



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11020.721452/2013-30
ACÓRDÃO	3001-004.233 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FANTE INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não configura nulidade o fato de a decisão recorrida atribuir aos documentos apresentados interpretação diversa daquela pretendida pelo sujeito passivo, quando enfrentada a questão central posta em litígio e expostos os fundamentos da manutenção do lançamento.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A realização de diligência ou perícia somente se justifica quando necessária à elucidação de ponto relevante ao julgamento, podendo ser indeferida quando prescindível ou impraticável. Estando suficientemente delimitados os fatos necessários ao julgamento, a controvérsia remanescente é de qualificação jurídica das operações realizadas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2011

ART. 100 DO CTN. PRÁTICA REITERADA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Controles aduaneiros exercidos sobre operações de exportação realizadas por empresas comerciais exportadoras de fronteira não configuram, por si sós, prática reiterada da Administração Tributária autorizadora da exclusão, pela produtora-vendedora, de receitas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

ART. 146 DO CTN. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Não se caracteriza alteração de critério jurídico quando não demonstrada manifestação anterior da Administração Tributária, em relação ao mesmo sujeito passivo e à mesma situação jurídica, reconhecendo o tratamento tributário adotado pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. MANUTENÇÃO.

Inexistindo ato administrativo específico ou prática reiterada da Administração que amparasse o procedimento adotado pelo sujeito passivo, mantêm-se a multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre o crédito tributário.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2011

VENDAS A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REMESSA DIRETA. REQUISITO.

Para que a receita auferida pelo produtor-vendedor em venda a empresa comercial exportadora seja tratada como decorrente de operação com fim específico de exportação, exige-se que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento produtor para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

EXPORTAÇÃO POSTERIOR. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO EM REAIS. INSUFICIÊNCIA.

A comprovação da exportação posterior realizada pela comercial exportadora, ainda que acompanhada de memorandos de exportação, registros no Siscomex, comprovantes de exportação e notas fiscais de exportação em reais, não supre a ausência de comprovação da remessa direta exigida pela legislação de regência.

EXPORTAÇÃO EM REAIS. OPERAÇÕES DE FRONTEIRA. ATOS OPERACIONAIS E ADUANEIROS. ALCANCE.

Atos administrativos relativos a procedimentos operacionais de exportação em moeda nacional, controles de fronteira, rótulos, selo de controle, suspensão do IPI e fiscalização aduaneira não criam hipótese de desoneração das contribuições, nem equiparam depósitos próprios de empresas comerciais exportadoras a recintos alfandegados.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2011

PIS/PASEP E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões de decidir adotadas para a Cofins, quando ambos os lançamentos

recaem sobre idêntica situação fática e inexistem aspectos específicos a impor solução diversa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandra Lessa dos Santos (substituto[a] integral), Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago (substituto[a] integral), Leandro Wilhelm Wolff, Marco Unaian Neves de Miranda, Marina Righi Rodrigues Lara (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Carolina Oliveira Serra da Silveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Alessandra Lessa dos Santos.

RELATÓRIO

Adoto em parte o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata o presente processo dos Autos de Infração, lavrados em 02/05/2013, para exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime de incidência cumulativo, relativa aos períodos de 07/2008 a 12/2011, no valor total de R\$ 85.804,28, incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 05/2013, em virtude da falta/insuficiência de recolhimento das contribuições. Para melhor compreensão, eis algumas passagens do arrazoadado da Fiscalização sobre o contexto:

“1. INTRODUÇÃO A pessoa jurídica fiscalizada, de acordo com o seu Contrato Social (doc. fls. 40/44), tem por objeto social a: “indústria, comércio, importação e exportação de vinhos, seus derivados e bebidas em geral, conservas de frutas e produtos alimentícios em geral, mineração em geral, cultivo de uvas, comércio e

importação de embalagens em geral transporte rodoviário de cargas, aluguel de máquinas, equipamentos e bens imóveis.

2. DAS INTIMAÇÕES E RESPOSTAS O procedimento fiscal foi iniciado com a intimação do sujeito passivo em 14/12/2012, mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação (doc. fls. 27/32), a apresentar, entre outros documentos, os arquivos digitais das notas fiscais de saídas de mercadorias, cópia das notas fiscais com CFOP 5.501 e 6.501 e os Livros Registro de Apuração do IPI dos anos-calendário de 2008 a 2011. Ainda, por meio deste Termo (fl. 28), a pessoa jurídica foi intimada a informar, em relação às saídas destinadas às pessoas jurídicas comerciais exportadoras, ocorridas no período-base de 2008 a 2011, se os produtos objeto dessas saídas foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora e apresentar a documentação comprobatória.

Em 07/01/2013 ingressou com pedido de prorrogação de prazo de mais vinte dias para apresentação dos documentos exigidos na intimação, o qual foi atendido (doc. fl. 33).

E em 12/04/2013 foi intimado a apresentar outros esclarecimentos e informações (doc. fls. 228/231).

Na resposta a intimação, em 28/01/2013, dentre outros documentos e informações apresentou: a)- CD com os arquivos digitais das notas fiscais; b) – Livros Registro de Apuração do IPI (LRAIPI); c) – arquivos digitais, em PDF, dos Livros de Registros de Entradas e Saídas de Mercadorias; d) - cópias das notas fiscais de remessa de mercadorias efetuadas às comerciais exportadoras; e) - Notas fiscais e DANFEs, por amostragem; f) - cópia de alteração do contrato social; g) – relatório de enquadramento; h) – informou que possui somente uma ação judicial tratando sobre o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, não tributados e tributados à alíquota zero e não formulou consulta a RFB sobre classificação fiscal de mercadorias; i) - apresentou sua interpretação sobre a legislação que trata de recinto alfandegado (doc. fls. 36/37).

3. DOS FATOS

Durante todo o período fiscalizado, o contribuinte adotou na apuração dos tributos o regime de tributação baseado no Lucro Presumido. Nesta sistemática o contribuinte está obrigado a apurar as contribuições destinadas ao Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS no regime cumulativo.

Na resposta à intimação fiscal de 28/01/2013 (doc. fl. 36), o contribuinte declarou que as vendas de produtos para empresas comerciais exportadoras nos anos calendário de 2008 a 2011 foram remetidas para depósitos próprios, na sede de cada empresa comercial exportadora, sendo que as receitas obtidas com essas operações de vendas foram excluídas da base de cálculo das contribuições do PIS

e da COFINS, como receitas sem incidência dessas contribuições. Considerou recintos alfandegados as dependências das empresas comerciais exportadoras.

Observamos aqui a interpretação equivocada, pelo contribuinte, da legislação aduaneira no que se refere a recinto alfandegado. À luz da legislação, recinto alfandegado é o ponto declarado como tal por ato de autoridade aduaneira competente, observadas as condições necessárias para o alfandegamento. Cita-se legislação abaixo:

Art. 5º do Decreto nº 6.759, de 05/02/2009

“Os portos, aeroportos e pontos de fronteira serão alfandegados por ato declaratório da autoridade aduaneira competente, para que neles possam, sob controle aduaneiro:

I - estacionar ou transitar veículos procedentes do exterior ou a ele destinados;

II - ser efetuadas operações de carga, descarga, armazenagem ou passagem de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas; e

III - embarcar, desembarcar ou transitar viajantes procedentes do exterior ou a ele destinados.”

Ainda, o Art. 9º do Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 define condições para o alfandegamento:

“Os recintos alfandegados são assim declarados pela autoridade aduaneira competente, na zona primária ou na zona secundária, a fim de que nestes possam ocorrer sobre controle aduaneiro, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de:

I – mercadorias procedentes do exterior, ou a ele destinadas, inclusive sob regime aduaneiro especial;

II- Bagagem de viajantes procedentes do exterior, ou a ele destinados, e

III – remessas postais internacionais

Art. 13. O alfandegamento de portos, aeroportos e pontos de fronteira somente poderá ser efetivado:

I - depois de atendidas as condições de instalação do órgão de fiscalização aduaneira e de infraestrutura indispensável à segurança fiscal;

II - se atestada a regularidade fiscal do interessado;

III - se houver disponibilidade de recursos humanos e materiais; e

IV - se o interessado assumir a condição de fiel depositário da mercadoria sob sua guarda.

§ 1º O disposto no caput aplica-se, no que couber, ao alfandegamento de recintos de zona primária e de zona secundária

§ 2º Em se tratando de permissão ou concessão de serviços públicos, o alfandegamento poderá ser efetivado somente após a conclusão do devido procedimento licitatório pelo órgão competente, e o cumprimento das condições fixadas em contrato.

§ 3º O alfandegamento poderá abranger a totalidade ou parte da área dos portos e dos aeroportos.

§ 4º Poderão, ainda, ser alfandegados silos ou tanques, para armazenamento de produtos a granel, localizados em áreas contíguas a porto organizado ou instalações portuárias, ligados a estes por tubulações, esteiras rolantes ou similares, instaladas em caráter permanente.

§ 5º O alfandegamento de que trata o § 4º é subordinado à comprovação do direito de construção e de uso das tubulações, esteiras rolantes ou similares, e ao cumprimento do disposto no caput. §

6º Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil declarar o alfandegamento a que se refere este artigo e editar, no âmbito de sua competência, atos normativos para a implementação do disposto neste Capítulo.

Art. 14. Nas cidades fronteiriças, poderão ser alfandegados pontos de fronteira para o tráfego local e exclusivo de veículos matriculados nessas cidades.

§ 1º Os pontos de fronteira de que trata o caput serão alfandegados pela autoridade aduaneira regional, que poderá fixar as restrições que julgar convenientes.

§ 2º As autoridades aduaneiras locais com jurisdição sobre as cidades fronteiriças poderão instituir, no interesse do controle aduaneiro, cadastros de pessoas que habitualmente cruzam a fronteira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 34, inciso I).”

Decreto nº 1.910, de 21/05/1996

“Art. 4º Os serviços desenvolvidos em terminais alfandegados de uso público poderão ser delegados a pessoas jurídicas de direito privado que tenham como objeto social, cumulativamente ou não, a armazenagem, a guarda ou o transporte de mercadorias. (Redação dada pelo Decreto nº 7.004, de 9 de novembro de 2009)

Art. 5º A concorrência para exploração dos serviços de que trata o art. 1º será precedida de publicação de ato da Secretaria da Receita Federal, especificando o tipo e a quantidade de terminais, a unidade administrativa da Secretaria da Receita Federal, em cuja jurisdição deverão ser instalados, e o prazo da concessão ou permissão”.

Então, recinto alfandegado é o ponto assim declarado por ato de autoridade aduaneira competente. Portando, os depósitos das empresas comerciais exportadoras cujas mercadorias foram para lá remetidas não se constituem recintos alfandegados por não possuírem atos próprios expedidos por autoridade

aduaneira declarando as sedes das empresas comerciais exportadoras como recinto alfandegado.

4. DA INFRAÇÃO PRATICADA PELO CONTRIBUINTE: Vendas para empresas comerciais exportadoras com descumprimento das condições para isenção/não incidência das contribuições para o PIS e a COFINS.

Na posse dos arquivos digitais das notas fiscais de saídas e das informações apresentadas pelo contribuinte, verificamos que a empresa fiscalizada efetuou vendas de produtos de sua industrialização para empresas comerciais exportadoras, sem oferecer à tributação das contribuições do PIS e da 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 do PIS e da 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:

Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002:

Art. 45º 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. (grifei)

Para efeito de condicionar a isenção/não incidência das contribuições do PIS e da 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 26/11/2002.

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

Com efeito, o art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/1997, tratando de remessa direta para embarque de exportação ou recinto alfandegado, objetivou dificultar desvios na destinação dos produtos, evitando 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 de exportação 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, de 17/12/2002, o contribuinte foi intimado, mediante o Termo de Início de Fiscalização e Intimação, a informar se os produtos que saíram do seu estabelecimento industrial foram remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Em resposta à intimação fiscal (doc. fl. 36), o contribuinte declarou que os produtos das vendas para as empresas comerciais exportadoras nos anos-calendário de 2008 a 2011, cujas notas fiscais/DAMFES, por amostragem, foram anexadas às fls. 107/194, foram remetidos 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 do PIS e da COFINS, como receitas sem incidência das contribuições. Deste modo fica caracterizado o descumprimento dos requisitos a que está condicionado o benefício da isenção/não incidência do PIS e da COFINS nas operações analisadas.

5. DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS DEVIDAS

Diante da infração praticada, as receitas oriundas das vendas de bebidas classificadas na posição 2208 (bebidas quentes) às empresas comerciais exportadoras foram incluídas na base de cálculo das contribuições do PIS e da

COFINS e tributadas de ofício no regime cumulativo às alíquotas de 0,65% e 3,00%, respectivamente.

6 FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Os fundamentos legais do lançamento de ofício do crédito tributário e das penalidades aplicadas estão indicados neste relatório fiscal e nos anexos aos Autos de Infração.

7. DA MULTA DE OFÍCIO

Com base nos dispositivos legais especificados nos “Demonstrativos de Multa e Juros de Mora” (fls. 11/12 e 19/20), foi aplicada a multa de ofício de 75% sobre os valores das contribuições do PIS e da COFINS que deixaram de ser recolhidas em razão da infração praticada.

A interessada foi cientificada dos lançamentos, Relatório Fiscal e Anexos, através do Aviso de Recebimento de fls. 243, em 07/05/2013. Inconformada, em 06/06/2013 a contribuinte apresentou impugnação, acompanhada de documentos.

Faz um breve resumo dos fatos, esclarecendo que desenvolve atividades “indústria, comércio, importação e exportação de vinhos, seus derivados e bebidas em geral, conservas de frutas e produtos alimentícios em geral, mineração em geral, cultivo de uvas, comércio e importação de embalagens em geral transporte rodoviário de cargas, aluguel de máquinas, equipamentos e bens imóveis”, realizando operações de venda de sua produção, no mercado externo.

Discorda dos fundamentos lançados pela autoridade fiscal, apontando, como razões da reforma, que a decisão não atende aos melhores fundamentos de direito.

A Impugnante alega que “o auto de infração está lastreado, basicamente, no fato de que a impugnante realizou operações de exportação sem atentar para o cumprimento das condições de suspensão do IPI, ou seja, não teria, a Fante, cumprido com a normatização inserida no art.45, § 1º, do Decreto nº 4.524/2002, que dispõe que será considerado fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem das empresas comerciais exportadoras.”

Explica que, em síntese, a fiscalização desconsiderou as exportações indiretas, devidamente comprovadas mediante documentos próprios, quais sejam: notas fiscais emitidas com o fim específico de exportação, memorandos de exportações, relação das exportações, despacho de exportação etc. E que ajustou a base de cálculo das contribuições, considerando estas vendas como operações no mercado interno.

Passa, então, a apontar "premissas" que diz consistirem de "aspectos não controvertidos no caso concreto" os quais seriam capazes de "conduzir à correta

conclusão no sentido de que a impugnante realizou a exportação, mesmo que indireta, por meio da venda com fim específico".

A impugnante discorre que suas operações "consistiam em remeter as mercadorias adquiridas pelas comerciais exportadoras, com finalidade única e exclusiva de exportação, mediante a emissão de documentos fiscais cuja descrição da operação é "Remessa de Produção do Estabelecimento, com fim específico de exportação – CFOP 5501".

Discorre também que "o único produto destinado à exportação, em reais, era o Aperitivo Black Stone Export, o qual continha em seu rótulo as especificações fornecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constando "For Export Only - Proibida a venda no Mercado Brasileiro", além de selo específico para exportação, conforme comprova o documento anexo."

Quanto às operações realizadas com a finalidade de exportação alega também que "as empresas comerciais exportadoras, sediadas em pontos de fronteira e que comercializavam mercadorias adquiridas no mercado interno com a finalidade de exportação, mantém regramento próprio para controle de estoque destes produtos, sendo que deveriam manter controle de estoque, em separado, daquelas mercadorias adquiridas com suspensão de tributos, razão pela qual, despidianda a obrigatoriedade destas mercadoria estarem depositadas em recinto alfandegado."

E conclui que: "o fato de estas mercadorias estarem sob o regime especial de exportação, considerado simplificado, e não tendo as mesmas sido remetidas para depósitos alfandegados, mas sim aos estabelecimentos das comerciais exportadoras, para posterior exportação de balcão, não desnatura a exportação, sendo que a exigência de tributos decorrentes destas operações afrontam princípios constitucionais tributários, como da imunidade das receitas de exportação, da segurança jurídica, da boa-fé do contribuinte, além de irem de encontro às normatizações inseridas na legislação tributária nacional."

Alega que "está inserida, dentre as operações tributadas, a Nota Fiscal n* 4664, emitida em 13.05.2009, cuja mercadoria foi devolvida para o remetente, conforme comprova a nota fiscal de entrada de n* 5137. Assim, deve ser excluído da base de cálculo o valor representado pela nota fiscal acima referida".

A interessada traz dispositivos legais e constitucionais, além de excertos doutrinários, que julga suficientes e necessários em defesa da tese de que a não incidência das contribuições (desoneração) sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, estabelecidas pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não se trata de hipótese de simples isenção, mas da concretização da imunidade prevista o art. 149, § 2, I, da Constituição Federal.

Argumenta que não há fundamento razoável para se sustentar que as vendas com fim específico de exportação se tratava de "vendas normais ao mercado interno" e afirma que não se pode negar que tenha cumprido a legislação específica para o

PIS e para a Cofins, no que concerne a desoneração das operações de vendas com fim específico de exportação.

Aborda a exportação indireta prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, concluindo que a exigência ao produtor exportador é que o adquirente com o fim específico de exportação comprove, mediante documentação idônea, a efetividade das operações, o que, de fato, no caso da impugnante, ocorreu no prazo legal.

Acusa ter havido entendimento fiscal equivocado acerca do art. 45, §1º, do Decreto nº 4.524/2002, que tratam das aquisições feitas com o fim específico de exportação, distorcendo o princípio constitucional fundamental que objetiva a desoneração das exportações.

Afirma, com base na doutrina, que um dispositivo legal não pode ser interpretado de forma isolada. Destaca que os dispositivos tomados pela fiscalização devem ser analisados em conjunto com as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e que têm por objetivo evitar que a mercadoria não deixe de ser exportada pela empresa comercial exportadora adquirente.

Entende restar demonstrada a intenção da contribuinte, pois o ato praticado atingiu sua finalidade, dado que as mercadorias foram efetivamente exportadas, não sendo coerente a fiscalização ignorar a produção de outras provas no sentido de demonstrar a efetiva exportação. Cita jurisprudência.

A contribuinte entende que como o fisco conhecia os procedimentos adotados, tanto pela Impugnante, como pela empresa comercial exportadora, e em todo este período assentiu com o procedimento adotado e com as operações realizadas, tratava-se, assim, de uma prática reiterada, adotada pela autoridade administrativa, presente entre as normas complementares, estabelecidas no inciso III, art. 100, do Código Tributário Nacional, inclusive impedindo a cobrança de penalidades e juros de mora.

A Impugnante entende: “se o procedimento anterior adotado era ilegal, somente para operações posteriores poderia ser adotado critério diverso. Ao analisar e conferir a documentação apresentada pelo exportador (ECE), mensalmente, sem qualquer ressalva ou objeção, inclusive tendo conhecimento da tributação do Impugnante em relação a tais operações, a autoridade fazendária homologou o ato, sendo inadmissível a mudança de critério jurídico, lançando, por consequência, de ofício, os tributos incidentes sobre as operações, ferindo de morte, o art.100 c/c o art.146, do CTN.”

Encerra com o seguinte pedido:

a) o recebimento da presente IMPUGNAÇÃO, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a atenção devida para que não sejam tomadas, antes da final decisão administrativa ou judicial, medidas tendentes à cobrança do mesmo ou constituição do Impugnante em mora;

- b) a exclusão do valor relativo a nota fiscal nº 4664, haja vista a devolução da mercadoria;
- c) no mérito, sejam acolhidos os termos da presente impugnação e, com isso, tornado insubsistente o presente lançamento que ora se impugna;
- d) na remota hipótese de manutenção dos tributos lançados, sejam excluídas as penalidades e os juros de mora, em atendimento ao parágrafo único do art.100, do CTN;
- e) a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a perícia contábil;
- f) juntada de documentos;”

Em 13 de março de 2020, a 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP proferiu o Acórdão nº 14-105.460, por meio do qual julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo o lançamento em sua quase integralidade.

A decisão entendeu, em síntese, que as operações realizadas pela contribuinte não poderiam ser consideradas vendas com fim específico de exportação, porquanto as mercadorias foram remetidas aos depósitos das empresas comerciais exportadoras, e não diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, conforme exigido pela legislação de regência. Reconheceu apenas a necessidade de exclusão dos valores relativos à Nota Fiscal nº 4664, em razão da devolução da mercadoria comprovada pela Nota Fiscal nº 5137.

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 02 de outubro de 2020.

Em suas razões recursais, sustenta preliminarmente a nulidade da decisão recorrida, alegando, em síntese, que a DRJ deixou de apreciar adequadamente documentos e informações apresentados aos autos.

No mérito, afirma que as operações realizadas consistiram em exportações efetivas, comprovadas por documentação idônea, não podendo ser afastada a imunidade das receitas de exportação prevista na Constituição Federal. Defende que a remessa das mercadorias aos estabelecimentos das empresas comerciais exportadoras, no contexto das denominadas exportações de fronteira ou “exportações de balcão”, não descaracteriza o fim específico de exportação.

A recorrente sustenta ainda que adotou procedimento previamente conhecido e aceito pela Administração Tributária durante longo período, invocando os princípios da boa-fé, da segurança jurídica e da confiança legítima. Argumenta, por fim, que eventual alteração de entendimento por parte do Fisco somente poderia produzir efeitos em relação a fatos geradores posteriores, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional.

Ao final, requer o provimento do recurso para que seja cancelada integralmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Carlos de Barros Pereira**, Relator.

1. Conhecimento

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

2. Preliminares

A recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida, ao argumento de que a Delegacia de Julgamento não teria apreciado adequadamente os documentos apresentados, especialmente aqueles destinados a comprovar a efetiva exportação das mercadorias e a regularidade do procedimento de exportação em reais realizado por empresas comerciais exportadoras localizadas em região de fronteira.

A preliminar não merece acolhida.

A decisão recorrida enfrentou a questão central posta nos autos: saber se as receitas auferidas pela contribuinte nas vendas a empresas comerciais exportadoras poderiam ser excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins como receitas decorrentes de vendas com fim específico de exportação.

O fato de a autoridade julgadora ter conferido aos documentos interpretação diversa daquela defendida pela contribuinte não configura nulidade. Houve apreciação da controvérsia, com exposição dos fundamentos que conduziram à manutenção do lançamento. Eventual desacerto na valoração da prova ou na interpretação da legislação aplicável, se existente, constitui matéria de mérito, e não vício formal da decisão.

Também não se verifica necessidade de conversão do julgamento em diligência ou perícia. À luz do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a realização de diligências ou perícias somente se justifica quando necessária à elucidação de ponto relevante ao julgamento, podendo ser indeferidas as providências consideradas prescindíveis ou impraticáveis. No caso, os documentos constantes dos autos permitem a adequada delimitação dos fatos relevantes: a

contribuinte vendeu mercadorias a empresas comerciais exportadoras; tais mercadorias foram remetidas aos estabelecimentos ou depósitos das adquirentes; e estas, posteriormente, promoveram exportações em moeda nacional, com documentação aduaneira própria.

A controvérsia remanescente é essencialmente jurídica: definir se essa forma de operação atende aos requisitos legais para que a receita auferida pela produtora-vendedora seja tratada como decorrente de venda com fim específico de exportação.

Rejeito, portanto, a preliminar.

3. Mérito

3.1. Da exigência das contribuições

A controvérsia consiste em definir se as receitas auferidas pela Fante Indústria de Bebidas Ltda. nas vendas de produtos a empresas comerciais exportadoras podem ser excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins como receitas de vendas com fim específico de exportação.

Conforme registrado no Relatório Fiscal, durante o período fiscalizado a contribuinte adotava o regime de tributação com base no lucro presumido, sujeitando-se, quanto ao PIS/Pasep e à Cofins, ao regime cumulativo.

A Fiscalização apurou que a contribuinte excluiu da base de cálculo das contribuições receitas decorrentes de vendas de produtos a empresas comerciais exportadoras. O lançamento foi efetuado porque, segundo a autoridade fiscal, as mercadorias não foram remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem das empresas comerciais exportadoras, mas sim para depósitos próprios ou estabelecimentos das adquirentes.

A recorrente sustenta que as operações devem ser reconhecidas como exportações indiretas. Afirmar que as notas fiscais foram emitidas com fim específico de exportação, que os produtos eram destinados ao exterior, que as comerciais exportadoras estavam estabelecidas em região de fronteira e que a exportação posterior foi comprovada por memorandos, registros no Siscomex, comprovantes de exportação e notas fiscais de exportação em reais.

Os documentos juntados indicam que a contribuinte formalizou as saídas como remessas com fim específico de exportação, havendo, nas amostras examinadas, notas fiscais da Fante com CFOP 5.501, referências à suspensão do IPI, à não incidência do ICMS e à remessa com fim específico de exportação. Também há documentação demonstrando que as comerciais exportadoras posteriormente realizaram operações de exportação em reais, com registros, memorandos e comprovantes de exportação.

Todavia, essa comprovação não é suficiente para afastar a exigência.

A legislação aplicável às vendas a empresas comerciais exportadoras não se satisfaz apenas com a demonstração posterior de que a mercadoria saiu do território nacional. Para que a venda realizada pelo produtor-vendedor seja considerada venda com fim específico de exportação, exige-se que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Esse requisito possui função própria. Não se trata de formalidade irrelevante, mas de regra objetiva de controle da exportação indireta, destinada a preservar a vinculação física e documental entre a saída do estabelecimento produtor-vendedor e a operação de exportação a ser promovida pela empresa comercial exportadora.

Convém observar que o Decreto nº 4.524/2002 não inaugurou a exigência de remessa direta. Ao regulamentar a isenção/não incidência de PIS/Pasep e Cofins nas vendas a empresas comerciais exportadoras, incorporou critério de controle físico já presente na legislação de exportação indireta e na disciplina da suspensão do IPI, especialmente no art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/1997. Trata-se de requisito historicamente associado à própria caracterização da venda com fim específico de exportação.

Por essa razão, a existência de procedimento de exportação em reais perante unidades de fronteira não se confunde com autorização para que a produtora-vendedora remeta mercadorias aos depósitos próprios das comerciais exportadoras sem cumprir o requisito de remessa direta para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Tratando-se de hipótese de desoneração condicionada, não cabe interpretação ampliativa para afastar requisito objetivo previsto na legislação de regência. O art. 111 do CTN determina interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção. Ainda que, no caso das contribuições, se invoque hipótese de não incidência vinculada às vendas com fim específico de exportação, o dispositivo reforça a impossibilidade de ampliar, por analogia, o conceito de recinto alfandegado ou de equiparar a ele depósitos particulares das comerciais exportadoras.

No caso concreto, as mercadorias foram remetidas aos estabelecimentos ou depósitos das empresas comerciais exportadoras. Tais locais não se confundem com recintos alfandegados, os quais dependem de ato formal de alfandegamento pela autoridade aduaneira competente. Não há nos autos prova de que os depósitos das adquirentes tenham sido formalmente alfandegados para os fins exigidos pela legislação de regência.

A denominada exportação de balcão em reais pode caracterizar operação regular de comércio exterior realizada pela comercial exportadora, especialmente quanto ao pagamento em moeda nacional, ao registro da operação, ao controle aduaneiro e à transposição de fronteira. Contudo, esse procedimento não dispensa, para a produtora-vendedora, o cumprimento dos requisitos próprios da venda com fim específico de exportação, exigidos para a exclusão das receitas da base de cálculo das contribuições.

Também é relevante observar que a recorrente não estava sediada em praça de fronteira. A Fante encontrava-se estabelecida em Flores da Cunha/RS, enquanto o procedimento de exportação em reais era executado posteriormente pelas comerciais exportadoras localizadas em municípios fronteiriços. Assim, os controles exercidos pelas unidades aduaneiras de fronteira recaíam sobre a etapa de exportação promovida pelas adquirentes, e não sobre uma autorização tributária específica conferida à Fante para afastar a incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre suas receitas.

Os atos administrativos invocados pela recorrente não conduzem a conclusão diversa. O fax da IRF/Santana do Livramento, de 1995, e a Comunicação de Serviço IRF/Chuí nº 001/2000 antecedem o Decreto nº 4.524/2002 e foram expedidos em contexto de controle operacional de exportações em moeda nacional, rótulos, selo de controle, suspensão do IPI e fiscalização aduaneira.

Esses documentos não tratam da exclusão de receitas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Tampouco autorizam que a remessa aos depósitos próprios das comerciais exportadoras substitua a remessa direta para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

O mesmo ocorre com os carimbos mencionados pela recorrente. A prova indica que eles se relacionam, em grande parte, a documentos da etapa de exportação realizada pelas comerciais exportadoras, ou a controles ligados ao IPI e à exportação em reais. Tais elementos demonstram, quando muito, que a Receita Federal exercia controle aduaneiro sobre operações de exportação realizadas por empresas de fronteira. Não demonstram chancela específica ao tratamento tributário adotado pela Fante quanto ao PIS/Pasep e à Cofins.

As Portarias e comunicações administrativas relativas às exportações em moeda nacional também não têm competência para criar hipótese de não incidência, isenção ou exclusão tributária, tampouco para equiparar depósito privado de empresa comercial exportadora a recinto alfandegado. Seu alcance é operacional e aduaneiro, não podendo afastar condição prevista na legislação tributária aplicável às contribuições.

Esse entendimento encontra apoio em precedente administrativo específico sobre PIS/Pasep e Cofins. No Acórdão nº 201-80.690, o então Segundo Conselho de Contribuintes, ao examinar exigência das contribuições, afastou a tese de que o requisito previsto no art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/1997 seria inaplicável ao PIS e à Cofins por se tratar de regra relativa ao IPI. Consignou-se, naquela oportunidade, que a unidade da legislação impede a atribuição de sentidos diversos à expressão “fim específico de exportação” para IPI, PIS e Cofins, bem como que a documentação posterior não descaracteriza a violação do requisito legal quando a mercadoria se desvia da remessa direta à exportação ou a recinto alfandegado.

Também em matéria de IPI, mas no contexto da suspensão do imposto na saída destinada à empresa comercial exportadora, a Câmara Superior adotou a mesma compreensão no Acórdão nº 9303-013.130. A ementa do julgado registra que, na venda com suspensão do IPI a

empresa comercial exportadora regularmente estabelecida, cabe ao estabelecimento produtor-vendedor comprovar a venda com fim específico de exportação, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da comercial exportadora.

A mesma razão de decidir foi posteriormente consolidada na Súmula CARF nº 237, segundo a qual a apuração do crédito presumido de IPI de que tratam as Leis nº 9.363, de 1996, e nº 10.276, de 2001, sobre vendas a empresa comercial exportadora, está condicionada à comprovação de que o produto saiu do estabelecimento produtor diretamente para embarque ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da comercial exportadora.

Não se está aplicando diretamente a referida súmula ao presente caso, que versa sobre PIS/Pasep e Cofins. Sua referência se faz apenas como reforço da razão de decidir já adotada no âmbito do CARF quanto ao mesmo requisito jurídico: a comprovação da exportação posterior não substitui a demonstração da remessa direta do estabelecimento produtor-vendedor para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Não se nega, portanto, que as comerciais exportadoras tenham posteriormente promovido exportações. O ponto é diverso. A receita em discussão é a receita da Fante, produtora-vendedora estabelecida no mercado interno. Para que essa receita receba o tratamento próprio das vendas com fim específico de exportação, era necessário o atendimento dos requisitos legais aplicáveis à saída da mercadoria do estabelecimento produtor.

Não comprovado o envio direto das mercadorias para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, deve ser mantida a exigência das contribuições sobre as receitas au tuadas.

Assim, no mérito relativo ao principal, não assiste razão à recorrente.

3.2. Da multa de ofício, juros e alegação de boa-fé

A recorrente também invoca boa-fé, segurança jurídica, confiança legítima, prática reiterada da Administração e mudança de critério jurídico, com fundamento nos arts. 100 e 146 do CTN.

Esses argumentos não afastam a exigência da multa de ofício e dos juros de mora.

Para a incidência do art. 100 do CTN, não basta a demonstração de que a Administração tinha conhecimento de operações de exportação realizadas por terceiros, ou de que unidades aduaneiras de fronteira exerciam controle sobre documentos apresentados pelas comerciais exportadoras. É necessária a existência de atos administrativos, práticas reiteradas ou orientações concretas e específicas capazes de induzir o contribuinte a adotar determinado tratamento tributário.

No caso, os documentos indicam a existência de controle operacional de exportações em reais, especialmente nas unidades de fronteira. Contudo, não demonstram que a Receita Federal tenha orientado a Fante a excluir de suas bases de cálculo de PIS/Pasep e Cofins as receitas de vendas realizadas a comerciais exportadoras quando a remessa fosse feita aos depósitos próprios das adquirentes.

De todo modo, ainda que se reconheça a existência de orientações operacionais anteriores relativas à exportação em moeda nacional, tais documentos não são aptos a configurar prática administrativa específica quanto ao tratamento de PIS/Pasep e Cofins ora discutido. O fax da IRF/Santana do Livramento é de 1995 e a Comunicação de Serviço IRF/Chuí nº 001/2000 antecede o Decreto nº 4.524/2002, que regulamentou de forma específica a matéria no âmbito das contribuições. Além disso, ambos os atos foram expedidos em contexto de controle aduaneiro, rótulos, selo de controle e suspensão de IPI, não contendo orientação expressa para que a produtora-vendedora excluísse receitas da base de cálculo das contribuições quando as mercadorias fossem remetidas aos depósitos próprios das comerciais exportadoras.

Os carimbos e controles mencionados pela recorrente, além de se vincularem majoritariamente à etapa de exportação das comerciais exportadoras, dizem respeito a documentos de controle aduaneiro, exportação em reais ou suspensão de IPI. Não revelam manifestação da autoridade fiscal competente validando, para a Fante, o tratamento conferido às contribuições ora exigidas.

Também não se configura mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN.

A aplicação desse dispositivo pressupõe que a Administração tenha adotado anteriormente, em relação ao mesmo sujeito passivo e à mesma situação, determinado critério jurídico, para depois alterá-lo com efeitos sobre fatos geradores pretéritos. Não é o que ocorre.

A ausência de autuação em períodos anteriores, ou o controle de exportações realizadas pelas empresas comerciais exportadoras, não equivale à adoção formal de critério jurídico favorável a contribuinte quanto à exclusão de PIS/Pasep e Cofins. Do mesmo modo, documentos expedidos antes da regulamentação específica das contribuições pelo Decreto nº 4.524/2002, e voltados a rótulos, IPI ou procedimentos aduaneiros, não constituem orientação capaz de afastar a incidência das contribuições no período fiscalizado.

A boa-fé subjetiva da recorrente, ainda que admitida, não é suficiente para dispensar o cumprimento dos requisitos legais da desoneração, nem para afastar a multa de ofício quando constatada a insuficiência de recolhimento das contribuições. Não houve comprovação de ato administrativo específico que amparasse o procedimento tributário adotado pela contribuinte.

Mantêm-se, portanto, a multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre o crédito tributário remanescente.

4. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira