



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13016.000441/2004-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.362 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente METALÚRGICA SIMONAGGIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO. DECORRÊNCIA. MOMENTOS PROCESSUAIS DISTINTOS. APLICAÇÃO DA DECISÃO DO PROCESSO PRINCIPAL.

Tendo em vista que processo principal (auto de infração que lançou débitos de PIS/COFINS, repercutindo no saldo credor disponível para ressarcimento em períodos posteriores) foi distribuído e teve seu mérito analisado, necessária a aplicação da decisão proferida por este Conselho, sobre os mesmos fatos, para o processo decorrente (pedido de ressarcimento cujo crédito pleiteado fora impactado pelos débitos lançados no auto de infração).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para aplicar a decisão administrativa definitiva proferida no processo que tem por objeto o lançamento de ofício. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares (Relator), Silvio Rennan do Nascimento Almeida e Pedro Sousa Bispo, que não conheciam da alegação de comprovação dos requisitos para a suspensão do IPI unicamente com a apresentação de comprovantes de exportação e, na parte conhecida, negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Redatora designada

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Porto Alegre (DRJ-POA):

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra despacho decisório emitido pelo Órgão de origem (fls. 111/119), **que reconheceu parcialmente direito creditório de valores referentes à COFINS não-cumulativa (mercado externo) do período de apuração setembro de 2004** e homologou parcialmente as declarações de compensações apresentadas, até o limite do direito creditório reconhecido.

A Fiscalização daquele Órgão juntou documentos, diligenciou no sentido da confirmação do direito ao ressarcimento pleiteado e elaborou despacho onde, em síntese, indicou que:

- a) a documentação apresentada para comprovar as vendas efetuadas para empresas preponderantemente exportadoras não estava em conformidade com a legislação de regência;
- b) a contribuinte calculou créditos vinculados a receitas que não podiam ser consideradas de exportação sob a ótica da atual legislação;
- c) intimada a comprovar a efetividade das operações de venda à comercial exportadora, através da entrega de documentação que demonstrasse que houve o envio das mercadorias dos estabelecimentos da empresa para embarque direto de exportação ou para recinto alfandegado, a empresa entregou correspondências, juntamente com memorandos de exportação e outros documentos que não permitiram verificar o exigido pela legislação federal vigente.

Cientificada da decisão em 05/11/2009 (AR de fl. 135), a contribuinte apresentou em 26/11/2009 a manifestação de inconformidade de fls. 137/141, onde relata que a pretensão do Fisco consistiu, unicamente, na tributação de receitas de vendas para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, embora tais operações não estivessem alcançadas pela incidência da contribuição (art. 60, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003), bem como os produtos foram efetivamente exportados. Considera que a medida fiscal se revela absurda sob múltiplos aspectos, sendo manifestamente contrária às normas aplicáveis à exportação através de empresas comerciais exportadoras, bem como incompatível com as práticas comerciais vigentes nas zonas de fronteira com países da América Latina. Traduz, também, clara insubordinação às políticas governamentais de estímulo às exportações.

Alega, ainda, que no relatório produzido pelo Fisco não foram transcritas as disposições do art. 7º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicáveis ao PIS e à COFINS nas operações de vendas à empresa comercial exportadora, resultando de sua leitura as seguintes conclusões:

1. o texto é claro ao determinar o prazo limite para a empresa comercial exportadora comprovar o efetivo embarque da mercadoria adquirida com o fim específico de exportação;

2. está determinada a responsabilidade da empresa comercial exportadora quanto ao pagamento dos impostos e contribuições das quais se desonerou de recolher o estabelecimento industrial, na hipótese em que não ficar comprovado o efetivo embarque no prazo fixado;

3. ao vender o produto com o fim específico de exportação na forma praticada pela empresa, a operação submeteu-se à não incidência do PIS (art. 6º, III, da Lei n.º 10.833, de 2003), somente se podendo cogitar da cobrança das desonerações na eventualidade de não ser implementado o embarque no prazo legal. A responsabilidade pelo pagamento dos impostos e contribuições é exclusiva da empresa comercial exportadora, não sendo o estabelecimento industrial, por conseguinte, sujeito passivo daquela obrigação.

Por fim, entende deva haver a suspensão da cobrança dos créditos e solicita a acolhida de sua peça contestatória, com a determinação da improcedência da pretendida cobrança.

Junto à manifestação de inconformidade a contribuinte apresentou documentos (fls. 142/199 e 202/295). A repartição preparadora despachou na fl. 298.

A 2ª Turma da DRJ-POA, em sessão datada de 25/11/2010, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão n.º 10-28.618, às fls. 303/309, com a seguinte Ementa:

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

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

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 24/01/2011** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 316), **apresentou Recurso Voluntário em 17/02/2011**, às fls. 318/329.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

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

I – DO EXAME DA MEDIDA FISCAL E DA DECISÃO DE MANTER O PRETENDIDO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Vejamos, inicialmente, as razões apresentadas no RELATÓRIO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls. 113/120) para realizar a autuação:

III. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

Após verificação e análise das informações prestadas pelo contribuinte e documentos apresentados em resposta ao termo de intimação fiscal; conforme correspondência de 03/09/2009 (docs. fls. 29/42), constatou-se de que a documentação apresentada para comprovar as vendas efetuadas para empresas preponderantemente exportadoras (doc. fls. 48/51 e 68/110), não está em conformidade com a legislação que rege a matéria.

3.1 — Das receitas de exportação

O crédito pleiteado pela contribuinte no período tem como base legal o disposto nos arts. 5º da Lei 10.637, de 2002 e 6º da Lei 10.833, de 2003, as quais mencionam que o saldo de crédito ao fim do trimestre calculado na forma do art. 3º das mesmas leis quando vinculado às receitas de exportação, poderá ser objeto de ressarcimento, após as devidas deduções das contribuições e compensações permitidas. A contribuinte, no entanto, calcula créditos vinculados a receitas que não podem ser consideradas de exportação sob a ótica da atual legislação.

3.1.1 - Das vendas à comercial exportadora

(...)

Observa-se que, os dispositivos legais acima citados falam simplesmente em "empresa comercial exportadora", sem apontar-lhe qualquer característica especial, condicionando a fruição dos benefícios fiscais em tela (isenção ou não-incidência do PIS e da Cofins nas vendas à comercial exportadora) ao "fim específico de exportação" da venda.

Passamos a analisar, então, as espécies de empresas comerciais exportadoras existentes na legislação federal, bem como a conceituação de "fim específico de exportação", no ordenamento jurídico pátrio, em especial na legislação do IPI.

(...)

Assim, a remessa direta dos produtos a embarque de exportação ou a recinto alfandegado é condição necessária para a fruição da suspensão do IPI (e da isenção ou não-incidência das contribuições) na saída do produto da indústria, tratando-se de providência da alçada desta, ainda que por conta e ordem da comercial exportadora. A condição não é cumprida quando, por exemplo, os produtos vendidos são retirados pela própria comercial exportadora, hipótese em que são exigíveis os tributos incidentes sobre a operação responde por eles a indústria, na qualidade de contribuinte, como decorre do art. 9º, § 1º, da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação do art. 37, inc. II, da Lei 9.532, de 1997. A empresa comercial exportadora, nessa hipótese, vai ser responsável pelo uso que der aos produtos adquiridos - se exportá-los, incidirá a Imunidade do art. 153, § 3º, Inc. III, da Constituição da República; se revendê-los no mercado interno, incidirá o IPI. Mas isso se refere a uma outra etapa da cadeia de produção e distribuição, destacada daquela primeira venda, relativa à venda do industrial para a comercial exportadora.

Com efeito, art. 39, § 2º, da Lei 9.532, de 1997, falando em remessa direta a embarque ou recinto alfandegado, objetivou dificultar desvios na destinação dos produtos, evitar que esses produtos, vendidos para exportação, venham a ser comercializados indevidamente ao mercado interno, tendo em vista a fiscalização a que estão sujeitos o embarque e os recintos alfandegados.

(...)

Intimada a comprovar a efetividade das operações de venda à comercial exportadora, através da entrega de documentação que demonstrasse que o envio das mercadorias dos estabelecimentos da empresa para embarque direto de exportação ou para recinto

alfandegado, a empresa entregou correspondências de folhas no 29 a 32, juntamente com os memorandos de exportação e outros documentos (fls. 48/51, 68/110), os quais não permitem verificar o exigido pela legislação federal vigente, conforme arguido anteriormente. Desta forma, não consideramos essas receitas como de exportação, excluindo-as dos cálculos de rateio dos custos, encargos e despesas comuns às receitas de exportação, incluindo-as nas receitas de vendas no mercado interno.

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

DECRETO 4.524, DE 2002

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

LEI Nº 10.833/2003

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

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

(...)

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

LEI Nº 9.532, DE 1997

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

O que o Recorrente pretende é que a Receita Federal ignore o primeiro requisito, contentando-se apenas com o cumprimento do segundo. No entanto, se fosse essa a intenção do legislador, a conclusão óbvia é a de que a existência do art. 39, § 2º, é completamente inútil, sendo também desnecessário o complemento do inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833/2003: “*vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação*”. Tal interpretação é totalmente equivocada pois, como é de conhecimento notório, é regra básica de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis” (*verba cum effectu sunt accipienda*)”.

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

É o relatório.

Decido.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

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

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

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

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de

2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

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

EMENTA: CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE EXERCÍCIO DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE COM EFEITOS ERGA OMNES E VINCULANTES PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. DECISÃO DE AFASTAMENTO GENÉRICO E DEFINITIVO DA EFICÁCIA DE DISPOSITIVOS LEGAIS SOBRE PAGAMENTO DE “BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA” A INATIVOS E PENSIONISTAS, INSTITUÍDO PELA LEI 13.464/2017. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO PROCEDENTE. ORDEM CONCEDIDA.

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

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

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

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

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR):

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

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

Especial de Desenvolvimento e aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização, previsto no Decreto-Lei nº 1.437/75”.

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

Em agosto de 2017, **por força de decisão cautelar do Min. Benjamin Zymler**, proferida no processo TC-021.009/2017-1, instaurado de ofício pelo TCU, **determinou-se o corte do bônus de eficiência previsto nos §§ 2º e 3º do art. 7º da Lei 13.464/2017, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade decorrente da ausência de desconto de Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor** – CPSS sobre a referida parcela. Registra que a decisão do TCU foi impugnada pela Advocacia-Geral de União, que defendeu a constitucionalidade da Lei 13.464/2017, destacando não caber ao TCU exercer o controle de constitucionalidade. Destaca, na sequência, que a Corte de Contas deu provimento ao agravo interposto pela AGU para restabelecer o pagamento do bônus aos servidores inativos, sob o fundamento de não possuir competência para realizar o controle abstrato de constitucionalidade de normas. **Consignou no julgado, todavia, que “(...) não resta a menor dúvida de que este Tribunal, em observância aos princípios constitucionais do equilíbrio financeiro e atuarial e do regime solidário e contributivo da previdência social, consoante afirmado na decisão impugnada, pode e deve afastar a aplicação dos §§ 2º e 3º dos arts. 7º e 17 da Lei 13.464/2017 nos casos concretos submetidos à sua apreciação, por exemplo, nos atos de aposentadoria que lhe são encaminhados** para fins de registro ou em representações versando situações concretas, consoante lhe autoriza o enunciado 347 da Súmula do STF”. Ressalta que os aposentados cujos processos de registro de aposentadoria encontram-se sob análise do Tribunal de Contas já começaram a ser notificados “(...) para apresentar esclarecimentos sobre ‘inconsistências’ em suas aposentadorias e indica que a inconsistência à qual o TCU se refere é justamente “o recebimento da rubrica Bônus de Eficiência (R\$630,00) – situação em desacordo com a jurisprudência do TCU, haja vista a não incidência de contribuição previdenciária sobre aquele valor (acórdão 2000/2017-TCU Plenário e Acórdão 2463/2017 – TCU Plenário)”.

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

(...)

VOTO

(...)

Na presente hipótese, tem razão o impetrante.

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Não bastasse a configuração do desrespeito à função jurisdicional e à competência exclusiva do STF, essa hipótese fere as funções do Legislativo, pois a possibilidade de o TCU declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público incidentalmente em seus procedimentos administrativos atentaria frontalmente contra os mecanismos recíprocos de freios e contrapesos (check and balances) estabelecidos no texto constitucional como pilares à Separação de Poderes, e que se consubstancia em cláusula pétreia em nosso sistema normativo, nos termos do artigo 60, parágrafo 4º, III, da Constituição Federal, **pois ausente a necessária legitimidade constitucional a que esse, ou qualquer outro órgão administrativo, possa afastar leis devidamente emanadas pelo Poder Legislativo**.

(...)

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

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

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

No presente caso, a análise sobre a legalidade do requisito previsto no art. 39, § 2º é inviável, pois não se trata de dispositivo infralegal; assim restaria apenas uma eventual análise sobre a constitucionalidade da lei, o que configuraria clara usurpação de competência do STF e do Poder Legislativo, como bem ressaltado pelo Min. Alexandre de Moraes no MS nº 35.490/DF, em especial por implicar juízo de valor sobre a norma questionada.

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

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

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

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

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(...)

VOTO

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

Passo ao exame do mérito da controvérsia.

(...)

Logo, ante o prestígio conferido pela jurisprudência do STF à finalidade de estímulo à exportação por meio da exoneração tributária, firmo convicção no sentido da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts. 245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante a linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art. 149, §2º, I, do Texto Constitucional.

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ART. 170, §§ 1º E 2º, DA

INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) 971, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2009, QUE AFASTA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF, ÀS RECEITAS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO ENTRE O PRODUTOR E EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. PROCEDÊNCIA.

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

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

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

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

5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

(...)

RELATÓRIO

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

(...)

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

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR): A norma impugnada veda a concessão de imunidade tributária, prevista no artigo 149, § 2º, I, da CF, às receitas decorrentes da comercialização entre o produtor/vendedor com empresas

constituídas e em funcionamento no país que destinem os produtos à exportação. Eis o teor do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) 971, de 13 de dezembro de 2009:

(...)

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

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

É o voto.

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

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

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

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

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

O art. 39 da Lei n.º 9.532/97, por outro lado, em momento algum restringe o direito do produtor/estabelecimento industrial à imunidade constitucional das exportações, apenas estabelecendo os requisitos necessários para evitar qualquer tentativa de fraude tributária: (i) a remessa direta do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados e (ii) que a exportação seja efetivada em até 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial.

Além disso, o estabelecimento destes requisitos se deu através de lei ordinária aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República, e não por norma infralegal. No *caput* do seu art. 39, estabeleceu a possibilidade dos produtos destinados à

exportação saírem do estabelecimento industrial com suspensão do PIS e da COFINS, e nos §§ 2º e 3º estabeleceu os requisitos para fruição deste direito.

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

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

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

i) Acórdão nº 9303-010.119, Sessão de 11 de fevereiro de 2020, decisão unânime:

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

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

ii) Acórdão nº 9303-008.626, Sessão de 15 de maio de 2019, decisão por maioria:

EMENTA

(...)

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (§ 2º do art. 39 da Lei nº 9.532/97, aplicável também às comerciais exportadoras não constituídas atendendo às exigências do Decreto-lei nº 1.248/72 “Trading Companies”).

(...)

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

Vejamos o que diz a Lei nº 9.363/96:

(...)

Então, não basta comprovar a simples venda a uma comercial exportadora ou e/ou que a exportação foi por ela realizada; tem que ter sido feita com o fim específico de exportação e os requisitos para tal, como bem colocado no Voto Conduzido do Acórdão

recorrido (fls 1.262) estão legalmente previstos (*), não havendo margem para discussão: “que as mercadorias sejam remetidas diretamente do estabelecimento do produtor/vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, de forma a permitir o devido controle aduaneiro pela Secretaria da Receita Federal”.

(*) O § 2º do art. 39 da Lei n.º 9.532/97 veio para abarcar também as comerciais exportadoras que não fossem constituídas atendendo às exigências do Decreto-lei n.º 1.248/72 (“Trading Companies”).

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

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

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

iv) Acórdão n.º 3201-007.382, Sessão de 21 de outubro de 2020, decisão unânime:

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

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

v) Acórdão n.º 3301-008.706, Sessão de 22 de setembro de 2020, decisão unânime:

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

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

vi) Acórdão n.º 3302-004.684, Sessão de 29 de agosto de 2017, decisão unânime:

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

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

No TRF da 4ª Região, o entendimento sobre os requisitos necessários para usufruir da suspensão dos tributos em operações “com o fim específico de exportação” é

pacífico, tanto para os processos que versam sobre IPI, quanto para aqueles referentes às contribuições PIS/Pasep e COFINS:

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

EMENTA

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

1. A suspensão do IPI nas saídas de produtos industrializados requer o preenchimento dos requisitos do § 2º do art. 39 da Lei 9.532/97, e do parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei 1.248, de 29/11/72 – remessa direta do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta de comercial exportadora.

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

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

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

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

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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

iii) Apelação Cível nº 5000075-37.2013.4.04.7117, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, data da decisão: 02/03/2016:

EMENTA

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

1. O cerne da controvérsia encontra-se em averiguar se as operações de venda obedeceram aos requisitos exigidos pela legislação para gozo da isenção do IPI, nos termos do art. 39 da Lei 9.532/97, bem como do Decreto-Lei nº 1.248/72 (art. 1º).

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

3. Ademais, tanto no regime de entrepostamento como também no embarque à exportação, há um exercício de fiscalização aduaneira que minimiza os riscos de

desvio dessas mercadorias ao mercado interno, pelo que prudente a interpretação restritiva da norma isentiva. Aliás, o CTN é expresso ao prescrever que as normas que disponham sobre isenção devem ser interpretadas literalmente (artigo 111, inciso II).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ou para o recinto alfandegado para que pudessem gozar da suspensão ou imunidade da incidência dos tributos antes referidos.

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

3. Ademais, **tanto a legislação do PIS quanto à da COFINS exigem que, para que não ocorra a incidência dos tributos, é necessário que as vendas às empresas comerciais tenham fim específico para exportação, ou seja, a remessa de produtos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, consoante disposto no 39 da Lei nº 9.532/97.** Em suma: não foi criada nova obrigação tributária no tocante ao PIS e à Cofins e sim tomou-se por base conceito já existente em outro diploma legal para as mesmas palavras: fim específico de exportação, não havendo qualquer tipo de interpretação.

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

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

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

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

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

3. Ademais, tanto a legislação do PIS quanto à da COFINS exigem que, para que não ocorra a incidência dos tributos, é necessário que as vendas às empresas comerciais tenham fim específico para exportação, ou seja, a remessa de produtos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, consoante disposto no 39 da Lei nº 9.532/97. Em suma: não foi criada nova obrigação tributária no tocante ao PIS e à Cofins e sim tomou-se por base conceito já existente em outro diploma legal para as mesmas palavras: fim específico de exportação, não havendo qualquer tipo de interpretação”.

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

recinto alfandegário. Defende que, desde que o produto ou a renda seja destinado ao exterior, não incide IPI, PIS e COFINS.

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

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

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

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

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

Em conclusão, para acolher o pedido do contribuinte para comprovação dos requisitos necessários à imunidade tributária unicamente com a apresentação de “memorandos de exportação”, seria necessário afastar a aplicação do art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97, o que é vedado pelo art. 62, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, bem como pela Súmula CARF nº 02:

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

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

Pelo exposto, voto por não conhecer do pedido.

II – DO EXAME COMPLEMENTAR DOS FATOS E DOCUMENTOS E DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Alega o Recorrente que a responsabilidade pelo pagamento dos impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pelo estabelecimento industrial, é da empresa comercial exportadora, na hipótese em que esta não comprovar o embarque para o exterior da mercadoria adquirida, no prazo fixado em lei, ou por qualquer outra irregularidade praticada que impossibilitasse a constatação da concreta e legal exportação dos mesmos produtos que lhe foram destinados para aquele fim.

Vejam, mais uma vez, a legislação de regência, a Lei nº 9.532/97:

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

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

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

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

a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;

b) os produtos forem revendidos no mercado interno;

c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos.

Para que ocorra a responsabilização da ECE, é necessário que tenha decorrido o prazo de 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial sem ter sido efetivada a exportação. Obviamente, a premissa é de que o primeiro requisito, qual seja, a saída com fim específico de exportação (caracterizada pela remessa dos produtos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados), foi cumprido.

Descumprido o primeiro requisito, não há mais que se falar em suspensão do IPI, do PIS/Pasep ou da COFINS na saída, que passa a ser imediatamente exigível do estabelecimento produtor. Além disso, caso a mercadoria não seja exportada, a ECE responderá pelos tributos devidos incidentes na saída que promover para o mercado interno, como IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS (não se inclui nessa relação o IPI pois a ECE estaria atuando como mera revendedora).

Na operação de exportação conjugada com uma exportação indireta (aquisição no mercado interno com suspensão dos tributos) as responsabilidades ficam divididas: o produtor exime-se em definitivo dos tributos suspensos ao cumprir o requisito de realizar venda para ECE com o fim específico de exportação, sendo os produtos remetidos diretamente do

estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da ECE; esta, por sua vez, terá direito à imunidade conferida às exportações quando cumprir o requisito de exportar os bens, pouco importando o prazo de 180 dias, pois este só era essencial para evitar a transferência da responsabilidade pelos tributos suspensos na operação anterior. Se o primeiro requisito já foi descumprido pelo produtor, tal prazo torna-se irrelevante.

Nesse mesmo sentido já decidiu o TRF da 4ª Região:

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

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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

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

EMENTA

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

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

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

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

(...)

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

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

em operação no comércio exterior, com efeitos anteriores às operações destacadas nos autos.

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

Nesse contexto, correto o procedimento da Autoridade Fiscal, que em seu Despacho Decisório vinculou os créditos do contribuinte a uma venda no mercado interno, os quais não são ressarcíveis, devendo ser utilizados unicamente para dedução do próprio tributo devido.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

III - CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Voto Vencedor

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Redatora designada.

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

Da análise dos autos é possível perceber que a discussão de mérito retratada na presente demanda fiscal decorre da possibilidade de cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS no período fiscalizado, no contexto das exportações. Mas outro ponto é essencial ao desfacho da lide: como consta do despacho decisório (fls 118 e 119), o pedido de ressarcimento ora sob julgamento não foi homologado porque foram lançados débitos no auto de infração (PAF Processo nº 11020.003294/2009-56), consumindo o saldo credor do futuro e não restando crédito a ser deferido.

Pois bem, A questão de mérito foi amplamente debatida pelo CARF na ocasião do julgamento do Processo nº 11020.003294/2009-56 (Acórdão nº 3801-001.789), que, como já

descrito acima, é o processo principal do qual decorreu a não homologação do pedido de crédito ora sob análise.

Efetivamente, a questão controvertida no Processo Administrativo nº 11020.003294/2009-56 versa sobre os mesmos fatos e mesmíssima a fundamentação travada nos presentes autos, como se constata da leitura do Acórdão n. 3801-001.789, de 20/03/2013 e do despacho decisório originário do presente PAF.

Tratar-se-ia, portanto, de situação de decorrência de processos para julgamento conjunto, nos moldes do artigo 6º, §1º, inciso II do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos. (grifei)

Este mesmo dispositivo de nosso Regimento Interno, estabelece em seu § 2º que “observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.” Tal norma tem por escopo evitar decisões conflitantes a respeito dos mesmos fatos ou pedidos, tratados em processos administrativos fiscais distintos. Por essa razão, é de suma importância a sua observância, sob pena de ferir um dos maiores objetivos deste Tribunal, uma vez que o Novo Código de Processo Civil (NCPC), cuja aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal agora é expressa (artigo 15)¹, determina em seu artigo 926 que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

Pois bem. Em consulta sobre o andamento do Processo n. 11020.003294/2009-56, como já mencionado acima, verifica-se que o mesmo não só já foi distribuído, como também já teve sua análise concluída, o CARF deu provimento ao recurso voluntário da Contribuinte, por meio de acórdão de embargos de declaração com efeitos infringentes, em julgado ao qual foi atribuída a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/04/2004, 01/10/2004 a 31/12/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA.

¹ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente

Constatada a ocorrência de omissão na decisão embargada, deve ser dado provimento aos embargos de declaração com vistas a sanear tal incorreção.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIA FÁTICA
DESCONSIDERADA. OMISSÃO. EFEITOS MODIFICATIVOS.
POSSIBILIDADE.

Tratando-se de questão fática não examinada, caso a repercussão jurídica do fato ocasione conclusão diversa daquela a que se chegou na decisão embargada, é permitida a atribuição de efeitos infringentes aos embargos de declaração.

Embargos Acolhidos

Destaco ainda o seguinte trecho do Acórdão de embargos:

Da análise dos autos, mister se faz reconhecer que assiste razão à embargante quando aponta a existência de omissão relativamente à alegação de que não foi analisada no acórdão embargado a condição peculiar que se encontrava a empresa Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda, uma vez que o fundamento da autuação diz respeito a vendas para empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação.

È matéria incontroversa que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento da Embargante para a comercial exportadora (Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda) e que as mercadorias foram efetivamente exportadas.

Muito embora na época das operações objeto dessa lide não fosse, formalmente, considerada a sede da empresa Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda um local alfandegado, pela prática reiterada, ano após ano, tal situação se tornou reconhecida pela administração fiscal local como uma operação regular, fato este corroborado pela Portaria DRF/Foz nº 354/2011 e Autorização da DRF/Foz do Iguazu à empresa Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda a realizar operações de descarregamento e/ou armazenamento de mercadorias destinadas à exportação.

Desse modo, estando configurada a omissão no acórdão embargado, resta acolher os presentes embargos de declaração para que a mesma seja sanada.

No caso em análise, deve-se examinar as condições peculiares em que se encontrava a empresa comercial exportadora (Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda).

O fato concreto é que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento da Embargante para a comercial exportadora (Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda), que as mercadorias foram efetivamente exportadas e que as vendas efetuadas através da referida empresa era considerada pela administração fiscal local como “vendas com o fim específico de exportação”, inicialmente de forma tácita, sendo formalmente estabelecida com a Portaria DRF/Foz nº 354/2011 e Autorização da DRF/Foz do Iguazu à empresa Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda para realizar operações de descarregamento e/ou armazenamento de mercadorias destinadas à exportação.

Tendo em vista que o Processo principal já foi distribuído e teve seu mérito analisado, não é mais o momento para se pensar em julgamento conjunto, mas sim da aplicação da decisão já proferida por este Conselho, sobre os mesmos fatos, para o processo ora sob apreço.

Corroborando a necessidade do destino desse processo (pedido de ressarcimento) seguir a mesma sorte do auto de infração que lhe rendeu ensejo, cito os seguintes julgados deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 PROCESSOS VINCULADOS. CONEXÃO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. DEFINITIVIDADE. SEGURANÇA JURÍDICA **A decisão administrativa definitiva proferida em outro processo ao qual o presente processo se vincula por conexão (mesmos fatos) tem autoridade de coisa julgada, não podendo ser reexaminada a matéria fática em decorrência do princípio de segurança jurídica.** Julgar o processo de ressarcimento/compensação de forma contrária à proferida no de lavratura do auto de infração, equivale (tem o efeito de) afastar, ou mesmo revogar, uma decisão administrativa sem que houvesse competência ou mesmo requisito previsto em lei para dar-lhe o efeito de nula pelos julgadores administrativos. COMPENSAÇÃO. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA. **Reconstituída a escrita fiscal do sujeito passivo em virtude de lançamento de ofício, baseado em PAF de auto de infração, no qual os motivos da autuação se demonstraram como devidos em decisão administrativa definitiva, o pedido de ressarcimento/compensação deve necessariamente observar essa decisão.** (Acórdão nº 3302-010.542 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 24 de fevereiro de 2021)

INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003 RESSARCIMENTO. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REDUÇÃO DO SALDO CREDOR. **Reconstituída a escrita fiscal do sujeito passivo em virtude de lançamento de ofício, indefere-se integralmente o pedido de ressarcimento/compensação em virtude da conseqüente redução a zero do saldo credor no período de apuração respectivo.** (Acórdão 3002-001.009, sessão realizada em 21 de janeiro de 2020)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO. DECORRÊNCIA. PREVENÇÃO. MOMENTOS PROCESSUAIS DISTINTOS. APLICAÇÃO DA DECISÃO ANTERIOR.

Tendo em vista que processo conexo já foi distribuído e teve seu mérito analisado, não é mais o momento para a utilização do instituto da prevenção para o julgamento da causa, nos termos do Regimento Interno do CARF e do artigo 58 do Novo Código de Processo Civil, mas sim da aplicação da decisão já proferida por este Conselho, sobre os mesmos fatos, para o processo sob apreço.

SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO. DENEGAÇÃO.

É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial

ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito do IPI. (Acórdão 3402-007.618, sessão de 25 de agosto de 2020).

A 3ª Turma da CSRF vai na mesma toada, como se depreende da recente decisão proferida por meio do Acórdão nº 9303-011.590. Nesse caso, o colegiado superior avaliou a seguinte situação: por estarem em momentos processuais distintos, processos decorrentes foram julgados separadamente. O do auto de infração foi julgado sem os pedidos de ressarcimento, sendo que o processo oriundo do auto de infração, era relativo apenas à consequência das glosas ocorridas nos processos de ressarcimento. Assim, a CSRF se viu obrigada a anular o acórdão do proferido no bojo do processo do auto de infração, para adequar os julgamentos que haviam sido conflitantes (sobre crédito de PIS/Cofins).

Ex positis, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, para aplicar ao presente caso a decisão administrativa definitiva proferida no processo que tem por objeto o lançamento de ofício (11020.003294/2009-56).

(documento assinado digitalmente)

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pinttondo Deligne.

Em sessão, manifestei interesse em apresentar declaração de voto considerando que a matéria controversa no presente processo já foi objeto de decisão administrativa definitiva favorável ao sujeito passivo METALURGICA SIMONAGGIO LTDA, proferida nos Acórdãos 3801-001.789 (Processo 11020.003294/2009-56 Data da Sessão 20/03/2013 Relator José Luiz Bordignon) e no 3801-001.788 (Processo 11020.000249/2010-83 Data da Sessão 20/03/2013 Relator José Luiz Bordignon). Consoante informado pelo sujeito passivo (e-fls. 406/419 e 440/469) essas decisões, referentes ao mesmo litígio posto sob análise deste Colegiado, são definitivas, não tendo sido objeto de Recurso Especial por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sob estas circunstâncias, entendo que é aplicável à hipótese a expressão do art. 45 do Decreto 70.235/72, nos seguintes termos:

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Como tive a oportunidade de desenvolver em minha tese de doutorado que deu origem ao livro *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*, ao disciplinar especificamente as decisões administrativas tributárias definitivas favoráveis aos sujeitos

passivos, o referido art. 45 do Decreto n.º 70.235/1972 veicula um efeito preclusivo extraprocessual para outros processos em curso do mesmo sujeito passivo.²

Ou seja, especificamente para as decisões administrativas tributárias favoráveis ao sujeito passivo com conteúdo material, a lei determina que a Administração Pública Tributária, como parte vencida, exonere o sujeito passivo **não apenas dos gravames indicados no ato administrativo tributário revisado (como exigido pelo art. 156, IX, do CTN), mas também todos aqueles que sejam decorrentes do litígio resolvido de forma definitiva.**

O signo *gravames* adotado pelo dispositivo deve ser concebido em uma acepção *lata* do termo, referindo-se à própria situação vivenciada pelo sujeito passivo no litígio administrativo, com a restrição de seu direito fundamental à propriedade. Trata-se de um signo não utilizado no CTN, mas que igualmente foi empregado nessa acepção ampla, no art. 64 da Lei n.º 9.784/1999, para se referir à impossibilidade de *reformatio in pejus* das decisões administrativas, com o agravamento da situação do sujeito.³ Indica o dispositivo que “o órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência”, sendo que se “puder decorrer *gravame* à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão”. Com isso, a expressão “gravames decorrentes do litígio” se refere a **todas as exigências pecuniárias respaldadas na motivação que foi enfrentada pela decisão administrativa**, seja do ato revisado, seja de outros lavrados pelos mesmos motivos, abrangendo valores de tributos (exigidos ou não repetidos ao sujeito passivo) e penalidades pecuniárias. O termo *gravame*, portanto, não possui acepção restrita, não é relativo tão somente às penalidades pecuniárias (multa).

Dessa forma, a decisão administrativa que concede a tutela jurisdicional de forma favorável ao sujeito passivo enseja o cancelamento total ou parcial do ato administrativo tributário revisado, conforme pedidos formulados pelo sujeito passivo em sua defesa. No entanto as razões utilizadas como fundamento para resolver o litígio serão aplicáveis, igualmente, aos outros atos administrativos tributários fundados na mesma causa de pedir (motivação do ato administrativo tributário cancelado), conforme exigido pelo art. 45 do Decreto n.º 70.235/1972, por se referirem ao mesmo litígio já definitivamente resolvido pela decisão administrativa tributária.

Esse raciocínio é depreendido com ainda mais clareza da leitura conjunta do art. 45 do Decreto n.º 70.235/1972 e do art. 31 do mesmo diploma, que trata dos elementos da decisão administrativa. Com efeito, o art. 31 determina a fundamentação como elemento essencial da decisão administrativa tributária, na qual devem ser enfrentadas todas as razões expostas na motivação do ato administrativo tributário sob revisão e na defesa administrativa apresentada.⁴

E é na fundamentação da decisão administrativa que o litígio a que se refere o art. 45 será definitivamente julgado. O referido dispositivo exige que todos os gravames decorrentes

² DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 199-205

³ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 457.

⁴ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 112-114

do litígio sejam exonerados com fulcro na fundamentação da decisão administrativa tributária definitiva favorável ao sujeito passivo. Essa extinção irá atingir o ato administrativo tributário revisado ou outros atos administrativos lavrados com base na mesma motivação contra o sujeito passivo.

Com isso, esse dispositivo normativo é suficiente para reconhecer a produção de efeitos extraprocessuais materiais da decisão administrativa tributária favorável ao sujeito passivo em outros processos em curso do mesmo sujeito, que envolvam o mesmo litígio (mesma causa de pedir, mesmo objeto), que tenham sido instaurados pela Administração Pública Tributária ou ainda estejam em curso. Com fulcro no art. 45 do Decreto n.º 70.235/1972, as mesmas razões de julgamento adotadas para a resolução de um litígio devem ser aplicadas, de ofício, para outros litígios idênticos entre as mesmas partes.

Atentando-se para o presente caso, observa-se que o presente processo envolve o idêntico litígio já resolvido de forma definitiva em favor da ora Recorrente nos Acórdãos 3801-001.789 e 3801-001.788. O litígio específico que pode ser aqui identificado se refere à impossibilidade fática de envio das mercadorias a Recinto Alfandegado e a efetiva ocorrência das exportações, que também constou da motivação do ato administrativo tributário objeto dos referidos acórdãos:

È matéria incontroversa que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento da Embargante para a comercial exportadora (Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda) e que as mercadorias foram efetivamente exportadas.

Muito embora na época das operações objeto dessa lide não fosse, formalmente, considerada a sede da empresa Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda um local alfandegado, **pela prática reiterada, ano após ano, tal situação se tornou reconhecida pela administração fiscal local como uma operação regular, fato este corroborado pela Portaria DRF/Foz n.º 354/2011 e Autorização da DRF/Foz do Iguacu à empresa Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda a realizar operações de descarregamento e/ou armazenamento de mercadorias destinadas à exportação.**

Desse modo, estando configurada a omissão no acórdão embargado, resta acolher os presentes embargos de declaração para que a mesma seja sanada.

No caso em análise, deve-se examinar as condições peculiares em que se encontrava a empresa comercial exportadora (Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda). através da referida empresa era considerada pela administração fiscal local como “vendas com o fim específico de exportação”, inicialmente de forma tácita, sendo formalmente estabelecida com a Portaria DRF/Foz n.º 354/2011 e Autorização da DRF/Foz do Iguacu à empresa Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda para realizar operações de descarregamento e/ou armazenamento de mercadorias destinadas à exportação.

O fato concreto é que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento da Embargante para a comercial exportadora (Exportadora de Ferragens Ipacarái Ltda), que as mercadorias foram efetivamente exportadas e que as vendas efetuadas

A identidade no litígio pode ser identificada por se referir:

- (i) às mesmas partes (ora Recorrente, METALURGICA SIMONAGGIO, e a Fazenda Nacional)

- (ii) à mesma motivação do ato administrativo tributário sob revisão (desconsideração das exportações realizadas pela remessa direta à Empresa Comercial Exportadora Ipacarái, vez que não realizada por intermédio de recinto alfandegado);
- (iii) ao mesmo pedido do sujeito passivo formulado em suas defesas administrativas (considerar a validade da isenção, face a validade das exportações, e dos correspondentes créditos tomados pela empresa na operação).

E aqui é essencial salientar que a motivação (e os correspondentes pressupostos de fato e de direito) poderá ser idêntica em dois ou mais atos administrativos tributários, ainda que se refiram a períodos de apuração distintos ou tributos distintos.⁵ A única exigência é que o tributo esteja abrangido pela competência do órgão jurisdicional administrativo que proferiu a decisão (por exemplo, as decisões administrativas tributárias definitivas proferidas pelo CARF só serão aplicáveis para conflitos relativos a tributos federais que se utilizarem da mesma motivação).

Portanto, uma vez que o mesmo litígio já foi resolvido de forma definitiva, em sentido favorável ao sujeito passivo, entendendo pela validade do crédito do PIS e da COFINS exportação tomado pelo sujeito passivo, cumprindo à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Como se depreende da expressão do dispositivo sob análise, a aplicação de ofício da decisão deveria ser realizada pela autoridade fiscal de origem (autoridade preparadora), com fulcro na função de autotutela do art. 149, I, do CTN (“o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa (...) quando a lei assim o determine”). Esse direcionamento para a autoridade preparadora mostra-se coerente com o fato de os julgadores administrativos **não terem mais atividade jurisdicional a desempenhar, uma vez que a tutela jurisdicional já foi prestada pela decisão administrativa definitiva**. Com efeito, o julgador administrativo estará “impedido de rejulgar pedido baseado em mesma causa de pedir entre as mesmas partes”.⁶ Ademais, é o agente fiscal na unidade preparadora de origem quem terá conhecimento de quais foram os diferentes atos administrativos tributários lavrados com a mesma motivação. Com isso, é possível encerrar os litígios de forma eficaz, sem necessidade de qualquer interferência no mérito pela autoridade julgadora.

Dessa forma, no presente caso, não apenas o presente Colegiado não poderia julgar diferente, mas deveria, por exigência legal do art. 45, do Decreto n.º 70.235/72, encaminhar o processo à autoridade fiscal de origem para aplicar as razões de decidir da decisão administrativa tributária definitiva favorável ao sujeito passivo.

Em se tratando de atos lavrados com os mesmos motivos (pressupostos de fato e pressupostos de direito) e, portanto, a mesma motivação que tenha sido julgada na decisão

⁵ Quanto à motivação do ato administrativo tributário (incluído o Auto de Infração e o Despacho Decisório) e seus pressupostos de fato e de direito do ato, bem como quanto a motivação da decisão administrativa tributária, *vide*: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 114-123.

⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada sobre questão*. São Paulo: Thomson Reuters, 2018. p. 302.

administrativa definitiva favorável ao sujeito passivo, a aplicação de suas razões de decidir é um verdadeiro **dever** das autoridades administrativas, por exigência legal do art. 45 do Decreto n.º 70.235/1972, e não mera faculdade.

Nesse sentido, trago as razões pelas quais eu votei no sentido de dar provimento ao recurso considerando a aplicação das decisões administrativas proferidas nos PAFs 11020.003294/2009-56 (Acórdão n.º 3801-001.789) e 11020.000249/2010-83 (Acórdão n.º 3801-001.788).

É como declaro meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne