



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.004088/2007-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.059 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2023
Recorrente CONSERVAS ODERICH S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.

Empresa comercial exportadora (ECE) é gênero que comporta duas espécies: (i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e (ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.

ISENÇÃO. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As vendas para empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o "fim específico de exportação" quando remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. CONCEITO.

Empresa comercial exportadora (ECE) é gênero que comporta duas espécies: (i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e (ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.

ISENÇÃO. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As vendas para empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o "fim específico de exportação" quando remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar a preliminar e no mérito em negar provimento ao recurso voluntário. O conselheiro Ricardo Piza acompanhou o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (Suplente convocado), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni. Ausente momentaneamente a Conselheira Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Por bem retratar a situação dos autos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido, que segue transcrito:

Trata o presente processo de impugnação a Autos de Infração de COFINS e PIS não-cumulativos (períodos de apuração janeiro a dezembro de 2003).

Conforme o Relatório de Verificação Fiscal de fls. 1233/ 1239, o contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS e da COFINS, vendas consideradas pela empresa como para comerciais exportadoras, porém, sem cumprir com as determinações da legislação em vigor.

Descreve o relatório que nas notas fiscais emitidas pela fiscalizada e nos conhecimentos de fretes correspondentes às respectivas notas fiscais, as mercadorias foram todas remetidas para sede das empresas compradoras. As notas fiscais demonstrariam que as mercadorias não foram embarcadas para exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora e também não foram remetidas para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação. Nas cópias das notas fiscais, não consta local de entrega diferente do endereço do cliente adquirente dos produtos, ou seja não houve remessa para exportação direta ao porto X ou ao entreposto aduaneiro Y.

Desta forma, a fiscalização concluiu que o contribuinte não faz jus ao benefício da imunidade, porque este tipo de venda não é equiparado à exportação. Tratariam-se apenas de vendas normais para comerciantes no país que até, posteriormente, podem ter efetuado a exportação. Contudo, tais operações, vendas/aquisições, não seguiram as normas previstas em lei para obtenção dos benefícios fiscais sobre exportação.

Além das vendas efetuadas nos moldes acima descritos, o relatório também aponta que o contribuinte, no ano-calendário de 2003, efetuou diversos faturamentos a empresas, consideradas por ele como comerciais exportadoras, nos CFOP 5.501, 5.502, 6.501 e 6.502. Intimada a comprovar a efetiva exportação dos produtos vendidos, a fiscalizada juntou diversas notas de seus clientes com a respectiva documentação da exportação realizada pelos mesmos. Entretanto, novamente, os produtos correspondentes às vendas

realizadas à supostas comerciais exportadoras, foram entregues nas sedes destas e não remetidos a entrepostos aduaneiros ou efetuada a exportação por conta de terceiros, conforme determina a legislação em vigor.

Por todo o exposto, efetuou-se o lançamento de ofício dos valores totais mensais indevidamente excluídos da base de cálculo do PIS e COFINS, com a aplicação da multa de ofício (75%).

Cientificado dos Autos de Infração em 22/01/2008, o contribuinte apresentou em 21/02/2008 sua impugnação, onde procura defender que teria preenchido os requisitos para a configuração do “fim específico de exportação”.

Argumenta que a regra claramente disposta no DL nº 1.248/72 não se aplicaria ao presente caso em concreto, pois tal norma aplicaria-se, exclusivamente, às comerciais exportadoras, também denominadas de tradings. Cita e transcreve a Resolução BACEN nº 250/73 e o Art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 84/92, para amparar seu entendimento de que se tratariam de normas dirigidas a determinada categoria de empresas — denominadas por “trading company”. Conclui, então, que as exigências das normas acima somente seriam aplicáveis às empresas que desejam receber o tratamento dado pela legislação às comerciais exportadoras/tradings. Ressalta que isto não significaria dizer que as demais empresas brasileiras não possam produzir e exportar, ou, somente exportar se assim desejarem.

Sustenta que seriam aplicáveis ao caso em concreto as disposições do art. 14 da MP 2.158-35/01, dos arts. 5º e 7º da Lei nº 10.637, de 2002, e dos arts. 6º e 9º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicáveis ao PIS e à COFINS nas operações de vendas à empresa comercial exportadora. Ressalta, também, que ao regulamentar a Lei 10.637/02, o Decreto 4.524/02 evidenciaria, nos incisos VII e IX do seu art. 45, mais uma vez, a existência de dois tipos de tratamento dispensado às empresas exportadoras, para as tradings e para as registradas na SECEX que vendem com fim específico de exportação para o exterior. Cita e transcreve decisão do Carf e também Solução de Consulta proferida pela RFB para embasar seu entendimento.

Afirma, então, que os fatos do presente caso revelariam que todas as vendas feitas pelo contribuinte teriam o fim específico de exportação e foram para empresas exportadoras que não são tradings, o que demonstraria o equívoco da conclusão do auditor fiscal. Anexa notas fiscais para comprovar que todas as operações teriam sido corretamente identificadas com os CFOP’s nºs 5.501, 5.502, 6.501 e 6.502. Aponta, também, como fato incontroverso que as empresas que adquiriram os produtos do impugnante não são tradings. Assim, não poderia ser aplicado ao caso o teor da norma do artigo 1º, do DL 1.248/72, que entende como aplicável exclusivamente as tradings.

Defende que deve ser aplicado o disposto nos artigos 7º e 9º, respectivamente, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Esclarece que caso a empresa exportadora não efetive a exportação em 180 dias, terá a responsabilidade legal pelo recolhimento dos tributos que deixaram de ser recolhidos pelo produtor. Neste sentido, reclama que caberia à RFB proceder na fiscalização da empresa exportadora e exigir a prova da exportação tempestiva ou, alternativamente, o pagamento dos tributos devidos.

Conclui, finalmente, que as vendas realizadas pela impugnante às diversas empresas exportadoras arroladas no relatório, não precisariam destinar o produto diretamente para embarque de exportação ou para entreposto aduaneiro, já que o artigo 1º, do DL 1.248/72 não lhe seria aplicável e nos casos de venda com fim específico de exportação, restariam imunes as receitas daí advindas.

Requer, assim, a procedência integral de sua impugnação, com a decretação de insubsistência e nulidade dos autos de infração atacados, em face da alegada falta de autorização legal para a exigência levada a efeito.

A 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre proferiu decisão (fls. 1335 a 1340), por unanimidade de votos, julgando improcedente a manifestação de inconformidade e mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

NÃO-CUMULATIVIDADE. ISENÇÃO. 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

NÃO-CUMULATIVIDADE. ISENÇÃO. 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.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Da preliminar de nulidade

A recorrente alega inicialmente a nulidade da decisão de primeira instância, uma vez que teria a DRJ Porto Alegre inovado na tipificação legal da exigência, violando assim os princípios do devido processo legal e da legalidade. Defende que a decisão recorrida fundamentou a manutenção da autuação exclusivamente no Decreto 4.524/2002, diferentemente do Auto de Infração, fundado no Decreto-Lei nº 1.248/1972.

Não assiste razão à recorrente.

Em verdade, a decisão de piso busca reforçar o entendimento da fiscalização (de fato fundado no Decreto-Lei nº 1.248/1972) na medida em que apresenta também a previsão do Decreto 4.524/2002, tratando-se neste ponto específico de legislações complementares, que inclusive apresentam definições muito próximas para o termo “fim específico de exportação”, conforme será explicado à seguir.

Cabe destacar ainda que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Do mérito

Conforme relatado acima, a questão em debate diz respeito à incidência das contribuições para o PIS e para a Cofins sobre receitas oriundas de vendas realizadas com “fim específico de exportação”.

Assim se pronunciou a fiscalização, no Relatório da Ação Fiscal (fls. 1233/1239), que acompanha o respectivo Auto de Infração (grifos nossos):

4. EXCLUSÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS

Ao efetuar a apuração da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, o contribuinte exclui valores escriturados como receitas de vendas para comerciais exportadoras em desacordo com as determinações da legislação em vigor.

O art. 1º do Decreto-Lei Nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação.

“Art. 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento”.

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

Conforme se verifica nas notas fiscais emitidas pela fiscalizada e nos conhecimentos de fretes correspondentes às respectivas notas fiscais, **as mercadorias foram remetidas para sede das empresas compradoras.**

A fiscalizada efetuou vendas no ano-calendário de 2003, escrituradas nos Livros de Apuração do ICMS e do IPI nos códigos CFOP 5.501, 5.502, 6.501 e 6.502 para seus clientes, conforme descrito a seguir:

1 - A fiscalizada efetuou faturamento para empresa CABOBRAS COM IMP EXP E REPRES LTDA. inscrita no CNPJ sob nº 32.144.859/0001-60, com sede na Av. Nilo

Peçanha, nº 50 Bairro Centro - na cidade do Rio de Janeiro — RJ, como vendas para comercial exportadora com fim específico de exportação (fls. 76 a 78) e **para comprovar à fiscalização os valores escriturados no CFOP 6.501 (remessa de produção do estabelecimento - com fim específico de exportação), anexou documentos emitidos pela CABOBRAS Comercial Importadora e Exportadora e Representações Ltda., vendendo os respectivos produtos para a empresa TRANSORGA EXP. IMP. E COM. LTDA., inscrita no CNPJ sob nº 62.275.987/0001-04, com sede na Alameda Jaú., nº 1754 2º andar conj. 21 bairro Jardim Paulista em São Paulo - SP, com CFOP 6.102 - (venda para fora do estado de mercadoria adquirida de terceiros) (fls. 79 a 89).**

As notas fiscais abaixo relacionadas provam que as mercadorias não foram embarcadas para exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora e também não foram remetidas para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Nas cópias das notas fiscais, não consta local de entrega diferente do endereço do cliente adquirente dos produtos, ou seja não houve remessa para exportação direta ao porto X ou ao entreposto aduaneiro Y.

Portanto, a fiscalizada não faz jus ao benefício da imunidade, porque este tipo de venda não é equiparado à exportação. Trata-se apenas de uma venda normal para comerciantes no país que até, posteriormente, poderiam ter efetuado a exportação. Mas essas operações, vendas/aquisições, não seguiram as normas previstas em lei para obtenção dos benefícios fiscais sobre exportação para o contribuinte fiscalizado.

(...)

2 - Além das vendas efetuadas nos moldes acima descritos, a contribuinte, no ano-calendário de 2003, **efetuou diversos faturamentos a empresas, consideradas por ela como comerciais exportadoras, nos CFOP 5.501, 5.502, 6.501 e 6.502.**

Para comprovar a efetiva exportação dos produtos vendidos, no entendimento da empresa a comerciais exportadoras, **a fiscalizada juntou diversas notas de seus clientes com a respectiva documentação da exportação realizada pelos mesmos.**

Novamente os produtos correspondentes às vendas realizadas a supostas comerciais exportadoras, foram entregues nas sedes destas e não remetidos a entrepostos aduaneiros ou efetuada a exportação por conta de terceiros, conforme determina a legislação em vigor.

(...)

6. CONCLUSÕES

Diante destes fatos e das irregularidades fiscais constatadas no curso da ação fiscal, lavramos o presente Auto de Infração com a exigência das Contribuições que deixaram de ser recolhidas pelo contribuinte no ano-calendário de 2003, exercício de 2004, acrescidos de multa e juros de mora de acordo com a legislação vigente.

Nos termos do Acórdão recorrido, a DRJ Porto Alegre entende que a recorrente não preencheu os requisitos para configuração do “fim específico de exportação”, buscando amparo fundamentalmente no artigo 45, § 1º do Decreto 4.524/2002 (*in verbis*):

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 (grifos nossos).

Por sua vez, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ao tratarem do assunto assim determinaram:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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;

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

Lei nº 10.833, de 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;

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

Da leitura conjunta dos dispositivos acima destacados, surgem dois requisitos a serem preenchidos pelo contribuinte para que a receita oriunda deste tipo de operação esteja ao abrigo da isenção estabelecida pelo art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002, e pelo art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003:

- (i) a empresa adquirente deve ser uma empresa comercial exportadora, e
- (ii) a venda deverá ser efetuada com fim específico de exportação, ou seja, os produtos deverão ser remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Como primeiro argumento apresentado, entende a recorrente que o Decreto-Lei nº 1.248/1972 aplica-se somente às comerciais exportadoras, também denominadas de “tradings”, não cabendo ao caso em tela a exigência do cumprimento dos requisitos previstos para a caracterização do “fim específico de exportação”.

Nesse sentido, confunde-se a recorrente quanto à definição de comercial exportadora, como muito bem explicado no Acórdão 3402-009.133, de relatoria da Conselheira Renata da Silveira Bilhim, do qual copio os trechos a seguir:

As operações de exportação podem se dar de forma direta ou indireta. No primeiro caso, a própria empresa fabricante é quem se encarrega de vender diretamente o produto ao mercado exterior, sem qualquer intermediário. Porém, existem empresas que não possuem registro no SISCOMEX, ou mesmo podendo registrar-se, preferem utilizar-se de intermediários para promover a exportação de seus produtos. Esses intermediários são empresas constituídas para exportar produtos adquiridos no mercado interno com a finalidade específica de serem exportados. São as chamadas de empresas comerciais exportadoras (ECE), cuja função é atuar como intervenientes nos processos de exportação indireta. Ou seja, elas realizam a intermediação da venda de mercadorias para outros países.

As exportações diretas sempre foram agraciadas com benefícios fiscais no tocante à tributação federal e estadual, os quais não eram aplicáveis às exportações indiretas.

Entretanto, o Decreto-lei nº 1.248/72 estendeu às operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação, os mesmos benefícios fiscais concedidos por lei às exportações efetivas. Referido Decreto-Lei estabeleceu os requisitos para que as empresas comerciais exportadoras também pudessem usufruir dos benefícios fiscais, conforme art. 2º, acima transcrito.

Desta forma, passou a existir dois tipos de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): **(i) ECE comum, regida pela mesma legislação utilizada para a abertura de qualquer empresa comercial ou industrial**, podendo assumir qualquer forma societária, porém sem os benefícios fiscais das exportações diretas e não sujeita à registro especial; e **(ii) ECE, chamada pela doutrina de 'Trading Company', regulada pelo Decreto-Lei 1.248/72**, sujeita, entre outros requisitos, a obtenção do Certificado de Registro Especial, e favorecida com os mesmos benefícios fiscais dados às operações de exportação direta.

Atualmente, tal distinção para fins fiscais não mais existe já que o tratamento tributário legal de ambas, face a isonomia, é o mesmo (grifos nossos).

Superada a questão acima, resta analisar o cerne da discussão, ou seja, decidir se o fato da recorrente ter remetido as mercadorias diretamente para os estabelecimentos dos adquirentes (comerciais exportadoras), e não para o local de embarque para exportação, recinto alfandegado ou depósito de uso privativo autorizado, por si só, é fator impeditivo para o benefício da isenção, nos termos colocados nos referidos dispositivos legais.

Como restou constatado, a autuação se deve ao descumprimento de requisito considerado essencial para que a recorrente se beneficie da isenção das contribuições do PIS e da Cofins sobre as receitas de vendas no mercado interno para adquirentes qualificados como empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação.

Pelo que consta nos autos, as mercadorias foram remetidas diretamente para os estabelecimentos dos adquirentes. Nestes casos, segundo a fiscalização, a isenção do PIS e da Cofins está condicionada à remessa direta das mercadorias ao local de embarque para exportação, recinto alfandegado, ou depósito de uso privativo, autorizado a operar no regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinária.

Por seu turno, a recorrente entende estar demonstrada a exportação, em razão da documentação trazida aos autos, o que inclusive consta expressamente na decisão de piso.

Para responder a questão aqui colocada, entendo ser necessário uma análise do contexto em que se inserem as vendas para empresas comerciais exportadoras com o “fim específico de exportação”. Nesse sentido, copio à seguir trechos do Acórdão nº 3302-008.975, de relatoria do Conselheiro Corinto Oliveira Machado (grifos nossos):

Até pouco tempo atrás, a empresa comercial exportadora era àquela regida pelo Decreto-lei nº. 1.248/72, ou seja, trading, pela qual é exigido um capital mínimo estabelecido pelo Banco Central do Brasil, e ainda, constituída na forma de S/A. Com o passar do tempo, a União Federal permitiu que outras empresas tenham esta característica de comercial exportadora, proporcionando um registro equivalente no momento em que seja realizada a primeira exportação ao exterior (Portaria nº 12/2003 - Secex). Com isso, a empresa comercial exportadora se adequou à legislação pertinente ao assunto, no que se refere às isenções do PIS e da Cofins:

§ 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.

O conceito de operação com o fim específico de exportação está disposto em muitos dispositivos legais, tais como os citados abaixo:

Legislação do IPI - Decreto nº. 7.212/2010

Art. 43 (...)

*§ 1º No caso da alínea “a” do inciso V, 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.*

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

Art. 39 (...)

*(...) § 2º Consideram-se adquiridos com o **fim específico de exportação** os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

Legislação Aduaneira - Decreto nº. 6.759/2009

Art. 228

*§ Único - Consideram-se destinadas ao **fim específico de exportação** as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:*

I - embarque de exportação, por conta e ordem da empresa comercial exportadora; ou

II - depósito sob regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação.

Não obstante este contexto, a isenção da Cofins, prevista no art. 14, inciso VIII, da MP nº 2.135, de 2001, e art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, tem sido motivo de controvérsias principalmente quanto ao entendimento do que seja “fim específico de exportação”.

Relembre-se, contudo, que o Decreto-lei nº. 1.248/1972, em seu art. 1º, embora trate de “trading”, ao dispor sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno para fins específicos de exportação, definiu que são aquelas diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para o embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora, ou à depósito em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação. Por

dedução lógica, este conceito se aplica a operações de compra por parte de outras empresas que, posteriormente, obtiveram as características de comercial exportadora (comuns). Ainda no que se refere expressamente ao PIS e à Cofins, o conceito estaria delimitado no Decreto nº. 4.524/2002:

(...)

Com base nessa definição, a IN SRF nº 247/2002, em seu art. 46 já dispunha:

Art. 46. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:

*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.*

Desta forma, sobre o que se considera “fim específico de exportação”, tanto para empresas exportadoras registradas no Secex como para as empresas comerciais exportadoras (“tradings”) verificasse que o entendimento da administração tributária encontra-se expresso nos sites da Receita Federal do Brasil (Perguntas e Respostas), bem como em várias Soluções de Consulta, das quais se destaca como exemplo uma das mais recentes:

Solução de Consulta nº 40 - SSRF06/Disit

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

A não incidência do PIS/Pasep de que trata o art. 5º, III, da Lei nº 10.637, de 2002, se aplica a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação.

Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Considera-se fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos a embarque de exportação ou a recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Se a venda for feita a comercial exportadora constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, também se considera fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos ao recinto de uso privativo de que trata o art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 241, de 2002.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, art. 5º, III; e Lei nº 9.532/1997, art. 39, § 2º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

A não incidência da Cofins de que trata o art. 6º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, se aplica a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação.

(...)

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, art. 6º, III; e Lei nº 9.532/1997, art. 39, § 2º. (...) (g.n.)

Interessante citar, ainda, a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 224, de 2004 (item 8):

[...]

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

Em 25 de agosto de 2010, a publicação da Instrução Normativa 1.068/10, que regulamentou o Decreto-Lei 1.248/72, tornou mais clara, tanto para suspensão do IPI, quanto para a isenção do PIS e da Cofins, a obrigatoriedade da entrega das mercadorias remetidas com fim específico de exportação em zonas aduaneiras:

Instrução Normativa RFB nº 1.068, de 24.08.2010 – DOU 1 de 25.08.2010

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a exportação de produtos por intermédio da Empresa Comercial Exportadora (ECE) de que tratam o inciso I do art. 39 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

Art. 2º Os produtos destinados à exportação poderão sair do estabelecimento industrial com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando adquiridos por Empresa Comercial Exportadora (ECE), com o fim específico de exportação.

Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de vendas a Empresa Comercial Exportadora (ECE) com o fim específico de exportação.

Art. 4º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação as mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (ECE), diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para:

I – embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou

II – embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, no caso de empresa comercial exportadora de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.

Parágrafo único. O depósito de que trata o inciso II deverá observar as condições estabelecidas em legislação específica.

Sendo assim, conclui-se que, quanto às receitas de vendas com “fim específico de exportação”, se a empresa produtora quiser usufruir da isenção das contribuições para o PIS e para a Cofins, terá que cumprir os requisitos e cautelas demandadas pela legislação, ou seja, tratar de enviar os produtos vendidos, por conta e ordem da comercial exportadora, diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Se assim não o fizer, enviando os produtos para outros destinos, como foi o caso da recorrente, arcará com o pagamento dos tributos, porque restará caracterizada uma venda no mercado interno, não passível de isenção das contribuições. Nesse sentido, independe ainda de que, em uma segunda movimentação por parte da empresa comercial exportadora, esses produtos venham a ser efetivamente exportados.

Caso contrário, cumprindo a produtora/vendedora com os requisitos legais exigidos para caracterizar a venda no mercado interno com o “fim específico de exportação”, fará jus à isenção das contribuições sobre a receita das vendas. De outra parte, para a empresa comercial exportadora, recai a responsabilidade pela exportação ou eventual pagamento das contribuições, caso àquela não se concretize no prazo legal estabelecido em lei.

Por fim, convém ainda mencionar a regra inserta no artigo 111 do CTN, que determina que as normas que veiculam outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente (*in verbis*).

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - **outorga de isenção**;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

É neste sentido que, no presente caso, deve se dar interpretação literal à norma tributária que concede o benefício fiscal, nos exatos termos dos dispositivos legais mencionados.

Assim, o fato dos produtos eventualmente terem sido efetivamente exportados a “posteriori”, como pretendeu demonstrar a recorrente, não altera o descumprimento dos requisitos legais para usufruir do benefício fiscal.

Desatendido, assim, o pressuposto da finalidade específica de exportação.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda