



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.000005/2011-81
ACÓRDÃO	9303-016.799 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de junho de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	METALÚRGICA SIMONAGGIO LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

COFINS.VENDAS A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. VENDAS A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe negou provimento. Apresentou voto divergente,

por escrito, no plenário virtual, a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que vencido, converte-se em declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-009.364**, de 27/10/2021 (fls. 1149 a 1187)¹, que, **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, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, 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.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** lavrado para exigência de Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e COFINS, de incidência não cumulativa, abrangendo períodos de janeiro/2006 a dezembro de 2009, 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% por falta de recolhimento e juros de mora.

Segundo o Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 38 a 43, o autuado, após intimações, não comprovou que determinados produtos foram vendidos com o fim específico de exportação

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

às empresas comerciais exportadoras, nos termos do artigo 45, § 1º, do Decreto nº 4.524/2002, fundamentado no art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/1997.

Em sua **impugnação** (fls. 533 a 554), destacou a defesa que: (a) a autuação não se deu por terem ou não sido efetivamente exportado os produtos, mas por terem sido remetidos para depósitos próprios; (b) a conduta estaria salvaguardada pela IN SRF 1.094/2010 (que deveria retroagir benignamente), e era comum na região de Foz do Iguaçu (tendo ensejado a Nota DISIT 8/2004, da 9ª Região Fiscal); e (c) houve a efetiva exportação dos produtos, podendo o fisco verificar se aceito o pedido de perícia contábil.

O **Acórdão de primeira instância** (fls. 1094 a 1118) julgou a impugnação improcedente, por unanimidade de votos, sob os seguintes fundamentos: (a) 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; e (b) 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.

O contribuinte apresentou **recurso voluntário** (fls. 1129 a 1145), alegando, em síntese, que: (a) à época em que tais remessas ocorreram, não existiam depósitos alfandegados na região, o que obrigava diretamente aos exportadores se incumbirem do depósito próprio das mercadorias, ao arrepio, quando não com pleno consentimento, da SRFB local; (b) a SRFB, durante sete anos posteriores à publicação da Lei nº 9.532/97 até o advento da Nota Disit SRRF09 nº 8/2004, permitiu livremente 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; (c) a finalidade da norma foi atendida, não havendo que se falar no cometimento de qualquer ilegalidade, tendo em conta que as mercadorias vendidas à empresa comercial exportadora sempre foram enviadas para o exterior antes do prazo de 180 dias, previsto no art. 39, § 3º, “a”, da Lei nº 9.532/1997; e (d) o processo deveria ser convertido em diligência, para fins de que seja efetuado o levantamento e confirmação, se as mercadorias objeto da autuação foram efetivamente exportadas.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-009.364**, que deu provimento ao recuso voluntário, pelo critério de desempate então vigente, previsto no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020. Os argumentos consignados no voto vencedor, para o provimento, foram: (a) 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. 9303-008.767, de 13 de junho de 2019, estando a relatora de acordo com o antigo posicionamento, que estaria conforme o RE 759.244 (que trata de contribuição previdenciária - imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988); (b) de acordo com o racional do julgado da Suprema Corte, é irrelevante se a exportação ocorreu de forma direta ou indireta para fins da não competência da tributação pelas contribuições sociais; e (c) 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.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº **3402-009.364**, em 08/01/2022, a **Fazenda Nacional** interpôs, em 20/01/2022, **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação à seguinte matéria: “**Art. 39, §2º da Lei 9.532/97 e art. 42, inc. V, alínea “a”, §1º do Decreto 4.544/2002. Caracterização da venda com fim específico de exportação” (comprovação mediante memorandos de exportação, ainda que as saídas não sejam para recintos alfandegados)**, indicando como paradigmas os Acórdãos nº 3302-001.692 e nº 9303-008.767.

Cotejando os arestos confrontados, chegou-se, no exame de admissibilidade monocrático, à conclusão de que haveria, entre eles, a similitude fática mínima para que se pudesse estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida, uma vez que no **Acórdão recorrido** restou consignado que se admite o reconhecimento do benefício fiscal, ainda que as mercadorias não tenham sido enviadas nos moldes citados, mas desde que a exportação tenha sido documentalmente comprovada por memorandos de exportação, e, de outro lado, no **Acórdão paradigma**, entendeu que a isenção prevista no art. 39, §2º da Lei 9.532/97 somente é admitida quando as mercadorias são enviadas diretamente a embarque de exportação ou recinto alfandegado com fim específico de exportação.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / 4ª Câmara, de 22/02/2023, às fls. 1212 a 1216, o Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1227 a 1248), defendendo, preliminarmente, o não conhecimento da peça recursal, por entender haver divergência fática/probatória em relação ao paradigma, e no mérito, a improcedência das alegações do recorrente.

Em 29/11/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **4ª Câmara / 3ª Seção** do CARF.

As alegações em sede de contrarrazões, pelo não conhecimento do recurso, porque haveria diferença fática/probatória entre os processos não resistem ao próprio voto da redatora designada, que defendeu o provimento do recurso:

“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. 9303-008.767**, 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” (*grifo nosso*)

Inequívoco que a relatora contrapõe dois posicionamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o primeiro datado de 11/08/2016 (Acórdão 9303-004.233), decidido por maioria, vencidos três conselheiros, e o segundo datado de 13/06/2019 (Acórdão 9303-008.767), decidido por voto de qualidade, afirmando que se aliava à posição adotada no primeiro.

A Fazenda Nacional invoca como paradigma exatamente o Acórdão 9303-008.767, citado pela própria redatora designada como divergente de seu posicionamento. Impossível ser mais clara a divergência. Entendimento diverso levaria à contradição no fundamento tomado pela redatora designada. Aliás, a ementa de tal paradigma esclarece;

“ISENÇÃO. VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

São isentas da contribuição para o PIS as vendas realizadas com o fim específico de exportação, **desde que** os produtos sejam **remetidos diretamente** do estabelecimento produtor-vendedor **para embarque de exportação ou para recintos alfandegados**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.” (*grifo nosso*)

No recorrido, esse “desde que” foi flexibilizado, entendendo-se que bastaria a comprovação de exportação, que poderia ser efetuada com memorandos.

Pelo exposto, entendo que cabe o **conhecimento** do recurso especial interposto.

Do Mérito

No mérito, a questão se resume ao entendimento sobre a aplicação do disposto no art. 39, § 2º da Lei 9.532/1997:

“§ 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.” (grifo nosso)

No caso concreto, em resposta a intimação fiscal, o contribuinte declarou (fl. 167):

“...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”.

A fiscalização detectou então que tais vendas não foram efetuadas “com o fim específico de exportação”, requisito para a não incidência das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS), conforme art. 5º, III da Lei 10.637/2002, e art. 6º, III, da Lei 10.833/2003.

O Decreto 4.524/2002, que disciplina as referidas contribuições, estabeleceu, em seu art. 45, § 1º, com base no referido art. 39, § 2º da Lei 9.532/1997, que:

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

A origem da delimitação do que se considera “fim específico de exportação”, nas contribuições, assim, é fulcrada em norma legal vigente (Lei 9.532/1997), que, embora inserida em disposição sobre suspensão de IPI, traz comando aplicável às contribuições, na mesma situação.

Isso é endossado pelo art. 9º da Lei 10.833/2003 (com comando idêntico para PIS no art. 7º da Lei 10.637/2002), invocado pela própria defesa, que acaba mesclando indevidamente as obrigações do produtor-vendedor com as da empresa comercial exportadora adquirente:

“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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.

§ 2º No pagamento dos referidos tributos, **a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou da COFINS**, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.

§ 3º A empresa **deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno**, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.” (*grifo nosso*)

Para o produtor-vendedor, basta que na venda à empresa comercial exportadora se atendam os requisitos do art. 39, § 2º da Lei 9.532/1997: remessa direta do estabelecimento industrial para embarque de exportação, ou remessa para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Para a empresa comercial exportadora, surge, a partir da aquisição nos termos do art. 39, § 2º da Lei 9.532/1997, o dever de comprovar o embarque em 180 dias da emissão da nota, sob pena de pagamento dos tributos como se fosse destinação ao mercado interno, na forma referida nas Leis 10.637/2002 (art. 7º) e 10.833/2003 (art. 9º).

O problema surge quando o produtor-vendedor não remete a mercadoria direta a embarque ou a recinto alfandegado, por ordem da empresa comercial exportadora, mas ao próprio estabelecimento da empresa comercial exportadora, em desatendimento ao comando legal, como destacamos no Acórdão 9303-015.486. Nesses casos, não foram concretizadas as condições previstas em lei para que o próprio produtor-vendedor enquadrasse a operação como “fim específico de exportação”.

Exatamente nesse sentido decidiu unanimemente o colegiado, no Acórdão 9303-014.389:

“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.” (Acórdão 9303-014.389, Rel. Cons. Semíramis de Oliveira Duro, unânime, tendo a Cons. Tatiana Josefovich Belisário acompanhado a relatora pelas conclusões por entender que há casos em que memorandos de exportação podem ser aceitos para comprovação do fim específico de exportação, sessão de 20.set.2023) (Presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira)

Ainda no Acórdão 9303-015.486, igualmente unânime, destacamos:

“Em adição, **tendo em conta a alegação de que memorandos de exportação (documentos tratados mormente em legislações estaduais) comprovariam as exportações, cabe mencionar que o documento que comprova a exportação é a declaração de exportação devidamente averbada, gerada em sistema específico (Siscomex), e disciplinada pela RFB, órgão da União, que tem competência**

privativa para legislar sobre comércio exterior constitucionalmente estabelecida (CF/1988, art. 22, VIII).

Aliás, com o novo procedimento de exportação, via DU-E (Declaração Única de Exportação), instituído em 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) alterou o teor do Convênio ICMS 84/2009, no Convênio ICMS 203/2017, dispensando a apresentação do Memorando de Exportação nas operações com DU-E e NF-e (Nota Fiscal eletrônica), sendo a comprovação da exportação feita via sistema, por meio de registro automático.

O tema foi noticiado no próprio sítio web da RFB, em 20/12/2017, aclarando no que consiste o memorando de exportação, mormente tratado pelos fiscos estaduais:

“Convênio ICMS 203/2017 dispensa Memorando de Exportação para as operações via DUE (A integração entre a DUE e a NFe, com a decorrente eliminação de etapa manual e de documentos em papel para comprovação da operação, representa mais um avanço do novo processo que, após sua completa implantação, deverá reduzir em até 40% o tempo das operações de exportação.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, através do Convênio ICMS 203/2017, publicado hoje, 19/12/2017, alterando o Convênio ICMS 84/2009, estabelece que **nas exportações brasileiras realizadas através da Declaração Única de Exportação -DUE, com utilização de Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, não será mais necessária a elaboração e apresentação do Memorando de Exportação. O Memorando é utilizado, no processo anterior, para comprovação junto à Fazenda Estadual, pelo produtor das mercadorias, da realização da operação.** No novo processo, via DU-E, essa comprovação passou a ser feita pelo próprio sistema, através do registro automático, na Nota Fiscal Eletrônica e nas notas de remessa com fim específico de exportação, das quantidades efetivamente exportadas.” (*grifo nosso*)

Naquele caso (Acórdão 9303-015.486), como no presente, restou incontroverso o fato de que os produtos foram remetidos para os estabelecimentos das compradoras, e não para recontos alfandegados, nem para embarque direto.

Mais recentemente, em três processos de relatoria da Cons. Semíramis de Oliveira Duro, o colegiado chegou, unanimemente, a conclusão idêntica, para as contribuições não cumulativas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (**COFINS**) Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003 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.** ASSUNTO:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP 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. (Acórdão 9303-015.616, 18/07/2024, unânime, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda) (grifo nosso).

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **Cofins** Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010. 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.** Assunto: **Contribuição para o PIS/Pasep** Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010. 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.** (Acórdãos **9303-015.832 e 844**, 10/09/2024. **unânime** em relação ao tema, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda) (grifo nosso).

Assim, assiste razão à peça recursal da Fazenda Nacional, no sentido de que são efetivamente requisitos de uma venda com “fim específico de exportação” aqueles estabelecidos o art. 39, § 2º da Lei 9.532/1997: remessa direta do estabelecimento industrial para embarque de exportação, ou remessa para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

E isso em nada obsta a realização de operações indiretas, por *trading companies* (as comerciais exportadoras), pelo que não há ofensa ao precedente do STF, mesmo que esse tratasse além das contribuições previdenciárias (tema efetivamente enfrentado no RE 759.244, citado no acórdão recorrido), pois o precedente apenas garante que a exportação via *trading companies* não obste a fruição de benefício. E, de fato, não obsta. Basta que sejam cumpridos os requisitos legais a cargo de cada uma das partes: o produtor-vendedor, na remessa, e a empresa comercial exportadora, na comprovação do efetivo embarque.

Não há, assim, conflito entre a obrigatoriedade estabelecida na lei para a autuada, que é produtora-vendedora e as normas alegadas pela defesa direcionadas a comprovação de embarque pela comercial exportadora, ou a práticas locais (não comprovadas, mas, que, por certo, não podem operar em contrariedade à lei).

E, no presente caso, para agravar, três julgadores, no acórdão recorrido (o suficiente para o empate e a aplicação do referido art. 19-E), pareceram pressupor que teriam sido comprovadas todas as exportações no caso concreto, quando o próprio autuado, em seu recurso

voluntário, afirma que teria colacionado extrato SISCOMEX de “algumas vendas”, solicitando que houvesse diligência para a efetiva verificação das exportações (fl. 1133 e 1145):

“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.

(...)

Sendo assim, requer a conversão do feito em diligência, para fins de 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.” (*grifo nosso*)

Por todo o exposto, e em endosso ao entendimento unânime que vem adotando este colegiado uniformizador de jurisprudência, cabe o provimento ao apelo fazendário.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, **dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Manifesto meu posicionamento divergente àquele assinalado pelo d. Relator.

Como relatado, o feito versa sobre a exigência tributária de PIS e Cofins sobre a exportação de mercadorias (mercadorias vendidas com o fim específico de exportação) pelo fato destas não terem sido diretamente remetidas a empresas comerciais exportadoras, mas, sim, para depósitos do próprio vendedor, não alfandegados.

O questionamento de direito relaciona-se ao fato de que as exportações realizadas pelo contribuinte não se enquadrariam na definição do art. 45, § 1º do Decreto 4.524/2002, fundamentado no art. 39, § 2º da Lei 9.532/1997:

“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”.

Entendo que tal norma não limita a compreensão acerca das mercadorias efetivamente exportadas, mas, apenas, cria uma presunção ex lege de que “os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora” devem ser considerados como “adquiridos com o fim específico de exportação”.

Nesse mesmo sentido o art. 9º da Lei 10.833/2003, trazido pelo Relator em seu voto, que exige, da empresa comercial exportadora, a comprovação do embarque para o exterior, não limitando a forma como tal comprovação deverá ser feita pelo contribuinte.

Essa compreensão é reforçada pelo fato de que a imunidade tributária das contribuições sociais na exportação é uma garantia constitucional que não pode ser limitada por norma infralegal.

Nesse sentido, coaduno com a fundamentação de direito utilizada pelo acórdão recorrido:

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 a 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/comercioexterno/empresacomercial-exportadora-tradingcompany>). **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.

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, destacando, que, mesmo para fins do acórdão recorrido, o reconhecimento do direito ao cancelamento da cobrança do PIS e da COFINS se limita às exportações devidamente comprovadas pelo contribuinte mediante memorandos de exportação e notas fiscais.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

DOCUMENTO VALIDADO