º 70.235/72. Indica perito e formula quesitos:

1-) As remessas feitas pela Impugnante, para as empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, foram efetivamente remetidas para o exterior?

2-) Existe algum elemento nos autos que sustente a tese fazendária de não que ocorreu a exportação das mercadorias?

Suscita a possibilidade de apresentação de manifestação e quesitos complementares.

A título de cerceamento de defesa e multa, questiona a redução de multa em função da efetivação do pagamento e não apresentação de impugnação e recurso (art. 28 da Lei n.º 11.941/2009 que alterou o art. 6.º da Lei n.º 8.218, de 1991), entendendo não ser concebível, nem aceitável, que se imponham ou se agravem penalidades administrativas pelo só fato do exercício constitucional da ampla defesa administrativa, ainda mais, quando, segundo a lei complementar a exigibilidade se encontra suspensa.

Finaliza requerendo a realização de perícia contábil, nos termos dos artigos 16, inciso IV e 18 do Decreto n.º 70.235/72, para o efeito de ser comprovada a efetiva exportação das mercadorias vendidas à comercial exportadora; a procedência da Impugnação, anulando o Auto de Infração combatido e, de forma sucessiva, requer seja reduzida a multa ao mínimo legal.

Instruem a peça de impugnação cópias de:

- às fls. 555/573: procuração, alteração e consolidação de contrato social, documentos de identificação pessoal;
- às fls. 574/887, cópias de notas fiscais, memorando de exportação, comprovantes de exportação Siscomex, conhecimento de transporte;
- às fls. 888/1049: Autos de Infração, Relatório Fiscal, demonstrativos de apuração, demonstrativos de vendas para comerciais exportadoras.

Em 04/10/2013, foi apresentada petição de fls. 1053/1056 em que a Interessada reitera sua Impugnação, expondo que:

Trata-se de Processo Administrativo em que a Impugnante foi autuada por vender produtos com o fim específico de exportação, sem remetê-los diretamente a embarque para exportação, ou a recinto alfandegado, e sim “para depósitos próprios da sede de cada empresa comercial exportadora”.

Contudo, as mercadorias – objeto de Autuação – foram efetivamente exportadas, assim, não cabendo a incidência do PIS e da COFINS para o caso em questão, em homenagem ao princípio da verdade material.

Segundo entendimento já pacificado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, para casos análogos a este, quando comprovada a efetiva exportação das mercadorias, não há incidência de IPI, PIS, COFINS.

Transcreve excertos de acórdãos do CARF de n.ºs 3401-002.145 e 3801-001.789, de 2013 e finaliza reiterando os termos da Impugnação. Instruem a petição, às fls. 1057/1091, cópias de Acórdãos CARF.

A 11ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 25/10/2018, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação. Foi exarado o Acórdão n.º 14-88.820, às fls. 1094/1118, com a seguinte Ementa:

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Decisões administrativas, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário, ou seja, não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

LEGISLAÇÃO SOBRE ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO.

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

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

Prescindível a realização de perícia/diligência quando, além de desnecessária ao deslinde do processo, se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando se encontram nos autos elementos suficientes para formar a convicção para julgamento.

NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Para fins da não incidência da Cofins, a pessoa jurídica que vende mercadorias a empresa comercial exportadora deverá comprovar a venda com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação ou recintos alfandegados.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 14/11/2018** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 1126), **apresentou Recurso Voluntário em 16/11/2018**, às fls. 1129/1145.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento apenas em parte.

I – DA PRELIMINAR DE DILIGÊNCIA

O Recorrente, em sede de preliminar, pede a conversão do presente julgamento em diligência, para que seja efetuado o levantamento e confirmação se as mercadorias objeto da autuação foram efetivamente exportadas, discriminado as datas de exportação e de emissão das notas fiscais correspondentes.

Ocorre, entretanto, que tal matéria é completamente irrelevante para o deslinde do caso concreto. Observe-se que **a acusação fiscal não se refere à ausência de apresentação de registros/comprovações de exportação, mas sim ao fato das mercadorias terem sido remetidas para depósitos próprios na sede de cada empresa comercial exportadora (ECE), desrespeitando a regra estabelecida no art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97**, a qual determina que tais mercadorias deveriam ter sido remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Contra o fato acima narrado o contribuinte não se contrapôs, tornando tal fato incontroverso e desnecessária qualquer diligência, sendo a discussão exclusivamente de direito.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de diligência.

II – DA ALEGAÇÃO DE (i) ILEGALIDADE DA AUTUAÇÃO, (ii) EFETIVA EXPORTAÇÃO DAS MERCADORIAS E (iii) NECESSIDADE DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

Alega o Recorrente, em apertada síntese, que o CARF tem pautado seus julgamentos em linha com o reconhecimento do direito suspensivo quando comprovada a exportação, como ocorre no presente caso, na medida em que foi apresentada farta documentação e demonstrada a exportação dos bens, não podendo uma obrigação meramente acessória (de remessa para embarque de exportação ou para recinto alfandegado) dissociar-se da natureza da lei e do espírito do legislador de incentivar o comércio exterior. Assim, pede a reforma do Acórdão da DRJ.

Vejamos, inicialmente, as razões apresentadas no RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL (fls. 38/43) para realizar a autuação:

3 - DA INFRAÇÃO PRATICADA PELO CONTRIBUINTE: Vendas para empresas comerciais exportadoras com descumprimento das condições para isenção/não incidência das contribuições PIS e COFINS

De posse dos arquivos digitais de saídas de produtos, das notas fiscais de saídas e dos livros fiscais apresentados pelo contribuinte, foi verificado que a empresa fiscalizada efetuou vendas de produtos de sua industrialização para empresas comerciais exportadoras, sem efetuar a tributação das contribuições PIS e COFINS, por ter utilizado a hipótese de não incidência prevista no art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, respectivamente:

(...)

Dessa forma, com o intuito de verificar se o estabelecimento sob investigação teria atendido ao requisito a que estaria condicionada a isenção/não incidência do PIS e da COFINS, nos termos do art. 45, § 1º, do Decreto nº 4.524/2002, o contribuinte foi intimado, mediante o Termo de Início de Fiscalização, a informar se os produtos que saíram do seu estabelecimento industrial foram remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Em resposta a intimação fiscal (doc. fl. 167), o contribuinte declarou que, com exceção das saídas destinadas às comerciais exportadoras: CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT LTDA (CNPJ:15.102.28810082-48) e OLEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ:09.358.355/0001-21), as demais vendas de produtos efetuadas para empresas comerciais exportadoras nos anos calendário de 2006 a 2009, cujas notas fiscais estão anexas às fls. 183/493, foram remetidas para depósitos próprios na sede de cada empresa sendo que as receitas obtidas com essas operações de venda foram excluídas da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, como receitas sem incidência das contribuições, restando caracterizado, assim, o descumprimento do requisito a que estaria condicionada a isenção/não incidência do PIS e da COFINS nas operações analisadas.

Assiste razão à DRJ. Com efeito, a legislação de regência não deixa dúvidas quanto à obrigatoriedade de que os produtos em questão sejam remetidos diretamente do estabelecimento industrial da METALÚRGICA SIMONAGGIO para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, conforme determina o art. 45 do Decreto 4.524/2002, cujo suporte legal é o art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97:

DECRETO 4.524, DE 2002

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

(...)

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

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

§ 1º **Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

(...)

Art. 84. **A empresa comercial exportadora que não efetuar a exportação dos produtos no prazo de 180 (cento e oitenta) dias**, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, **deve realizar o pagamento previsto no inciso I do caput do art. 89** até (Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, art. 2º, § 7º):

I - a data de vencimento desse prazo, na hipótese do PIS/Pasep não recolhido em decorrência das disposições do inciso III do art. 44; e

II - o décimo dia subsequente ao do vencimento desse prazo, na hipótese de contribuições não recolhidas em decorrência das disposições dos incisos VIII e IX do art. 45.

Parágrafo único. Na hipótese da empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, produtos adquiridos com o fim específico de exportação, deve efetuar, no prazo estabelecido no art. 82, o pagamento das contribuições previstas no inciso II do caput do art. 89.

LEI Nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)

Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, **com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias**, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, **não comprovar o seu embarque para o exterior**, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago

LEI Nº 9.532, DE 1997

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

(...)

§ 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.

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:

- a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;
- b) os produtos forem revendidos no mercado interno;
- c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos.

O Recorrente alega também que esta norma visa apenas a garantir que tenha efetivamente ocorrido a exportação, o que pode ser suprido por extratos do sistema SISCOMEX, *in litteris*:

Assim, colacionou-se o Extrato SISCOMEX de algumas vendas realizadas, de modo a demonstrar – por amostragem – que as mercadorias foram TODAS devidamente exportadas, e que, portanto, poderiam ter sido vendidas com “suspensão” do PIS e da COFINS.

A Fiscalização considera que, para fazer jus à desoneração fiscal, as mercadorias exportadas deveriam ser remetidas a recintos alfandegários, ao invés do depósito particular da comercial exportadora.

(...)

Não obstante as normas constitucionais serem cristalinas na sua teleologia de IMUNIZAR fatos geradores de impostos quando estes se destinam e se perfectibilizam na exportação – como é o caso do PIS e da COFINS – a DRF se reduz a mera arquitetura burocrática de NEGAR A EXISTÊNCIA DA EXPORTAÇÃO para impor sua fúria fiscal mediante, não uma formalidade, não uma exigência legal, mas uma interpretação restritiva do art. 39, § 3º, “a”, da Lei nº 9.532/97.

Nesses termos, fica claro que a SRFB está colocando uma difusa literalidade normativa acima dos seus propósitos, pois, a par de não ser minimamente prejudicada, não admite a suspensão do PIS e da COFINS nas operações de exportação, ainda que comprovado que essas exportações efetivamente aconteceram.

Apesar das críticas incisivas à atuação da Receita Federal, o fato é que não foi adotada uma interpretação restritiva para o dispositivo, mas sim negada uma interpretação do Recorrente desprovida de fundamentação legal. Afinal, se a intenção do legislador fosse permitir a suspensão do PIS e da COFINS apenas com a condição de que a exportação fosse posteriormente comprovada, bastava manter unicamente a regra disposta no art. 39, § 3º, alínea “a”, da Lei nº 9.532/97.

Contudo, analisando o dispositivo acima transcrito, observa-se que o Congresso Nacional estabeleceu 2 requisitos para conceder a suspensão do PIS e da COFINS nos casos de saída de estabelecimento industrial para empresa comercial exportadora:

(i) saída com o fim específico de exportação, assim considerada quando os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, conforme art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, c/c o art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97; e

(ii) que a exportação seja efetivada em até 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, conforme art. 9º da Lei nº 10.833/2003.

O primeiro requisito deve ser comprovado com a nota fiscal de venda no mercado interno, emitida pelo estabelecimento industrial para a empresa comercial exportadora, e na qual conste como endereço de destino o local de embarque para exportação ou algum recinto alfandegado; e o segundo, com a apresentação do Comprovante de Exportação emitido pelas Autoridades Aduaneiras após o desembaraço para exportação.

O que o Recorrente pretende é que a Receita Federal ignore o primeiro requisito, contentando-se apenas com o cumprimento do segundo. No entanto, se fosse essa a intenção do legislador, a conclusão óbvia é a de que a existência do art. 39, § 2º, é completamente inútil, sendo também desnecessário o complemento do inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833/2003:

“*vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação*”. Tal interpretação é totalmente equivocada pois, como é de conhecimento notório, é regra básica de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis” (*verba cum effectu sunt accipienda*)”.

Esse é o critério de interpretação utilizado nas Cortes Superiores, como se depreende do Acórdão do Supremo na ADIN 5946, de relatoria do Min. GILMAR MENDES, com julgamento em 10/09/2019:

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dispor sobre a Universidade Estadual de Roraima, a emenda constitucional em questão deu nova estrutura à instituição, atribuindo à Universidade o poder de elaborar sua proposta orçamentária, recebendo os duodécimos até o dia 20 de cada mês; o poder de escolher seu Reitor e Vice-Reitor por voto direto, a cada quatro anos; o poder de instituir Procuradoria Jurídica própria; e de propor projeto de lei que disponha sobre sua estrutura e funcionamento administrativo.

Transcrevo, por oportuno, como razões de decidir, o parecer de lavra da Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Dodge:

“(...) Com efeito, é princípio basilar da hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda). Nesse sentido, convém observar que a autonomia das universidades, em matéria financeira e patrimonial, é de gestão. Com isso, nota-se que o regime jurídico das universidades públicas não é o mesmo de Poderes da República ou de instituições as quais a própria Constituição atribui autonomia financeira em sentido amplo, ou seja, sem a restrição relativa a atos de gestão como faz o art. 207 da Constituição.

Assim, não verifiquei qualquer ilegalidade na conduta das Autoridades Fazendárias, que decidiram com base em dispositivo expresso de lei. Se não o fizessem, estariam decidindo *contra legem*, negando vigência a lei federal. Não é permitido aos Auditores-Fiscais utilizar os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade para afastar dispositivos de lei, pois é pressuposto que o Congresso Nacional, ao aprovar uma lei, já sopesou todos estes elementos e tomou sua decisão, formando convicção sobre a matéria, ratificada pelo Poder Executivo com a sanção presidencial.

A interpretação proposta pelo Recorrente não pode ser realizada em uma instância administrativa. Não se nega que existem decisões do Poder Judiciário em ambos os sentidos, mas aquelas que aceitam a comprovação dos requisitos para a suspensão do PIS e da COFINS exclusivamente com a apresentação de “memorandos de exportação” ou “registros de exportação” o fazem com base em alegações de razoabilidade, permitida nas instâncias judiciais, mas vedada na instância administrativa, na qual prevalece o Princípio da Estrita Legalidade.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade devem estar presentes nos atos emanados pelo Poder Executivo (Portarias, pareceres, instruções normativas, etc) e em suas decisões, mas jamais podem ser utilizados como fundamento de uma interpretação que faça de um dispositivo de lei (*strictu sensu*) letra morta. As autoridades públicas devem sempre se valer de todos os métodos de hermenêutica na interpretação das leis, como o teleológico, o

sistemático, e até mesmo o literal, de forma harmônica entre eles, porém respeitando também o Princípio da Legalidade.

Isso é lógico e obrigatório, pois a aplicação de toda e qualquer norma necessita de interpretação, e assim o fazem as Autoridades Fiscais, bem como os conselheiros deste CARF. Contudo, uma interpretação que tenha como consequência negar vigência a uma lei ou decreto encontra obstáculo no Regimento Interno deste órgão, art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Trago como precedente decisão recente do STF no julgamento do Mandado de Segurança (MS) nº 35.490/DF, Relator Min. Alexandre de Moraes, publicação em 06/05/2021:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE EXERCÍCIO DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE COM EFEITOS ERGA OMNES E VINCULANTES PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. DECISÃO DE AFASTAMENTO GENÉRICO E DEFINITIVO DA EFICÁCIA DE DISPOSITIVOS LEGAIS SOBRE PAGAMENTO DE “BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA” A INATIVOS

E PENSIONISTAS, INSTITUÍDO PELA LEI 13.464/2017. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO PROCEDENTE. ORDEM CONCEDIDA.

1. O Tribunal de Contas da União, órgão sem função jurisdicional, não pode declarar a inconstitucionalidade de lei federal com efeitos *erga omnes* e vinculantes no âmbito de toda a Administração Pública Federal.

2. Decisão do TCU que acarretou o total afastamento da eficácia dos §§ 2º e 3º dos artigos 7º e 17 da Medida Provisória 765/2016, convertida na Lei 13.464/2017, no âmbito da Administração Pública Federal.

3. Impossibilidade de o controle difuso exercido administrativamente pelo Tribunal de Contas trazer consigo a transcendência dos efeitos, de maneira a afastar incidentalmente a aplicação de uma lei federal, não só para o caso concreto, mas para toda a Administração Pública Federal, extrapolando os efeitos concretos e interpartes e tornando-os *erga omnes* e vinculantes.

4. CONCESSÃO DA ORDEM NO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO para afastar a determinação contida no item 9.2 do Acórdão 2.000/2017 do Tribunal de Contas da União, proferido no Processo TC 0216.009/2017-1, e determinar que as aposentadorias e pensões dos servidores substituídos sejam analisadas em conformidade com os dispositivos legais vigentes nos §§ 2º e 3º do art. 7º da Lei nº 13.464/2017 e inciso XXIII do § 1º do art. 4º da Lei nº 10.887/2004.

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR):

Trata-se de Mandado de Segurança coletivo, com pedido de liminar, impetrado pelo Sindicato Nacional dos Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil - SINDIRECEITA contra ato do Tribunal de Contas da União, caracterizado pelo Acórdão proferido nos autos do TC 021.009/2017-1.

O impetrante alega, inicialmente, que “**o presente mandado de segurança coletivo tem como objetivo impedir que o Tribunal de Contas da União afaste a aplicação dos §§ 2º e 3º dos arts. 7º e 17 da Lei nº 13.464/2017, nos casos concretos submetidos à sua apreciação, como aventado no acórdão proferido no TC 021.009/2017-1**”. Informa que a Lei 13.464/2017, resultante de negociações entre as entidades representativas dos servidores da Receita Federal do Brasil, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e o Ministério do Planejamento, alterou a estrutura remuneratória dos cargos de Analista Tributário e Auditor Fiscal da Carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil, os quais voltaram a ser remunerados pelo formato “vencimento básico e gratificação de natureza permanente”, em substituição ao subsídio que vinha sendo pago desde 2008. Prossegue indicando que “a gratificação criada pelo Legislador foi denominada Bônus de Eficiência e possui uma metodologia de apuração própria, que decorre de verbas que integram o FUNDAF, que é o Fundo Especial de Desenvolvimento e aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização, previsto no Decreto-Lei nº 1.437/75”.

Por força do dispositivo legal, já a partir da MP 765/2016, convertida na Lei 13.464/2017, passaram os servidores ativos e inativos da Receita Federal a receber, juntamente com o vencimento básico, a gratificação de natureza permanente.

Em agosto de 2017, **por força de decisão cautelar do Min. Benjamin Zymler**, proferida no processo TC-021.009/2017-1, instaurado de ofício pelo TCU, **determinou-se o corte do bônus de eficiência previsto nos §§ 2º e 3º do art. 7º da Lei 13.464/2017, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade decorrente da ausência de desconto de Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor** – CPSS sobre a referida parcela. Registra que a decisão do TCU foi

impugnada pela Advocacia-Geral de União, que defendeu a constitucionalidade da Lei 13.464/2017, destacando não caber ao TCU exercer o controle de constitucionalidade. Destaca, na sequência, que a Corte de Contas deu provimento ao agravo interposto pela AGU para restabelecer o pagamento do bônus aos servidores inativos, sob o fundamento de não possuir competência para realizar o controle abstrato de constitucionalidade de normas. **Consignou no julgado, todavia, que “(...) não resta a menor dúvida de que este Tribunal, em observância aos princípios constitucionais do equilíbrio financeiro e atuarial e do regime solidário e contributivo da previdência social, consoante afirmado na decisão impugnada, pode e deve afastar a aplicação dos §§ 2º e 3º dos arts. 7º e 17 da Lei 13.464/2017 nos casos concretos submetidos à sua apreciação, por exemplo, nos atos de aposentadoria que lhe são encaminhados para fins de registro ou em representações versando situações concretas, consoante lhe autoriza o enunciado 347 da Súmula do STF”.** Ressalta que os aposentados cujos processos de registro de aposentadoria encontram-se sob análise do Tribunal de Contas já começaram a ser notificados “(...) para apresentar esclarecimentos sobre ‘inconsistências’ em suas aposentadorias e indica que a inconsistência à qual o TCU se refere é justamente “o recebimento da rubrica Bônus de Eficiência (R\$630,00) – situação em desacordo com a jurisprudência do TCU, haja vista a não incidência de contribuição previdenciária sobre aquele valor (acórdão 2000/2017-TCU Plenário e Acórdão 2463/2017 – TCU Plenário)”.

Sustenta, em síntese, que, “da mesma forma que ao Tribunal de Contas da União é defeso contrariar a coisa julgada, também não é possível que deixe de aplicar a legislação vigente, e, o mais grave, se posicione justamente contra a aplicação da legislação vigente, em razão de juízo próprio de valor, que difere do entendimento do Legislador”.

(...)

VOTO

(...)

Na presente hipótese, tem razão o impetrante.

O ato coator indicado foi construído a partir da sucessão de decisões que se seguiram no Processo TC 021.009/2017-1, instaurado de ofício pelo TCU, originado de representação de unidade técnica (Secretaria de Fiscalização de Pessoal – SEFIP); primeiro por ordem liminar e monocrática, pelo Min. Benjamin Zymler; depois, conhecido o Agravo interposto pelo Ministério da Fazenda, com decisão colegiada de reforma da decisão cautelar e, em seu mérito, pela improcedência da representação do setor técnico, conformando-se o ato impetrado.

Na decisão cautelar, assim havia fundamentado e decidido o Min. Benjamin Zymler (doc. 5, fls. 47-53):

(...)

Adotou, expressamente, as conclusões do setor técnico autor da representação, no sentido de que “os §§ 2º e 3º dos arts. 7º e 17 da Medida Provisória 765/2016, convertida na Lei 13.494/2017, colidem com os princípios da solidariedade, da contributividade e do equilíbrio financeiro e atuarial, todos inculpidos no caput do art. 40 da CF” e que, “em razão da não incidência de contribuição previdenciária sobre o valor do bônus pago aos servidores em atividade, faz-se necessário determinar aos gestores que afastem a aplicação dos §§ 2º e 3º dos arts. 7º e 17 da Lei 13.464/2017, suspendendo o pagamento dessa parcela aos aposentados e pensionistas”, fundando-se no entendimento de que “segundo a Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal, ‘o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público.’” (doc. 5, fls. 49/50).

(...)

Embora se reconheça a inexistência de submissão do Tribunal de Contas da União aos demais Poderes instituídos, tendo autonomia na realização técnica de sua função fiscalizadora, há de se reconhecer a limitação constitucional de tal competência ao exercício de atos de verificação, fiscalização e julgamento de contas, nos termos do art. 71 da Constituição Federal. É, assim, órgão técnico de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, com competência funcional claramente estabelecida pela Constituição Federal, não se admitindo o extrapolamento de tais limites sob pena de usurpação, no caso, de competência específica do Poder Judiciário.

Ora, dentro da perspectiva constitucional inaugurada em 1988, o Tribunal de Contas da União é órgão técnico de fiscalização contábil, financeira e orçamentária, cuja competência é delimitada pelo artigo 71 do texto constitucional, a seguir transcrito:

(...)

Há, assim, limitação constitucional de sua competência, no que diz respeito ao caso concreto, à apreciação de legalidade de atos administrativos de aposentadoria submetidos à sua análise técnica, com base na Constituição Federal e na legislação positivada.

É inconcebível a hipótese de o Tribunal de Contas da União, órgão sem qualquer função jurisdicional, permanecer a exercer controle de constitucionalidade – principalmente, como no presente caso, em que simplesmente afasta a incidência de dispositivos legislativos para TODOS os processos da Corte de Contas – nos julgamentos de seus processos, sob o pretenso argumento de que lhe seja permitido em virtude do conteúdo da Súmula 347 do STF, editada em 1963, cuja subsistência, obviamente, ficou comprometida pela promulgação da Constituição Federal de 1988.

(...)

Assim como outros importantes órgãos administrativos previstos na Constituição Federal com atribuições expressas para defender princípios e normas constitucionais (Conselho Nacional de Justiça, artigo 130-B; Ministério Público – Constituição Federal, artigo 129, II, e Conselho Nacional do Ministério Público, cuja previsão constitucional de atribuição é idêntica ao CNJ – Constituição Federal, artigo 130-A, § 2º, II), no exercício de sua missão e finalidades previstas no texto maior, compete ao Tribunal de Contas da União exercer na plenitude todas as suas competências administrativas, sem obviamente poder usurpar o exercício da função de outros órgãos, inclusive a função jurisdicional de controle de constitucionalidade.

(...)

Tome-se como exemplo a presente hipótese, **ao afastar a incidência dos §§ 2º e 3º dos artigos 7º e 17 da Medida Provisória 765/2016, convertida na Lei 13.464/2017**, nos casos concretos submetidos à sua apreciação, **o Tribunal de Contas da União está retirando totalmente a eficácia da lei**, que deixará de produzir efeitos no mundo real.

(...)

Em outras palavras, o TCU estará retirando do ordenamento jurídico os §§ 2º e 3º dos artigos 7º e 17 da Medida Provisória 765/2016, convertida na Lei 13.464/2017.

(...)

Não bastasse a configuração do desrespeito à função jurisdicional e à competência exclusiva do STF, essa hipótese fere as funções do Legislativo, pois a possibilidade de o TCU declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público incidentalmente em seus procedimentos administrativos atentaria frontalmente contra os

mecanismos recíprocos de freios e contrapesos (check and balances) estabelecidos no texto constitucional como pilares à Separação de Poderes, e que se consubstancia em cláusula pétrea em nosso sistema normativo, nos termos do artigo 60, parágrafo 4º, III, da Constituição Federal, **pois ausente a necessária legitimidade constitucional a que esse, ou qualquer outro órgão administrativo, possa afastar leis devidamente emanadas pelo Poder Legislativo.**

(...)

Diante do exposto, VOTO PELA CONCESSÃO DA SEGURANÇA para afastar a determinação contida no item 9.2 do Acórdão 2.000/2017 do Tribunal de Contas da União, proferido no Processo TC 021.009/2017-1, e **determinar que as aposentadorias e pensões dos servidores substituídos sejam analisadas em conformidade com os dispositivos legais vigentes nos §§ 2º e 3º do art. 7º da Lei nº 13.464/2017** e inciso XXIII do § 1º do art. 4º da Lei nº 10.887/2004, prevendo o pagamento do bônus de eficiência, vedado o afastamento da eficácia de dispositivo legal por decisão administrativa do Tribunal de Contas da União.

O Poder Judiciário é aquele que detém a competência constitucional para afastar a aplicação de um dispositivo de lei. Neste sentido, o Regimento Interno do CARF (RICARF) permite aos seus Conselheiros este afastamento apenas no caso de existir prévia decisão definitiva do STF ou do STJ, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/73, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 - Código de Processo Civil, nos termos do art. 62, § 1º, II, “b”, ou art. 62, § 2º, do RICARF.

Fora isso, este Conselho exerce o controle administrativo de legalidade das decisões emanadas pela Secretaria da Receita Federal nos julgamentos efetuados sob o rito do Decreto nº 70.235/72. Seus conselheiros podem afastar a aplicação de algumas das normas complementares das leis, como instruções normativas, pareceres, portarias, soluções de consulta, etc, quando estas forem contrárias à lei ou até mesmo à Constituição Federal, mas sendo-lhes vedado deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

No presente caso, a análise sobre a razoabilidade e proporcionalidade do requisito previsto no art. 39, § 2º, bem como sobre a alegação de “*as normas constitucionais serem cristalinas na sua teleologia de IMUNIZAR fatos geradores de impostos quando estes se destinam e se perfectibilizam na exportação*”, matérias de índole constitucional, configura clara usurpação de competência do STF e do Poder Legislativo, como bem ressaltado pelo Min. Alexandre de Moraes no MS nº 35.490/DF, em especial por implicar juízo de valor sobre a norma questionada.

Ao contribuinte irrisignado com a decisão da instância *a quo* não vejo alternativas que não sejam buscar uma mudança legislativa por meio de Projeto de Lei junto ao Congresso Nacional ou a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal junto ao Poder Judiciário. Quanto a esta última opção, não há, até o momento, qualquer decisão nesse sentido. O RE nº 759.244/SP e a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 4.735, que foram fundamentos para dar provimento a Recurso Voluntário no Acórdão nº 3402-007.993 (após empate na votação), tratam de matéria distinta, como pode ser observado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. *TRADING COMPANIES*. Art.22-A, Lei n. 8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.
2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por *trading companies*, portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.
3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição.
4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”
5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): Versa-se no presente Tema da sistemática da repercussão geral sobre o alcance da norma imunizante prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição da República, a seguir transcrita:

(...)

No particular, perquire-se a questão se as operações de exportação de sociedade empresarial vocacionada à comercialização de açúcar e álcool derivados da cana-de-açúcar, quando realizada por intermédio de outra pessoa jurídica cujo objeto social precípua é a exportação de mercadoria sob encomenda de terceira, estão abrangidas pela desoneração constitucional em tela.

Isso ganha relevância na presente demanda porque se trata de *writ* mandamental no qual se busca à suspensão da exigibilidade de contribuições previdenciárias, regulamentadas na IN/SRB 3/2005, compreendendo o período de dezembro de 2001 até a sentença definitiva.

(...)

Decerto, houve a revogação da norma infralegal mencionada pela Instrução Normativa 971/2009 da Receita Federal do Brasil. No entanto, não houve solução de continuidade, haja vista que as mesmas normas foram transladas ao novo diploma precisamente em seu art. 170, *in verbis*:

(...)

Passo ao exame do mérito da controvérsia.

(...)

Logo, ante o prestígio conferido pela jurisprudência do STF à finalidade de estímulo à exportação por meio da exoneração tributária, firmo convicção no sentido da

inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts. 245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante a linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art. 149, §2º, I, do Texto Constitucional.

Portanto, assiste razão ao contribuinte Recorrente ao insurgir-se em face da exigibilidade das contribuições previdenciárias reguladas pelas disposições infralegais mencionadas, porquanto estas ofendem a limitação constitucional ao poder de tributar representada pela imunidade tributária específica.

(...)

Logo, ao restringir a aplicabilidade da norma contida no art. 149, §2º, I, da Constituição da República, retirando as exportações indiretas efetuadas pelas pessoas jurídicas comerciantes do setor agropecuário do alcance da desoneração, o Poder Público atentou contra a finalidade da competência negativa constitucionalmente prevista, reduzindo a eficácia do comando normativo.

Por possuir a interpretação do conceito de receita absoluta independência à atuação do legislador ordinário, e com maior razão do poder regulamentar da administração tributária, constata-se que não poderia a instrução normativa ter disposto que “[a] receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.”

(...)

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se dá provimento com a finalidade de reformar o acórdão recorrido e conceder a ordem mandamental, assentando a inviabilidade de exações baseadas nas restrições presentes no art. 245, §1º e 2º, da IN 3/2005, no tocante às exportações de açúcar e álcool realizadas por intermédio de sociedades comerciais exportadoras.

Igualmente, para efeitos de repercussão geral, adota-se neste voto e propõe-se para deliberação colegiada a constar no acórdão a seguinte tese de julgamento: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.”

(RE nº 759.244/SP, Relator Min. EDSON FACHIN, publicação em 25/03/2020)

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ART. 170, §§ 1º E 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) 971, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2009, QUE AFASTA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF, ÀS RECEITAS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO ENTRE O PRODUTOR E EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. PROCEDÊNCIA.

1. A discussão envolvendo a alegada equiparação no tratamento fiscal entre o exportador direto e o indireto, supostamente realizada pelo Decreto-Lei 1.248/1972, não traduz questão de estatura constitucional, porque depende do exame de legislação infraconstitucional anterior à norma questionada na ação, caracterizando ofensa meramente reflexa (ADI 1.419, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/4/1996, DJ de 7/12/2006).

2. O art. 149, § 2º, I, da CF, restringe a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, sem nenhuma restrição quanto à sua incidência apenas nas exportações diretas, em que o produtor ou o fabricante nacional vende o seu produto, sem intermediação, para o comprador situado no exterior.

3. A imunidade visa a desonerar transações comerciais de venda de mercadorias para o exterior, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas, o fortalecimento da economia, a diminuição das desigualdades e o desenvolvimento nacional.

4. A imunidade também deve abarcar as exportações indiretas, em que aquisições domésticas de mercadorias são realizadas por sociedades comerciais com a finalidade específica de destiná-las à exportação, cenário em que se qualificam como operações-meio, integrando, em sua essência, a própria exportação.

5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

(...)

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR): Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de medida liminar, proposta pela Associação do Comércio Exterior do Brasil (AEB), em face do artigo 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) 971, de 13 de dezembro de 2009. Eis o teor dos dispositivos referidos:

(...)

A Autora sustenta que a norma violaria os arts. 5º, LV; 145, § 1º; 149, § 2º, I; 150, I e II, e 170, IV, da Constituição Federal, na medida em que restringiria a imunidade tributária ao comércio desenvolvido diretamente entre produtores e vendedores sediados no Brasil e adquirentes localizados fora do país, negando o benefício quando a transação é feita por pequeno ou médio produtores, por meio de empresas tradings e sociedades comerciais com finalidade específica de exportação. Alude ao Decreto-lei 1.248/1972, que teria equiparado, para fins tributários, a exportação direta e a indireta, asseverando que os dispositivos impugnados vulnerariam os princípios da legalidade e da isonomia tributária, da livre concorrência, da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR): A norma impugnada veda a concessão de imunidade tributária, prevista no artigo 149, § 2º, I, da CF, às receitas decorrentes da comercialização entre o produtor/vendedor com empresas constituídas e em funcionamento no país que destinem os produtos à exportação. Eis o teor do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) 971, de 13 de dezembro de 2009:

(...)

Não há dúvida de que, ao se tributar uma parte do todo, ou seja, a operação interna, onera-se, em verdade, a exportação inteira, pois o tributo, inicialmente suportado pelo produtor/vendedor, será repassado e, fatalmente, exportado pelas empresas comerciais especializadas, contrariando nitidamente as finalidades perseguidas pela regra constitucional.

Em vista do exposto, CONHEÇO da presente Ação Direta e a JULGO PROCEDENTE, para declarar a inconstitucionalidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) 971, de 13 de dezembro de 2009.

É o voto.

(ADIN 4.735/DF, Relator Min. ALEXANDRE DE MORAES, publicação em 25/03/2020)

Da simples leitura dos acórdãos acima transcritos constata-se, de imediato, que **trata-se realmente de matéria completamente distinta**. Com efeito, a discussão travada no STF era referente à **inconstitucionalidade de norma complementar infralegal (instrução normativa)** que vedava a imunidade tributária conferida pelo art. 149, § 2º, I, da CF, às receitas decorrentes da comercialização entre produtor e empresa comercial exportadora (ECE) ou *trading company*. Vejamos o art. 170, §§ 1º e 2º, da IN RFB nº 971/2009, que repetiu as regras estabelecidas na IN SRF nº 03/2005:

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1975, de 08 de setembro de 2020)

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1975, de 08 de setembro de 2020)

O art. 39 da Lei nº 9.532/97, por outro lado, em momento algum restringe o direito do produtor/estabelecimento industrial à imunidade constitucional das exportações, apenas estabelecendo os requisitos necessários para evitar qualquer tentativa de fraude tributária: (i) a remessa direta do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados e (ii) que a exportação seja efetivada em até 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial.

Além disso, o estabelecimento destes requisitos se deu através de lei ordinária aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República, e não por norma infralegal. No *caput* do seu art. 39, estabeleceu a possibilidade dos produtos destinados à exportação saírem do estabelecimento industrial com suspensão do PIS e da COFINS, e nos §§ 2º e 3º estabeleceu os requisitos para fruição deste direito.

O fato da Constituição Federal conferir imunidade às exportações não significa que o Congresso Nacional não possa criar mecanismos para se assegurar de que os objetivos constitucionais estão sendo efetivamente realizados. Nesse desiderato, o legislador entendeu por bem determinar ao exportador direto a obrigação de comprovar as exportações no prazo de 180 dias e ao exportador indireto a obrigação de remeter seus produtos, que inicialmente estão sendo vendidos no mercado interno (apesar de terem “fim específico de exportação”, daí a denominação de exportação “indireta”), diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Tais questões, referentes ao cumprimento dos requisitos para a suspensão do IPI na venda interna, sequer foram ventiladas nas decisões do STF acima colacionadas.
Logo, não servem como fundamento para dar provimento ao pedido do Recorrente.

Neste Conselho, a jurisprudência se consolidou pela impossibilidade da suspensão do PIS e da COFINS sem a comprovação de que as mercadorias tenham sido remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, conforme os seguintes precedentes:

i) Acórdão n.º 9303-010.119, Sessão de 11 de fevereiro de 2020, decisão unânime:

NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As vendas para as empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado. A eventual posterior exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

ii) Acórdão n.º 9303-008.626, Sessão de 15 de maio de 2019, decisão por maioria:

EMENTA

(...)

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

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 do art. 39 da Lei nº 9.532/97, aplicável também às comerciais exportadoras não constituídas atendendo às exigências do Decreto-lei nº 1.248/72 “Trading Companies”).

(...)

II.3) Vendas a Comerciais Exportadoras com o fim específico de exportação.

Veamos o que diz a Lei nº 9.363/96:

(...)

Então, não basta comprovar a simples venda a uma comercial exportadora ou e/ou que a exportação foi por ela realizada; tem que ter sido feita com o fim específico de exportação e os requisitos para tal, como bem colocado no Voto Conductor do Acórdão recorrido (fls 1.262) estão legalmente previstos (*), não havendo margem para discussão: “que as mercadorias sejam remetidas diretamente do estabelecimento do produtor/vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, de forma a permitir o devido controle aduaneiro pela Secretaria da Receita Federal”.

(*) O § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97 veio para abarcar também as comerciais exportadoras que não fossem constituídas atendendo às exigências do Decreto-lei nº 1.248/72 (“Trading Companies”).

iii) Acórdão n.º 3401-009.034, Sessão de 28 de abril de 2021, decisão unânime:

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

iv) Acórdão nº 3201-007.382, Sessão de 21 de outubro de 2020, decisão unânime:

VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

v) Acórdão nº 3301-008.706, Sessão de 22 de setembro de 2020, decisão unânime:

VENDAS A COMERCIAIS EXPORTADORAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO COMO EXPORTAÇÃO.

Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sendo que a comprovação de foram exportados não afasta a obrigação de cumprir os requisitos legais.

vi) Acórdão nº 3302-004.684, Sessão de 29 de agosto de 2017, decisão unânime:

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, faz-se necessário a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

No TRF da 4ª Região, o entendimento sobre os requisitos necessários para usufruir da suspensão dos tributos em operações “com o fim específico de exportação” é pacífico, tanto para os processos que versam sobre IPI, quanto para aqueles referentes às contribuições PIS/Pasep e COFINS:

i) Apelação Cível nº 5002655-52.2013.4.04.7113, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, data da decisão: 25/04/2018:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IPI. SUSPENSÃO NA SAÍDA DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO – ART. 39, LEI 9.532/97. REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. NECESSIDADE DO PREENCHIMENTO PARA OBTENÇÃO DA IMUNIDADE DO ART. 153, § 3º, III, DA CF/88.

1. A suspensão do IPI nas saídas de produtos industrializados requer o preenchimento dos requisitos do § 2º do art. 39 da Lei 9.532/97, e do parágrafo

único do art. 1º do Decreto-Lei 1.248, de 29/11/72 – remessa direta do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta de comercial exportadora.

2. A exportação, por si, não confere imunidade, mas apenas a saída do estabelecimento industrial qualificada pela destinação específica de exportação, nos termos em que esta é legalmente caracterizada.

3. A suspensão do IPI na saída do estabelecimento industrial é etapa prévia à fruição da imunidade e deve existir porque os produtos industrializados, uma vez saídos do estabelecimento, poderiam ser vendidos no mercado interno sem a oneração do imposto, o que conferiria ilegítimo saldo credor do imposto ao industrial.

4. Ainda que a autoridade fiscal tenha invocado como base legal para a multa o inciso I do art. 80 da Lei 4.502/64, que fora suprimido dias antes pela entrada em vigor da Lei 11.488/2007, trata-se de mero erro material, pois a previsão legal de aplicação de multa de 75% a casos de falta de lançamento de IPI em nota fiscal permaneceu existente e válida.

ii) Apelação Cível nº 5000076-22.2013.4.04.7117, Relator AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, data da decisão: 05/10/2016:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. VENDA DE MERCADORIAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. REMESSA DAS MERCADORIAS PARA EMBARQUE DE EXPORTAÇÃO OU RECINTO ALFANDEGADO. INOBSERVÂNCIA. LEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 247/2002. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. INOBSERVÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO.

1. Para o gozo da isenção do PIS e da COFINS sobre operações de venda realizadas com fim específico de exportação, consoante o art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, deve ser comprovada a efetiva remessa das mercadorias diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, na forma do parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972 e artigo 39, § 2º, da Lei nº 9.532/1997.

2. O inciso II do caput do art. 39 da Lei nº 9.532/1997 amolda-se a duas hipóteses de exportação: a) direta, em que o próprio fabricante vende para adquirente situada no exterior, remetendo as mercadorias obrigatoriamente a recinto alfandegado; b) por meio de exportadora constituída na forma do DL nº 1.248/1972 (trading company), autorizada pela SRF a operar o regime de entreposto aduaneiro em local não alfandegado, de uso privativo, para depósito de mercadoria destinada a embarque direto para o exterior.

3. A embargante não observou as normas legais relativas à exportação, para fazer jus à isenção de PIS e COFINS, remetendo as mercadorias a depósitos mantidos pelas empresas comerciais exportadoras que não operavam em regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação.

4. O artigo 46 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 apenas ratificou as disposições contidas no Decreto-Lei nº 1.248/1972 e na Lei nº 9.532/1997, nada inovando quanto ao conceito de fim específico de exportação.

5. A empresa comercial exportadora adquirente de mercadorias com o fim específico de exportação somente pode ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, nos termos dos artigos 7º e 9º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, no caso em que as mercadorias vendidas foram enviadas a recinto alfandegado ou a embarque para exportação pela empresa fabricante.

6. O aspecto volitivo da conduta do contribuinte não interessa para configurar a hipótese de incidência das infrações objetivas, a exemplo da multa de ofício de 75%. Não se evidenciando a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e a sua consequência jurídica, descabe a pecha de confiscatória à multa.

iii) Apelação Cível n.º 5000075-37.2013.4.04.7117, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, data da decisão: 02/03/2016:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPI. SAÍDA DE PRODUTOS DO ESTABELECIMENTO. REMESSA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. DESATENDIMENTO DAS CONDIÇÕES PARA GOZO DA SUSPENSÃO DO IMPOSTO. MULTA.

1. O cerne da controvérsia encontra-se em averiguar se as operações de venda obedeceram aos requisitos exigidos pela legislação para gozo da isenção do IPI, nos termos do art. 39 da Lei 9.532/97, bem como do Decreto-Lei n.º 1.248/72 (art. 1º).

2. Incontroverso que as mercadorias não saíram do estabelecimento da embargante diretamente para embarque para exportação ou para "recintos alfandegados", nos termos do art. 9º do Decreto n.º 4.543/02 (revogado pelo Decreto 6.759/09, que manteve o mesmo dispositivo). Pelo contrário, foram remetidas aos endereços das empresas compradoras. Demonstração em perícia, sem insurgência a respeito. Desatendida, assim, a condição para gozo da regra isentiva. Tal condição não se trata de simples exigência formal, pelo contrário. Objetiva-se, com isso, evitar fraudes como a venda no mercado interno de mercadorias adquiridas com a isenção de impostos, que, na maioria das vezes, são vendidas com preços mais baixos que os do mercado interno, gerando concorrência desleal e sonegação tributária.

3. Ademais, tanto no regime de entrepostamento como também no embarque à exportação, há um exercício de fiscalização aduaneira que minimiza os riscos de desvio dessas mercadorias ao mercado interno, pelo que prudente a interpretação restritiva da norma isentiva. Aliás, o CTN é expresso ao prescrever que as normas que disponham sobre isenção devem ser interpretadas literalmente (artigo 111, inciso II).

4. Também pela necessidade de interpretação restritiva, não é possível acatar a tese da Embargante no sentido de as mercadorias terem sido encaminhadas "a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação". Incontroverso que o encaminhamento foi aos domicílios das empresas adquirentes. A autorização referida dependeria da comprovação da efetiva exportação. Trata-se de hipótese condicional de suspensão/isenção.

5. Retomada a sentença, que explicitou esclarecimento da perícia no sentido de que as empresas exportadoras que adquiriram as mercadorias da embargante não se caracterizam como *trading company* - o que autorizaria que tais produtos ficassem armazenados e tivessem saída diretamente da comercial exportadora, nos termos do Decreto-Lei n.º 1.248/72 c/c IN SRF n.º 241/02.

6. A circunstância de se exigir que os bens sejam encaminhados com o 'fim específico de exportação', adjetivando-se características dos locais aos quais devem ser remetidos, não é mero requisito formal. Trata-se, antes, de requisito material para que a empresa produtora possa usufruir do benefício fiscal, garantindo-se segurança à Administração Tributária de que a imunidade/isenção serviu ao propósito em relação ao qual foi criada (qual seja, incentivar a efetiva exportação). A impossibilidade de manutenção da suspensão do IPI em relação a produtos encaminhados para empresas que não preencham os requisitos previstos 'ex lege' sustenta-se na racionalidade do sistema tributário, indicativa da necessidade de prévio controle sobre a destinação das mercadorias a serem exportadas. Impede-se, assim, a irregular internação no mercado nacional e frustração da finalidade isentiva, em atitude, por demais, lesiva à concorrência. Ademais, corroborando a finalidade da exigência pertinente às características dos locais aos quais remetidos os bens para exportação, após longa dilação probatória (que dificilmente seria reiterada na esfera administrativa), a perícia constatou que parte dos produtos encaminhados às comerciais exportadoras não foram remetidos ao exterior. Verificado que várias das empresas tinham como atividade principal o comércio varejista (não se caracterizando como *trading companies*) e várias irregularidades foram constatadas, merecendo destaque a inexistência de transporte ao exterior, além de fundados indícios de falsidade documental. Além disto, uma das empresas comerciais exportadoras foi declarada "inapta" por prática de irregularidades em operação no comércio exterior, com efeitos anteriores às operações destacadas nos autos.

7. Afastada a tentativa de responsabilização das adquirentes ao pagamento do tributo. Não configuradas as hipóteses do inciso I, nem do inciso II, do art. 39, da Lei 9.532/97, não há que se falar em responsabilização das adquirentes, nos termos do § 3º. O próprio industrial é o responsável pelo pagamento do IPI, por ser o contribuinte e ter praticado o fato gerador do imposto. Conclusão reforçada pelo Regulamento do IPI (RIPI) que determinava que, não satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-ia imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse. Bem como que, se a suspensão fosse condicionada à destinação do produto e a este fosse dado destino diverso do previsto, estaria o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse (art. 41 e parágrafo único do Decreto 4.544/02).

8. Excesso de execução afastado. Causa de pedir não suscitada. Além de a Embargante não refutar a afirmação de que já computados, por ela própria, os abatimentos. Impossibilidade de acolher o pedido de exclusão de valores formulado de forma genérica por ocasião do apelo.

9. Afastada a alegação em relação à regularidade da ação fiscal, sob fundamento de que a Instrução Normativa da Receita Federal nº 241/02 estabeleceria condição não prevista em lei. Solução embasada na legislação pertinente. Não há qualquer violação ao princípio constitucional da legalidade.

10. O descumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte importa imposição de multa, nos estritos termos da lei especial, não tendo o administrador público, nem o Judiciário, discricionariedade para alterar essa disposição. No julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na AC nº 2000.04.01.063415-0/RS, a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na esteira de precedentes do Supremo Tribunal Federal, sufragou o entendimento de que as multas até o limite de 100% do principal não ofendem o princípio da vedação ao confisco. Multa fixada em 75%. Não há que se falar em confisco.

iv) Apelação Cível nº 2008.70.02.002423-0, Relator OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, data da decisão: 04/05/2010:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. RESSARCIMENTO DE VALORES RELATIVOS AO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. DEMORA NA APRECIÇÃO DO PEDIDO. PRAZO 30 DIAS. LEI Nº 9.784/99. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DESTINAÇÃO À EXPORTAÇÃO. EMPRESA MERA INTERMEDIÁRIA, SEM PARTICIPAÇÃO EM BENEFICIAMENTO DE GRÃOS DE SOJA.

1. Por muito que a administração esteja assoberbada, não é razoável que o exame da postulação do contribuinte seja postergado indefinidamente, de modo que com fulcro no art. 49 da Lei nº 9.784/99, a administração tem o prazo de 30 dias para proferir decisão no procedimento administrativo fiscal.

2. Se não restou comprovados nos autos, de forma extreme de dúvida, que as mercadorias se destinavam à exportação, pois não era observado o procedimento administrativo de remessa para área de embarque ou para recinto alfandegário, não faz jus a impetrante ao crédito presumido do IPI.

3. Ademais, o direito ao crédito presumido de IPI, nos termos da Lei nº 9.363/96 exige da empresa exportadora que também participe do processo de produção, não podendo funcionar como mera revendedora. No caso, a impetrante, quanto aos grãos de soja sequer poderia ser equiparada a estabelecimento industrial, a fazer jus à incidência do art. 1º da Lei nº 9.363/1996, haja vista que nem mesmo era contribuinte de IPI, porquanto não produz o bem, mas tão-somente o exporta, atuando como verdadeira intermediária. Este pressuposto de fato, de que partiu a autoridade fiscal, não restou afastado, nesta sede, pela impetrante, de modo que as demais questões suscitadas restam prejudicadas.

v) Apelação Cível nº 2005.70.02.000036-4, Relator MARCOS ROBERTO ARAÚJO DOS SANTOS, data da decisão: 03/02/2010:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RECOLHIMENTO DE IPI, PIS E COFINS SOBRE VENDAS EFETUADAS POR INDÚSTRIAS ÀS EMPRESAS COMERCIAIS IMPORTADORAS. LEGALIDADE. ARTIGO 39 DA LEI 9.532/97.

1. Não vislumbra-se eiva de ilegalidade no item nº 2 constante do ofício nº 356/04, relativo à Nota DISIT nº 008/2004, que exige o recolhimento do IPI, PIS e COFINS sobre as vendas efetuadas pelas indústrias às empresas comerciais importadoras sob a justificativa de que as mercadorias deveriam ser remetidas diretamente para o exterior ou para o recinto alfandegado para que pudessem gozar da suspensão ou imunidade da incidência dos tributos antes referidos.

2. Quanto ao IPI, a lei quando diz que os produtos adquiridos para fins específicos de exportação são aqueles enviados diretamente para embarque ou para recintos alfandegados não havendo qualquer interpretação extensiva ou analógica de parte da agravada ao exigir o que a lei dispõe.

3. Ademais, **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, ou seja, 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 9.532/97.** 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, não havendo qualquer tipo de interpretação.

O Supremo Tribunal Federal apreciou esta última decisão do TRF da 4ª Região, acima transcrita, em precedente do Min. Luís Roberto Barroso, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 909.615/PR, realizado em 25/09/2015, e não identificou qualquer ofensa direta à Constituição Federal pelo fato da decisão do TRF ter exigido a observância do requisito estabelecido no art. 39, § 2º, da Lei n.º 9.532/97:

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado:

*“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. RECOLHIMENTO DE **IPI, PIS E COFINS** SOBRE VENDAS EFETUADAS POR INDÚSTRIAS ÀS EMPRESAS COMERCIAIS IMPORTADORAS. LEGALIDADE. ARTIGO 39 DA LEI 9.532/97.*

*1. Não vislumbra-se eiva de ilegalidade no item n.º 2 constante do ofício n.º 356/04, relativo à Nota DISIT n.º 008/2004, que exige o recolhimento do IPI, PIS e COFINS sobre as vendas efetuadas pelas indústrias às empresas comerciais importadoras **sob a justificativa de que as mercadorias deveriam ser remetidas diretamente para o exterior ou para o recinto alfandegado para que pudessem gozar da suspensão ou imunidade da incidência dos tributos antes referidos.***

*2. **Quanto ao IPI, a lei quando diz que os produtos adquiridos para fins específicos de exportação são aqueles enviados diretamente para embarque ou para recintos alfandegados não havendo qualquer interpretação extensiva ou analógica de parte da agravada ao exigir o que a lei dispõe.***

3. Ademais, 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, ou seja, 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 n.º 9.532/97. 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, não havendo qualquer tipo de interpretação”.

O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. **A parte recorrente alega violação aos arts. 145, §1º, 149, e 150, I e II, todos da Constituição, bem como alega ofensa a legalidade, proporcionalidade, moralidade, não surpresa e isonomia tributária. O recorrente afirma que há imunidade constitucional sobre quaisquer valores percebidos pelas empresas a título de receita de exportação, não havendo necessidade de remessa direta das mercadorias para o exterior ou para recinto alfandegário.** Defende que, desde que o produto ou a renda seja destinado ao exterior, não incide IPI, PIS e COFINS.

A pretensão recursal não merece prosperar, porquanto dissentir das conclusões do Tribunal de origem no tocante à natureza jurídica da empresa recorrente e às espécies de receitas por ela auferidas, demandaria o reexame dos fatos e das provas existentes nos autos, circunstância esta que obsta o próprio conhecimento, no ponto, do apelo extremo, em face do que se contém na Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

Verifico, ainda, que **o acórdão regional posicionou-se com enfoque exclusivo em dispositivos de índole infraconstitucional, o que obsta a abertura da via extraordinária, porquanto a violação ao texto da Carta Magna, caso ocorresse na espécie, seria meramente reflexa ou indireta.**

Diante do exposto, com base no art. 557 do CPC e no art. 21, § 1º, do RI/STF, **nego seguimento ao recurso.**

Correta, a meu ver, a decisão do STF. A Constituição Federal cuidou de assegurar a imunidade tributária para as exportações, e o STF definiu, no RE n.º 759.244/SP, que esta imunidade abrange tanto as exportações diretas quanto as chamadas “indiretas” (venda no mercado interno, porém com finalidade de exportação). Contudo, em momento algum a CF/88 definiu mecanismos de fiscalização ou formas de garantir a efetividade dos seus objetivos, e nem deveria fazê-lo, pois a Constituição não deve descer a tal nível de detalhamento.

Coube ao legislador definir os requisitos necessários para que uma venda no mercado interno possa ser equiparada a uma etapa da exportação, a fim de ser estendida ao estabelecimento industrial a imunidade tributária, sob forma de suspensão do IPI, do PIS ou da COFINS, quando realiza vendas para *trading companies* ou ECE.

Em conclusão, para acolher o pedido do contribuinte sob os fundamentos de razoabilidade e proporcionalidade, bem como na comprovação dos requisitos necessários à imunidade tributária unicamente com a apresentação de “memorandos de exportação”, seria necessário afastar a aplicação do art. 39, § 2º, da Lei n.º 9.532/97, o que é vedado pelo art. 62, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, bem como pela Súmula CARF n.º 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Caso superada a preliminar de conhecimento, a análise de mérito leva a conclusão muito semelhante. Como o Recorrente somente apresentou documentos destinados a provar a existência das exportações, reconhecendo expressamente que as operações indicadas pelo Auditor-Fiscal não cumpriram o requisito de serem efetivadas “com o fim específico de exportação”, previsto no art. 39, § 2º, da Lei n.º 9.532/97, não vejo como acolher o pedido do contribuinte, devendo ser mantida a autuação.

Pelo exposto, voto por não conhecer do pedido.

III – DA ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA ÀS PRÁTICAS REITERADAS DA RFB E DA PROIBIÇÃO AO COMPORTAMENTO PRÓPRIO CONTRADITÓRIO

Alega o Recorrente que somente após decorridos 07 (sete) anos da edição do § 2º, do art. 39, da Lei 9.532/97, a Delegacia da RFB local preocupou-se em consultar a sua Superintendência a respeito da necessidade do cumprimento da norma, tendo resultado na Nota Disit SRRF09 n.º 8/2004, de conhecimento absolutamente posterior do contribuinte somente quando já nada mais poderia ter sido feito acerca da formalidade, pois não publicada em veículo oficial. Em suas palavras:

A decisão da DRF afirma que não há qualquer prova nos autos de que a prática de permissão de depósito próprio de mercadorias que visem exportação era tolerada pela RFB. Isso, mesmo tendo a Recorrente simplesmente argumentado que, inexistente recinto alfandegário na região, levou sete anos, do advento da Lei n.º 9.532/97 até a divulgação da Nota Disit SRRF09 n.º 8/2004, para que as regras fossem impostas, mesmo que na impossibilidade em razão de falta de estrutura do Porto Seco (EADI – Sul).

(...)

Não obstante, o art. 100 do CTN define a prática reiterada das autoridades administrativas como parte integrante do conjunto de normas conceituado “legislação tributária”:

Art. 100 – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. (grifos nossos)

No momento em que a SRFB ignorou a norma durante tanto tempo para permitir que as empresas comerciais exportadoras de Foz do Iguaçu continuassem a armazenar mercadorias destinadas à exportação em depósitos próprios, foi expedida -- mesmo de forma informal -- uma verdadeira norma complementar à legislação tributária, norma esta que vincula não somente os próprios contribuintes, mas também a atividade das respectivas autoridades administrativas fiscais.

Afirma que somente vendeu seus produtos para uma empresa comercial exportadora de Foz do Iguaçu, que os armazenava em depósitos próprios, prática corriqueira que contava sempre com a ciência da RFB, em que pese a negativa dessa prática na própria decisão da DRF, sem entrar voluntariamente no mérito de que houve sete anos de atitude permissiva perante essas situações.

Sustenta, ainda, que a RFB estaria tão ciente das dificuldades enfrentadas pelas empresas comerciais exportadoras em Foz do Iguaçu que, posteriormente, editou a IN SRF nº 1.094/2010, a qual previa que no caso de impossibilidade de realização das operações de transbordo, baldeação, descarregamento ou armazenamento nos locais referidos no *caput* por motivo que não possa ser atribuído à ECE ou ao estabelecimento industrial, o titular da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o local das operações poderá autorizar que sejam realizadas em local indicado pela ECE ou pelo estabelecimento industrial.

Em relação à primeira alegação, deve-se esclarecer que o fato do Fisco Federal não identificar imediatamente uma infração tributária tão logo ela ocorra não significa que esta concordando com tal prática. Trata-se de fundamento desprovido de qualquer razoabilidade, em especial por vir desacompanhado de qualquer prova nesse sentido. O Recorrente poderia demonstrar, por exemplo, que foi fiscalizado especificamente sobre COFINS, tendo fornecido as notas fiscais, sido intimado a justificar as saídas com suspensão do imposto e que, após informar a sua justificativa para tanto (venda com fim específico de exportação), inclusive para não ter enviado a mercadoria diretamente para embarque ou para recinto alfandegado, não foi autuado.

Em outra hipótese, poderia informar que formulou questionamento, através de processo de consulta, sobre como proceder, tendo em vista que, segundo alega em seu Recurso Voluntário, “o único ponto alfandegado existente, o Porto Seco (EADI – Sul), não opera em regime de depósito”, e que obteve como resposta a permissão para enviar seus produtos diretamente à ECE.

Contudo, nada disso ocorreu. Nem a Fiscalização questionou o contribuinte sobre as saídas com suspensão do IPI sem a remessa direta para embarque ou recinto alfandegado, e nem o contribuinte questionou a RFB sobre como proceder diante das dificuldades em cumprir

os requisitos do art. 39, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.532/97. Nesse contexto, totalmente inverossímil a alegação de que haveria uma espécie de “aquiescência tácita” do Fisco.

Para justificar a conduta do Recorrente, tal concordância da Administração Tributária deveria ter sido expressa, a fim de viabilizar seu argumento de que esta seria uma prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, a atrair a incidência do art. 100 do CTN. Além disso, a aplicação deste dispositivo ocorre em contextos nos quais a cobrança do tributo seria totalmente inesperada pelo contribuinte. O art. 100 materializa o “princípio da não-surpresa” e o “princípio da boa-fé objetiva”, como se depreende da lição de Leandro Paulsen em Direito Tributário - CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO à luz da doutrina e da jurisprudência, 14ª ed., junho/2012, págs. 1809/1810:

– Repentina exigência de ISS sobre operação de leasing, anteriormente tida como não geradora da obrigação tributária. “... embora os Municípios sustentem que a CF/88 prevê a competência para cobrar o imposto sobre as atividades de leasing, as autoridades fazendárias municipais nunca exigiram esse imposto, mesmo passados mais de quinze anos da promulgação da Constituição. ... **tendo as autoridades administrativas deixado de exigir o imposto supostamente devido por tão longo período, está consubstanciada a prática reiterada da administração.** E a observância das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, conforme preceitua o parágrafo único do artigo 100... exclui a imposição de penalidades. [...] Punir os contribuintes com a imposição de multa significa punir quem confia na própria Administração, em manifesta contrariedade ao princípio da boa-fé, que é um dos corolários do princípio da moralidade administrativa previsto no artigo 37 da CF/88.” (Ávila, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência. RDDT 122/120, nov/05)

– Pagamento reiterado de ISS, conforme interpretação dada pelo Município, em lugar do ICMS, efetivamente devido. Descabimento de multa. Juros e correção a contar da notificação. “RECOLHIMENTO REITERADO DO ISS. COSTUME. ARTIGO 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. **BOA-FÉ. CONTRIBUINTE... MULTA. EXCLUSÃO. JUROS MORATÓRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. DIES A QUO. NOTIFICAÇÃO. I – Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei nº 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação. II – A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa,** devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual.” (STJ, 1ª T., Resp 215.655, Min. Francisco Falcão, set/03)

Observe-se que, em ambos os casos, tanto na busca por evitar que o contribuinte seja surpreendido, quanto em preservar a sua boa-fé, tem-se que o elemento essencial é a inexistência de previsibilidade sobre a atuação, em especial pela ausência de dispositivo legal expresso. **No presente caso, não há como alegar a surpresa, ou uma suposta conduta de boa-fé,** pois o requisito cujo cumprimento foi exigido pela Fiscalização possui previsão legal cristalina, sendo irrazoável acolher o argumento do contribuinte de que tinha elementos para crer que o Fisco jamais iria lhe exigir o cumprimento de uma norma legal.

Ora, estando a norma expressamente positivada, não há como argumentar a “surpresa” do contribuinte com a atuação do Fisco; e, ao mesmo tempo, não há que se falar em boa-fé, pois o contribuinte sabia, ao menos deveria saber, que o requisito do art. 39, § 2º, da Lei

n.º 9.532/97 deveria ser cumprido. Aliás, como toda a legislação federal, diga-se de passagem, lembrando a regra contida no art. 3.º do Decreto-lei n.º 4.657, de 1942, com a redação dada pela Lei n.º 12.376, de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro):

Art. 3.º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Portanto, se a lei existe, age de boa-fé aquele que se esforça para cumpri-la, independentemente de ser demandado a tanto pelas autoridades, e não aquele que a desobedece, alegando que acreditava que tal conduta nunca lhe seria exigida.

Em relação ao longo tempo em que alega nunca ter sido questionado pela Fiscalização sobre a emissão de notas fiscais de saída com suspensão do PIS e da COFINS sem cumprir o requisito do art. 39, § 2.º, da Lei n.º 9.532/97, devo destacar, inicialmente, que o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova de quando começou a adotar tal conduta e de que nunca havia sido fiscalizado.

De qualquer sorte, tal prova seria irrelevante, pois as consequências da inação da Fazenda Nacional já estão previstas em lei. Com efeito, o transcurso do tempo implica a possibilidade de ocorrer tanto a decadência quanto a prescrição, institutos previstos nos arts. 150, § 4.º e 173 (decadência) e no art. 174 (prescrição), todos do CTN. Se o contribuinte alega que já praticava a conduta infracional há 7 anos, as consequências da omissão/falha do Fisco é a impossibilidade de constituir o crédito tributário em relação a todo este período, restando tão somente os últimos 05 anos.

Buscar se eximir por completo da tributação com base neste argumento, contudo, é tentativa sem qualquer respaldo legal. Seria o mesmo que o motorista que dirige há 20 anos em alta velocidade e invadindo semáforos alegar, ao ser flagrado por um guarda de trânsito, que não poderia ser multado, porque sempre conduziu seu veículo daquela forma.

Por fim, ressalte-se que o § único do citado art. 100 do CTN determina que a observância das normas referidas neste artigo não exime o contribuinte de pagar o tributo devido, mas apenas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo.

Por fim, quanto à alegação de que poderia ter agido ao amparo da IN SRF n.º 1.094, de 06/12/2010, transcrevo o dispositivo citado:

Art. 5.º No caso dos arts. 2.º e 3.º, somente será permitido o transbordo, a baldeação, o descarregamento ou o armazenamento dos produtos em recintos alfandegados ou em outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação, bem como, na hipótese do inciso II do art. 4.º, em depósito sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

(...)

§ 3.º **No caso de impossibilidade de realização das operações** de transbordo, baldeação, descarregamento ou armazenamento nos locais referidos no caput por motivo que não possa ser atribuído à ECE ou ao estabelecimento industrial, **o titular da unidade** da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o local das operações **poderá autorizar que sejam realizadas em local indicado pela ECE** ou pelo estabelecimento industrial.

Este argumento não socorre o contribuinte. Em primeiro lugar, porque o período da autuação foi de 01/01/2006 a 31/12/2009, sendo que a norma acima somente teve vigência a partir de 06/12/2010, não sendo aplicável ao caso o art. 106 do CTN; em segundo lugar, o recorrente não fez prova de que tivesse, mesmo antes desta data, solicitado qualquer autorização ao titular da unidade da SRF, ou solicitado esclarecimentos por meio de solução de consulta. Seria possível, até mesmo, recorrer ao Poder Judiciário para obter decisão que garantisse o seu direito, como o fazem rotineiramente milhares de contribuintes. Contudo, não adotou qualquer destas condutas, agindo conforme seu próprio entendimento.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido de nulidade/cancelamento do auto de infração.

IV - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por não conhecer da alegação de comprovação dos requisitos para a suspensão do PIS e da COFINS unicamente com a apresentação de comprovantes de exportação e, na parte conhecida, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Voto Vencedor

Thais De Laurentiis Galkowicz, Redatora designada.

Com devida vênia, ousou divergir do ilustre relator a respeito da melhor solução a ser dada ao presente caso.

Da análise dos autos é possível perceber que a discussão retratada na presente exigência fiscal decorre da possibilidade de cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS no período fiscalizado, no contexto das exportações. Como bem delimitado no voto do Relator, “a acusação fiscal não se refere à ausência de apresentação de registros/comprovantes de exportação, mas sim ao fato das mercadorias terem sido remetidas para depósitos próprios na sede de cada empresa comercial exportadora (ECE), desrespeitando a regra estabelecida no art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97.” Lembre-se que para efeito de condicionar a isenção/imunidade das contribuições PIS/COFINS nas vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, o artigo 45, §1º, do Decreto 4.524/2002, adotou expressamente o que está fixado no art. 39, §2º, da Lei nº 9.532/1997 (a respeito da suspensão do IPI).

A discussão, portanto, não é nova, resumindo-se ao conflito decorrente de uma postura mais restrita da leitura realizada pela Fazenda Nacional acerca dos dispositivos legais em debate *vis a vis* de uma análise mais ampla perpetrada pela Recorrente.

No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais costumava ser acatado um entendimento mais favorável aos contribuintes, no sentido de que, uma vez comprovada a efetiva

exportação dos bens, deveria ser reconhecido o preenchimento dos requisitos legais para fruição da isenção (Acórdão 9303-004.233, de 11 de agosto de 2016). Contudo, atualmente tal entendimento não mais prevalece, conforme se depreende do Acórdão n. 9303008.767, de 13 de junho de 2019.

Esta Relatora concorda com a primeira vertente a respeito do tema, a qual inclusive está de acordo com o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 759.244 – tema 674.

Com efeito, a controvérsia ora sob exame ganhou novos contornos com o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 759.244, cuja tese de repercussão geral foi posta nos seguintes termos (tema 674): “a norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

É certo que tal precedente tem como base a incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 22-A da Lei n. 8.212/1991 a ser paga pela agroindústria sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, e não a Contribuição ao PIS e a COFINS. O litígio chegou ao Supremo para declarar a inconstitucionalidade do artigo 245, §§1º e 2º da Instrução Normativa SRB 3/2005. Na mesma sentada em que foi julgado o RE 759.244 (12/02/2002), foi também julgada a ADI n. 4.735, cujo objeto era a (in)constitucionalidade do artigo 170, §§1º e 2º da Instrução Normativa n. 971/2009, cujo texto é simplesmente a sucessão dos dizeres da citada IN 3/2005.

Entretanto, tais decisões, proferidas pela unanimidade dos Ministros do Supremo, destacam que as limitações postas na legislação infralegal, no sentido de restringir a imunidade das receitas de exportação (ao tratá-las como isenções), devem ser superadas. Isto porque a imunidade (e não isenção) em questão tem natureza objetiva, e não subjetiva, de modo que é irrelevante se a exportação ocorreu de forma direta ou indireta para fins da não competência da tributação pelas contribuições sociais. Eis a ementa do RE 759.244:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES.

Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies, portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJe 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida

perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral:

“A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento

Destaco a seguir trecho do voto do Ministro Alexandre de Moraes, que expressamente trata do conceito de “empresas comerciais exportadoras” e dos limites postos pela legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, como óbice a ser superado:

Para fins didáticos, tais empresas podem ser ordenadas em duas categorias: (i) uma, composta por sociedades comerciais regulamentadas pelo Decreto-Lei 1.248/1972, que possuem o Certificado de Registro Especial, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministério da Fazenda (art. 2º, I, do Decreto-Lei 1.248/1972), chamadas habitualmente de “trading companies”; (ii) outra, englobando aquelas que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro. Essa diferenciação não produz nenhuma consequência fiscal, porque a Administração Tributária dispensa o mesmo tratamento a ambas (disponível em: <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresacomercial-exportadora-trading-company>). **Atualmente, as empresas comerciais exportadoras, independentemente de possuírem o Certificado de Registro Especial, ao adquirirem produtos no mercado interno para posterior remessa ao exterior, já gozam de benefícios fiscais relacionados ao imposto sobre produtos industrializados – IPI (art. 39 da Lei 9.532/1997), contribuições para o PIS/PASEP (art. 5º da Lei 10.637/2002) e COFINS (art. 6º da Lei 10.833/2003) e imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS (art. 3º da LC 87/1996). No que diz respeito à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, atento aos pressupostos dogmáticos responsáveis pela positividade da regra, entendo que também deve ser aplicada, em prestígio à garantia da máxima efetividade, o que passo a explicar. De antemão, registro não incidir a disposição prevista no artigo 111, II, do CTN, no sentido de interpretar-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, já que desta não se trata. Cuida-se, como visto, de imunidade tributária, a respeito da qual a Jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem convergido para uma profusa hermenêutica constitucional, admitindo-se a utilização de todos os métodos interpretativos, inclusive o teleológico ou finalístico.**

(...)

O escopo da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF é a desoneração da carga tributária sobre transações comerciais que envolvam a venda para o exterior, evitando-se a indesejada exportação de tributos, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas e o desenvolvimento nacional.

(...)

No caso, levando em consideração a finalidade da norma constitucional imunizante, não há como simplesmente cindir as negociações realizadas no âmbito das exportações indiretas, de modo a tributar as operações realizadas no mercado interno e imunizar exclusivamente a posterior remessa ao exterior. **Ora, a imunidade foi prevista na Constituição de forma genérica sobre as “receitas de exportação”, sem nenhuma diferenciação entre exportações diretas ou indiretas, devendo incidir também na comercialização entre o produtor/vendedor e as empresas comerciais com finalidade específica de exportação. No horizonte das exportações indiretas, as**

aquisições domésticas não podem ser entendidas como um fim em si mesmas, mas como operações-meio – *conditio sine qua non* – que alimentam fisiologicamente as vendas ao mercado externo, integrando, em sua essência, a própria exportação. Assim, para fins de incidência da imunidade tributária, a transação deve ser vista como uma só, que se inicia com a aquisição em solo nacional e finda com a remessa do produto ao exterior. É esse conjunto preordenado de transações que formaliza a exportação.

Complementando o racional do Supremo, o Ministro Ricardo Lewandowski, em seu voto, explica que o que é fundamental para a fruição da imunidade das exportações é que efetivamente essa operação de comércio internacional ocorra:

Por isso, não se justifica a exclusão das exportações indiretas, mesmo que se utilize de empresas comerciais exportadoras ou de *trading companies*, já que a receita auferida pela agroindústria decorrerá da exportação em qualquer dessas hipóteses.

Da mesma forma, caso a exportação não se concretize, naturalmente, tais receitas estarão sujeitas à tributação, não incidindo a regra imunizante. A imunidade aqui reconhecida existirá apenas se a exportação for concretizada, cabendo à fiscalização fazendária apurar as hipóteses em que tal fato não se consumou, impondo, assim a cobrança da exação.

Destaco, por fim, que a imunidade que ora se reconhece não alcança todas as hipóteses tributárias da cadeia produtiva, apuradas com base em outros fatos geradores e outras hipóteses de incidência, mas tão somente às contribuições sociais incidentes sobre a receita decorrente da exportação, na forma delimitada acima.

Isto posto, voto pela procedência da ADI 4.735/DF e pelo provimento do RE 759.244/SP, para reconhecer a inconstitucionalidade da incidência das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes das exportações indiretas, isto é, aquelas intermediadas por *trading companies* ou sociedade comercial exportadora.

No caso ora sob exame, deve ser esse o racional a ser seguido: uma vez comprovado que os produtos foram efetivamente exportados, pelos memorandos de exportação e notas fiscais apresentados pela defesa, reconhece-se a impossibilidade de cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Não há dúvidas que, em estando presentes os requisitos do artigo art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97 estar-se-á diante de situação de impossibilidade de cobrança das Contribuições, por determinação legal. Todavia, caso apurado em processo administrativo que os produtos foram exportados, igualmente a conclusão deve ser pelo atendimento aos requisitos legais e pela não incidência das Contribuições, por força da interpretação ampla que deve ser dada à imunidade em questão. Em outras palavras, consideram-se cumpridos os requisitos legais para o gozo da “falsa isenção” uma vez demonstrada a exportação dos bens, com base nas razões de decidir do STF no 759.244 e na ADI n. 4.735.

Dispositivo

Diante dessas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, cancelando a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS relativamente às

exportações devidamente comprovadas por meio dos memorandos de exportação e notas fiscais trazidas aos autos pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz