



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11444.000807/2007-24
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.616 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de julho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CASA DI CONTI LTDA

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier de Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-015.616 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 11444.000807/2007-24

Relatório

Na origem, foram lavrados autos de infração decorrentes da falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS do período de janeiro de 2002 a dezembro de 2003, em razão da desqualificação da receita como decorrente de mercadorias efetivamente exportadas.

Em impugnação, o sujeito passivo aduziu a preliminar de decadência dos períodos com fatos geradores anteriores a novembro de 2002, uma vez que a ciência da autuação se deu em 14/11/2007, conforme disposição do CTN, art. 150, § 4º. E, no mérito, que a receita tributada refere-se às mercadorias efetivamente exportadas, isenta das contribuições. Tais mercadorias teriam sido vendidas para empresas comerciais exportadoras, que as retiraram do estabelecimento industrial do sujeito passivo e as exportaram, conforme documentação que apresentou em anexo. Assim, as condições para a fruição da isenção foram cumpridas, mesmo porque a norma de regência do PIS e COFINS não exige embarque imediato, apenas embarque de exportação.

A 4ª Turma da DRJ/RPO, acórdão nº 14-20.930, deu parcial provimento ao apelo, reconhecendo a decadência para o período de janeiro a outubro de 2002. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2002 a 31/12/2003

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

SÚMULA VINCULANTE Nº8 DO STF.

Em razão da Súmula Vinculante nº 8, do STF, o prazo para o lançamento das contribuições sociais deve ser contado segundo os critérios estabelecidos no Código Tributário Nacional.

ISENÇÃO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO.

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

ISENÇÃO. VENDA PARA EXPORTAÇÃO.

A isenção da contribuição restringe-se a vendas para comercial exportadora e exportadora registrada na Secex, com o fim específico de exportação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2002 a 31/12/2003

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2002 a 31/12/2003

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

O Contribuinte, no Recurso Voluntário, ratificou as razões de sua defesa anterior.

A 2ª Turma da 4ª Câmara determinou a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal esclarecesse os seguintes pontos: (i), em nova planilha, quais as notas fiscais que remanescem na presente autuação como responsáveis pela manutenção da parcial exigência em debate, destacando o tipo de bem comercializado, o seu adquirente, o número do CFOP destacado e a sua descrição; e (ii) relatório analítico conclusivo indicando se as operações de fato redundaram na exportação dos bens produzidos pela recorrente, destacando, para tanto, os documentos acostados nos autos que demonstram tal fato ou, se necessário, intimando o contribuinte ou mesmo a empresa comercial exportadora para apresentar os documentos fiscais e contábeis que atestem essas pretensas exportações, inclusive mediante a apresentação de memorandos de exportações.

O Relatório da Diligência, e-fls. 3131 a 3134, apontou que:

2 - DO ITEM I DA DILIGÊNCIA SOLICITADA PELO CARF

Foram elaboradas as quatro planilhas anexas ao presente relatório, por ano-calendário e estabelecimento do sujeito passivo, contendo as notas fiscais que remanesceram (de 01/11/2002 a 31/12/2003) após excluídas as notas fiscais cujos créditos lançados foram considerados decaídos (01/01/2002 a 31/10/2002).

Nas planilhas foram incluídas as descrições do CFOP constantes na nota fiscal, inseridos pelo sujeito passivo que, na maioria dos casos, não contém a descrição oficial. No período fiscalizado, as notas fiscais não eram eletrônicas, o que permitia que o emitente inserisse a descrição que quisesse. A seguir, relacionamos a descrição oficial por CFOP utilizado, constante no Anexo V do Decreto nº 45.490/00 (Regulamento do ICMS/SP) até 31/12/2002 e Ajuste Sinief nº 7, de 28/09/2001, com novos códigos e descrições a partir de 01/01/2003.

Até 31/12/2002

CFOP	DESCRIÇÃO
611	Venda de produção do estabelecimento
671	Venda de produção do estabelecimento em operação sujeita ao regime de substituição tributária, quando destinada a comercialização ou industrialização subsequente

A partir de 01/01/2003

CFOP	DESCRIÇÃO
5101	Venda de produção do estabelecimento
5401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
6101	Venda de produção do estabelecimento
6401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de

	substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
7101	Venda de produção do estabelecimento

3 - DO ITEM II DA DILIGÊNCIA SOLICITADA PELO CARF

Foram efetuadas pesquisas no sistema DW/ADUANEIRO, por CNPJ das comerciais exportadoras, constantes nas planilhas do período (remanescente) de novembro/2002 a dezembro/2003. Quando localizado o número de registro de exportação averbada compatível, foi marcado "EXPORTAÇÃO AVERBADA" na coluna "RESULTADO DA DILIGÊNCIA QUANTO À EXPORTAÇÃO".

Na mesma coluna, foram apostas observações quanto ao resultado apurado no DW/ADUANEIRO nos demais casos (sem registro de exportação averbada), adicionalmente à observação efetuada no procedimento fiscal original.

Verificada a situação dos CNPJ das comerciais exportadoras cujas pesquisas quanto à exportação de fato não obtiveram o resultado "EXPORTAÇÃO AVERBADA", verificou-se o seguinte resultado:

COMERCIAL EXPORTADORA	CNPJ	SITUAÇÃO DO CNPJ
ACL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA	04.840.886/0001-32	INAPTA PRÁTICA IRREGULAR COMÉRCIO EXTERIOR
B DOIS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA	03.244.509/0001-78	INAPTA OMISSÃO DE DECLARAÇÕES
COMETA DISTRIB DE ALIMENTOS LTDA	02.314.021/0002-90	BAIXADA OMISSÃO CONTUMAZ
EXPORTADORA E IMPORTADORA CAMARGO LTDA	04.496.138/0001-84	BAIXADA INAPTIDÃO
JA COMERCIAL EXP E IMP LTDA EPP	05.330.136/0001-83	INAPTA PRÁTICA IRREGULAR COMÉRCIO EXTERIOR
JUSCELINO OLIVEIRA BARRETO	03.862.676/0001-82	INAPTA PRÁTICA IRREGULAR COMÉRCIO EXTERIOR
ROSSI IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA	01.846.755/0001-74	BAIXADA INAPTIDÃO

Somente a falta de dados da exportação no sistema DW/ADUANEIRO já comprova que ela não ocorreu e, considerando que os documentos que amparariam as exportações eventualmente não registradas no sistema datam mais de quinze anos (novembro/2002 a dezembro 2003) e a situação das empresas envolvidas (baixadas ou inaptas), nada foi pedido pela fiscalização às comerciais exportadoras.

Porém, em atenção aos argumentos do sujeito passivo na impugnação e no recurso voluntário apresentados, nos quais alegou que todas as mercadorias foram efetivamente exportadas pelas comerciais exportadoras (inclusive indicou perito para comprovação da efetiva exportação), que denotavam que o sujeito passivo já teria providenciado toda a documentação comprobatória do que alegou (afinal a primeira alegação nesse sentido foi durante o procedimento fiscal original que ocorreu durante os anos de 2006/2007, época em que as comerciais exportadoras legalmente ainda deveriam possuir os documentos em arquivo), ela foi intimada a apresentar os números dos Registros de Exportação e Despachos de Exportação das notas fiscais cuja exportação efetiva não foi localizada eletronicamente, conforme citado acima.

O sujeito passivo solicitou prazo adicional para apresentação dos comprovantes, pelo motivo do grande volume de documentos a serem manuseados, indicando que estaria providenciando a separação dos documentos e envio à fiscalização, motivo pelo qual o prazo foi concedido.

Entretanto, o sujeito passivo nada apresentou e requereu que a fiscalização intimasse as comerciais exportadoras que tiveram relação comercial no período em questão, a fim de que as mesmas apresentem os respectivos documentos. Para tanto, citou o item II da solicitação de diligência fiscal do CARF.

Observe-se que as notas fiscais que possuem registro de exportação compatível no DW/ADUANEIRO, coincidentemente são das comerciais exportadoras (notadamente LE MONDE COMERCIO IMP. EXP. LTDA. CNPJ 04.093.011/0001-14) cujos comprovantes de exportação o sujeito passivo já apresentou tanto durante o procedimento fiscal originário quanto nas impugnações, todos acostados ao processo. Esse detalhe e as alegações sobre a exportação apresentados pelo sujeito passivo ao longo de todo esse processo indicam que o sujeito passivo acostou ao processo somente os documentos do que foi de fato exportado.

Foi lavrado o presente Relatório Fiscal de Diligência anexado ao processo eletrônico, contendo 4 (quatro) planilhas anexas (no formato excel e pdf). A conclusão é que foram exportadas apenas as mercadorias constantes nas notas fiscais em que constam "EXPORTAÇÃO AVERBADA" na coluna "RESULTADO DA DILIGÊNCIA QUANTO À EXPORTAÇÃO" e, conseqüentemente, nos demais casos, a conclusão é que as mercadorias não foram exportadas.

O acórdão nº 3402-007.993 deu parcial provimento ao recurso voluntário:

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade de decisão proferida por autoridade competente e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário.

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. DILIGÊNCIA FISCAL.

São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de diligência fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em face do empate no julgamento, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS relativamente as notas fiscais cuja apuração consta como “exportação averbada” na tabela de fls. 3135 a 3150.

A Fazenda Nacional propôs Embargos de Declaração, alegando que o acórdão embargado deu parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS relativamente às notas fiscais cuja apuração consta como “exportação averbada”. Contudo, consignou na ementa que restou comprovado o fim específico de exportação das vendas efetuadas, amparado em resultado de diligência fiscal.

E que, ao consignar expressamente na ementa que as vendas com o fim específico de exportação foram comprovadas por diligência fiscal incorreu em contradição/obscuridade, uma vez que o entendimento estampado no voto não é o constante da ementa, além de não retratar a conclusão aposta no Relatório de Diligência Fiscal. Diversamente do registrado na ementa, o entendimento sufragado no voto é o de que basta tão somente comprovar a efetiva exportação dos bens, não havendo a necessidade de comprovação do fim específico de exportação.

Os Embargos de Declaração foram admitidos nos termos do despacho de e-fls. 3220-3222.

O acórdão nº 3402-008.987 acolheu os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a contradição:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE VOTO E EMENTA. EXISTÊNCIA. CORREÇÃO

Cabem embargos de declaração para sanar obscuridade, contradição ou omissão. Sendo detectada obscuridade do órgão julgador entre o voto vencedor e a ementa do julgado, cabível a retificação.

IMUNIDADE. VENDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS EXPRESSOS EM LEI. EXPORTAÇÃO COMPROVADA. ATENDIMENTO.

As vendas para as empresas comerciais exportadoras são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando comprovada a efetiva exportação dos produtos auditados, devendo ser afastada a tributação pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Essa é a leitura feita pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 759.244/SP e na ADI 4.735 a respeito da imunidade (falsa isenção) prevista no artigo 149, §2º, inciso I da Constituição, aplicável ao caso.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Alega a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido, interpretando o art. 6º, III, da Lei nº 10.833/2003 (art. 5º, III, da Lei nº 10.637, de 2002), em conjunto com o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/72, concluiu por considerar preenchidos os requisitos legais, mesmo diante da ausência de comprovação específica de que as mercadorias foram transferidas com o fim específico da exportação, diante do registro de averbação da exportação.

Apontou como paradigmas os acórdãos nº 3302-001.692 e 9303-008.767:

Acórdão nº 3302-001.692

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PIS NÃO CUMULATIVO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PROVAS.

Para a utilização do benefício previsto no inciso III, artigo 5º, da Lei nº 10.637/02 isenção de receita de exportação, é preciso comprovar que as mercadorias foram exportadas ou transferidas com o fim específico de exportação. *In casu*, a ausência de comprovação específica neste sentido, o registro no CFOP de mercadorias comercializadas no mercado nacional e o aproveitamento do crédito pelo adquirente da mercadoria impedem o reconhecimento da exclusão da tributação.

Acórdão nº 9303-008.767

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003

ISENÇÃO. VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

São isentas da Cofins 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.

Voto: (...)

Adoto as razões de decidir da decisão recorrida que, por sua vez, confirmou a decisão de primeira instância, pois, como nelas afirmado, entendo que a venda com fim específico de exportação seja apenas aquela (a) direta para embarque de exportação ou (b) para recinto alfandegado.

O r. Despacho de e-fls. 3256-3264 deu seguimento ao Recurso Especial, apenas em relação ao segundo paradigma, nesses termos:

Entendemos comprovada a divergência, mas apenas em relação ao segundo paradigma.

Como vimos da transcrição do voto condutor do primeiro acórdão paradigma, no caso nele examinado não houve a comprovação da exportação (“**Todavia, não foram apresentados documentos neste sentido, apenas alegações acerca do procedimento logístico da Recorrente, o que por si só não comprova a exportação das mercadorias**”), o que torna impossível o estabelecimento de dissídio jurisprudência, uma vez que, nos presentes autos, comprovação houve, fato considerado fundamental para o provimento do recurso voluntário.

Os fatos são, portanto, diversos.

Porém, com relação ao segundo paradigma, o seu Relator adotou, como razão de decidir, o fundamento adotado na decisão recorrida, que confirmou a proferida pela DRJ, segundo a qual a venda com fim específico de exportação é apenas aquela realizada diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, sendo irrelevante a comprovação da exportação, diferentemente do que sucedeu no caso ora apreciado, em que o fato determinante para o reconhecimento da isenção foi, justamente, a referida comprovação.

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões (cf. e-fls. 3317-3334), aduzindo a impossibilidade de reexame do acervo fático-probatório em sede jurisdicional superior, e a negativa de provimento do recurso em razão da exportação comprovada.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte sustentou, para a parte não provida pelo acórdão do recurso voluntário, que os produtos foram retirados do seu estabelecimento diretamente pelas próprias comerciais exportadoras, responsáveis pelo transporte, em razão da cláusula “FOB”, e que, ato contínuo, foram efetivamente exportadas, conforme os diversos documentos apresentados pela Recorrente durante a fase de procedimento fiscal, dentre eles os memorandos de exportação e as notas fiscais de exportação.

Alega divergência em relação aos Acórdãos paradigmas nº 9303-004.233 e 3202-000.779, os quais entenderam que os memorandos de exportação são suficientes para comprovar a exportação.

O r. Despacho de Admissibilidade e-fls. 3372-3378 negou seguimento ao Recurso Especial e o Despacho de Agravo confirmou essa negativa, conforme e-fls. 3404-3411.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Recurso Especial é tempestivo. E, nos termos do art. 118, §6º, do RICARF, seu cabimento é condicionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

No cotejo entre a decisão recorrida e ao paradigma nº 9303-008.767, tem-se como demonstrada a divergência jurisprudencial, porquanto a decisão recorrida entendeu que o fato determinante para o reconhecimento da isenção de PIS e COFINS é a comprovação da exportação, ou seja, o conceito de “vendas com fim específico para exportação” está suprido quando comprovado que houve a efetiva exportação das mercadorias.

Já o paradigma consignou que a venda com fim específico de exportação é apenas aquela realizada diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, sendo irrelevante a comprovação da exportação:

Voto condutor do acórdão recorrido

(...) isenção do PIS/COFINS das operações com fim específico de exportação Como bem apontado na Resolução n. 3402-001.415, da análise dos autos é possível perceber que a discussão retratada na presente exigência fiscal decorre da existência ou não de isenção para parte das receitas auferidas pela recorrente no período fiscalizado e que seriam decorrentes de exportação, nos termos do art. 14 da MP n. 2.158/01, c.c. o art. 45 do Decreto 4.524/02, ou seja, no caso de vendas diretamente realizadas pelo produtor para embarque de exportação ou na hipótese de remessa para recintos alfandegados por conta e ordem de empresa comercial exportadora.

Com efeito. Com relação à isenção das receitas de vendas para comercial exportadora, a Lei n.º 9.718, de 1998, vigente a partir de fevereiro de 1999, a princípio estabeleceu a incidência da contribuição sobre as operações em apreço. No entanto, a Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e suas reedições (atual MP n.º 2.158-35, de 2001), dispôs em seu art. 14:

(...)

A Recorrente alega que suas mercadorias foram vendidas para empresa comercial exportadora para fins de exportação, o que estaria provado pelos documentos apresentados ao longo do procedimento fiscalizatório e, em especial, por intermédio daqueles acostados com suas peças impugnatória e recurso voluntário.

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

No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais costumava ser acatado um entendimento mais favorável aos contribuintes, no sentido de que, **uma vez comprovada a efetiva exportação dos bens, deveria ser reconhecido o preenchimento dos requisitos legais para fruição da isenção** (Acórdão 9303-004.233, de 11 de agosto de 2016). Contudo, atualmente tal entendimento não mais prevalece, conforme se depreende do Acórdão n. 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 (...).

Voto condutor do acórdão recorrido, integrado pelos Embargos de Declaração

Diante dessa premissa, o Acórdão embargado acatou o resultado da diligência anteriormente requerida, dando parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS relativamente às notas fiscais cuja apuração consta como “exportação averbada”, com os seguintes fundamentos:

Ou seja, pela análise da documentação acostada aos autos, a própria Fiscalização conclui que uma **parte das operações auditadas culminou de fato em exportações, diferentemente do que constou no auto de infração. Assim, necessário acolher o resultado da diligência, que não foi contestada pela Recorrente, reconhecendo a isenção relativamente as notas fiscais cuja apuração consta como “exportação averbada” na tabela de fls. 3135 a 3150.**

Vê-se que, como posto na ementa, foi acolhido o resultado de diligência *in casu*.

Todavia, de fato, a ementa acabou sendo posta em termos demasiadamente genéricos, ao simplesmente mencionar que o caso tratava de isenção de “vendas com fim específico para exportação”, sem mencionar que o entendimento Colegiado foi no sentido de que este conceito encontra-se suprido quando comprovado que houve a efetiva exportação das mercadorias. Afastou-se a exigência fiscal de PIS e COFINS para as mencionadas notas fiscais pois representam receitas de exportação (não decorrentes de venda no mercado interno), imunes de tributação das contribuições nos termos do artigo 149, §2º, inciso I da Constituição, como já reconhecido por outros precedentes do CARF (e.g. Acórdão 9303004.233). Reclama-se, então, a devida correção por este Colegiado, com algumas considerações adicionais.

Como consta no voto do Acórdão embargado, o entendimento do Colegiado tem como base 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 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.

(...)

No caso ora sob exame, foi justamente nesse sentido que votou o Colegiado: uma vez comprovado em diligência que uma parcela dos produtos objeto de auditoria foi efetivamente exportados, reconheceu-se a não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Não há dúvidas que, em estando presentes os requisitos do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.248,1 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.

No voto condutor do acórdão paradigma, constou:

No caso em comento, não há prova de que a Recorrente entregou para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem das empresas comerciais exportadoras que adquiriram as mercadorias, sendo que a comprovação desse fato seria suficiente pra excluir a tributação sobre as vendas, independente de as mercadorias terem sido exportadas ou não.

Aliás, a própria Recorrente confirma que as mercadorias foram entregues diretamente às empresas comerciais exportadoras e que não houve remessa direta para embarque de exportação e/ou porto alfandegado.

(...)

Portanto, resta claro que a Recorrente não faz jus ao benefício da isenção prevista no artigo 14, da Medida Provisória nº 2.158/352001, posto que conforme demonstrado alhures, não houve cumprimento dos requisitos previstos na referida legislação.

Por isso, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

MÉRITO

O cerne da questão decorre da análise se há ou não direito à isenção de PIS e COFINS na venda de mercadorias que foram remetidas às empresas comerciais exportadoras, dada a ausência de envio direto para exportação ou para recintos aduaneiros alfandegados, mas mediante a comprovação da exportação de parte das operações, por meio de diligência determinada pelo Colegiado *a quo*.

O acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a cobrança do PIS/COFINS relativamente às notas fiscais cuja apuração consta como “exportação averbada”, independentemente da presença da comprovação do fim específico de exportação (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).

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, a Medida Provisória nº 1856/99 (e respectivas reedições até a MP 2.158-35/2001) prevê quanto às isenções para o PIS e COFINS o seguinte:

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1 de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS as receitas:**

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei 1.248, de 28 de novembro 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

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

O Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, por sua vez, prescreve:

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 e ordem 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.

São isentas, portanto, as receitas auferidas nas vendas a comerciais exportadoras (nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972), nesse caso sendo a venda com o fim específico de exportação.

Para serem isentas da contribuição, as vendas efetuadas devem ter o fim específico de exportação, o qual pressupõe a remessa direta do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Não foi o que se verificou no presente caso. Ainda que a diligência tenha comprovado que parte das operações foram de fato exportadas, não se comprovou a remessa direta para embarque de exportação ou depósito em entreposto sob regime extraordinário de exportação como exige o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972. Dito de outra forma, a venda com fim específico de exportação é apenas aquela direta para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Não há prova de que o sujeito passivo entregou para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem das empresas comerciais exportadoras que adquiriram as mercadorias, sendo que a comprovação desse fato seria suficiente para excluir a tributação sobre as vendas, independente de as mercadorias terem sido exportadas ou não.

Ressalte-se que o próprio sujeito passivo confirma que as mercadorias foram entregues diretamente às empresas comerciais exportadoras e que não houve remessa direta para embarque de exportação e/ou porto alfandegado.

Observa-se dos textos normativos que não basta comprovar a venda para uma comercial exportadora ou e/ou que a exportação foi por ela realizada. A operação de venda tem que ter sido feita com o “fim específico de exportação” e cumpridos os requisitos para tal, que estão expressamente previstos na Lei (não cabendo interpretação ampliativa, como obsta o art. 111, do CTN), e que permitem o efetivo controle aduaneiro exercido pela Administração Tributária. Logo, os produtos devem ser remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Ademais, o procedimento fiscal original referente aos anos-calendário 2002/2003 apurou e lançou de ofício também o IPI (processo nº 11444.000808/2007-79) sobre vendas às comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, cuja condição principal para suspensão dos referidos tributos não foi cumprida (remessa do estabelecimento do sujeito passivo diretamente para recinto alfandegado ou embarque para exportação), o que foi objeto do acórdão nº 3201-002.867, j. 25/05/2017:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/08/2003

IPI. SUSPENSÃO. ART. 39, I, II E § 2º DA LEI Nº 9.532/97.

As saídas de mercadorias de estabelecimento industrial destinadas à exportação somente poderão sair com suspensão do IPI nas hipóteses das operações que atendam aos requisitos da legislação do IPI e aquelas atinentes ao despacho aduaneiro e ao regime especial de trânsito aduaneiro, ambos de exportação, quando tais operações requerem controle aduaneiro sobre mercadorias cujo destino é a exportação direta. Não cabe ao julgador administrativo estender o rol das hipóteses de suspensão prevista no art. 39 da Lei nº 9.532/97 ao cumprimento de outros requisitos a cargo de terceiros - empresa comercial exportadora, não previstas em Lei. Aplicação do art. 111 caput e inciso I, do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro