



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

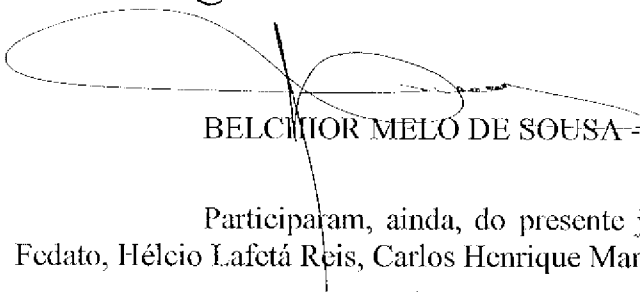
Processo nº 13027000443200486
Recurso nº 151.668
Resolução nº 3803-00.037 – 3ª Turma Especial
Data 02 de fevereiro de 2010
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente INDÚSTRIAS DE BALAS MUNARFREY LTDA.
Recorrida DRJ-SANTA MARIA/RS

RESOLUÇÃO Nº 3803-00.037

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à autoridade fiscal de jurisdição, nos termos do voto do Relator.


ALEXANDRE KERN – Presidente


BELCIIOR MELO DE SOUSA – Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Maurício Fedato, Hélcio Lafetá Reis, Carlos Henrique Martins de Lima e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 18-7.697, de 06 de setembro de 2007, da DRJ/Santa Maria/RS, fls. 346 a 356 que indeferiu a solicitação da impugnante, mantendo o despacho decisório que efetuou glosa nos créditos de COFINS e não homologou as compensações declaradas, em face da manifestação de inconformidade de fls. 126 a 147.

A glosa dos créditos, no valor de R\$ 49.282,16 (reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 103.441,20), foi efetuada pela Delegacia da Receita Federal em Passo Fundo, quanto aos insumos incorporados às vendas para as comerciais exportadoras com fim específico de exportação, fls. 62 a 68, por não serem produtos remetidos pelo fabricante/vendedor diretamente a embarque para exportação ou a recinto alfandegado, e sim para domicílios fiscais das comerciais exportadoras.

Cientificada da decisão em 16 de outubro de 2007, apresenta recurso voluntário, fls. 359 a 366, em 19 de novembro de 2007, na pretensão de que seja reformada a decisão que combate, argumentando:

a) acerca da nulidade do despacho decisório que efetuou a glosa dos créditos de COFINS, sem indicar expressamente a legislação em que se amparou. Com essa omissão teria havido cerceamento da defesa da contribuinte;

b) que os créditos decorrem da impossibilidade de sua dedução por inexistência de débitos, em face da entrega para comercial exportadora para fim específico de exportação;

c) que a decisão foi mantida pela DRJ sob a premissa de que a impugnante bem compreendeu o fato que está subjacente ao motivo da glosa, qual seja a *'possibilidade de desvio de mercadorias destinadas à exportação para o mercado interno'*;

d) que as notas fiscais e “os SISCOMEX” foram desconsiderados sem se levar em conta que os bens em questão foram exportados, gerando-lhe o direito ao crédito;

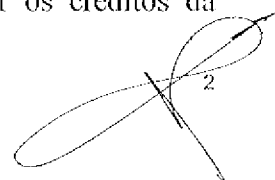
e) que tendo seis (6) meses para “baixar” o SISCOMEX junto à Receita Federal, “as SISCOMEX foram baixadas em trinta (30) dias, muitos meses antes do legalmente exigido, o que demonstra a lisura dos procedimentos adotados pelo contribuinte.”;

f) que suas exportações para o Paraguai, onde a empresa é líder de vendas, é efetuada pela cidade de Foz do Iguaçu, por onde é realizado o transporte terrestre;

g) no mérito, que os preceitos legais contidos no art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que prevê a não-incidência da contribuição em apreço nas vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, bem como a possibilidade de compensação dos créditos previstos no art. 3º, §§ 1º e 3º, desta lei, com outros tributos, não foram observados pelo auditor fiscal;

i) de igual forma prescrevia a IN SRF nº 460/2004, que regulamentava a matéria ao tempo da declaração de compensação, poder o contribuinte compensar os créditos da




2

contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, “...se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes [...] de vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação”;

j) do enunciado normativo acima não se pode admitir que, por entender que as mercadorias poderiam ser desviadas para o mercado interno, venha o Fisco e desaprove os créditos da recorrente, afirmando, inclusive, o julgador ser irrelevante se foram ou não exportados tais bens;

Para comprovar a efetividade das exportações a recorrente anexou cópias:

a) das notas fiscais de remessa da produção do estabelecimento para empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação;

b) notas fiscais de exportação de mercadorias, recebidas com o fim específico de exportação (da comercial exportadora para o importador estrangeiro);

c) extrato SISCOMEX, comprovando a exportação.

Requer, ao fim, o acolhimento das razões de fato e de direito apresentadas, para reformar a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro BELCHIOR MELO DE SOUSA, Relator

Preliminar de Tempestividade

O prazo fatal para a apresentação da defesa foi 15 de novembro de 2007, quinta-feira, feriado nacional. O dia 16 de novembro, sexta-feira, foi declarado ponto facultativo, no qual não houve expediente na Receita Federal. O prazo final, portanto deslocou-se para 19 de novembro, data em que o presente recurso voluntário foi apresentado.

Acolhida a preliminar de tempestividade e atendidos os demais requisitos para a admissibilidade do recurso, dele conheço.

Da nulidade – cerceamento de defesa

Esta preliminar foi pedida e negada pela DRJ com a seguinte ementa:

A perfeita descrição dos fatos, permitindo ao sujeito passivo compreender qual a infração à legislação que lhe está sendo imputada, de forma que possa defender-se plenamente, afasta a nulidade do despacho que deixou de relacionar toda a legislação infringida

De fato, os fundamentos do despacho decisório e este próprio ato dispositivo não erige nenhuma base legal para negar o direito aos créditos relativos às vendas para as comerciais exportadoras. Diz apenas que

“todas as vendas realizadas às comerciais exportadoras [...] não tiveram os produtos remetidos pelo fabricante/vendedor diretamente a embarque para exportação ou a recinto alfandegado [...] o que contraria frontalmente a legislação vigente e, por isso, não satisfaz a condição essencial para caracterizar a venda ‘com fim específico de exportação’ e, conseqüentemente, usufruir os benefícios fiscais da não-incidência do PIS e da COFINS”.

Sustenta-se também a decisão numa situação fática que, segundo registra, houve constatadas irregularidades nos procedimentos de exportação da empresa **Exportadora de Manufaturados La Paz**, com domicílio em Poz do Iguaçu.

Essa ação fiscal na empresa acima foi realizada em 2004, e cobriu os anos-calendário 2000 a 2003, sendo verificado, inclusive, fraudes em documentos de exportação. Em face dessa verificação, indica que esta é a principal cliente da recorrente na aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação.

Ocorre que, segundo os dados da escrita contábil trazidos aos autos – razão analítico – do total de faturamento em 2004 para fim de exportação, para diversas comerciais exportadoras, de R\$ 4.312.935,24, as vendas para a Exportadora de Manufaturados La Paz gira em torno de 13%; e de um total de 179 notas fiscais, as emitidas para a dita empresa não chega 30%. Logo, o dado que fornece a auditoria no seu trabalho de apuração do crédito da recorrente é inverídico.

O acautelamento para que os produtos exportáveis, ao gozarem de benefícios fiscais, não sejam facilmente desviados para o mercado interno é, com efeito, o que justifica a exigência na legislação específica de seu embarque direto ou a sua entrega em recinto alfandegado. Não indicar a legislação em que se amparou, o que, em Direito, por vezes denota equívocos, falhas de interpretação, interpretações restritivas ou extensivas, é fator que tende a reduzir o espectro de atuação da Defesa para rebater a negação do direito subjetivo (ou contrapor uma acusação em auto de infração, noutra hipótese) e, com isso, ampliar a visão do julgador, que pode proferir uma decisão mais equânime.

Em que pese isso, por ter a recorrente bem manejado a legislação que milita em seu favor, considero superada a questão e não me inclino a declarar a nulidade do procedimento fiscal.

Mérito – fim específico de exportação

O aproveitamento dos créditos incidentes sobre insumos aplicados em produtos cujo destino seja a exportação é regulado pela própria lei instituidora do regime não-cumulativo para a COFINS: a lei nº 10.833/2003, em seu art. 6º e parágrafos:

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.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

O caput do art. 6º cuida de imunidade tributária, porquanto está regulando o art. 149, § 2º, I, da CF/88, com redação veiculada pela EC nº 33/2001:

"Art. 149. [...]

Parágrafo segundo. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

A desoneração das exportações no regime cumulativo das contribuições se dá por meio do crédito presumido de IPI para ressarcimento da Cofins e da contribuição para o PIS.

É curioso o paralelo que existe em ambas as legislações que cuida dessa desoneração: a Lei nº 9.363/96, que regula o crédito presumido de IPI, e a Lei nº 10.833/2003, já referida retro.

A primeira, não define o que vem a ser "venda com o fim específico de exportação". No parágrafo único do art. 3º a Lei nº 9.363/96 determina que:

"Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de **receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.**" [destaque acrescido].

Como se vê, para esta matéria, o uso subsidiário da legislação do IPI é para os conceitos das categorias acima.

Ao final, esta lei remete ao Ministro da Fazenda a competência de expedir as instruções regulamentares, inclusive quanto aos requisitos:

Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

Tais instruções foram regradadas inicialmente pela Portaria nº 38, de 27 de fevereiro de 1997 - revogada pela Portaria nº 64, de 24 de março de 2003, logo após também revogada pela Portaria nº 93, de 27 de abril de 2004, hoje em vigor. Esta, dispôs:

a) que os conceitos de produção, MP, PI e ME são os da legislação do IPI;

b) o conceito de “**venda com o fim específico de exportação**” como abaixo se vê:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

[...]

§ 11. Os conceitos de produção, MP, PI e ME são os constantes da legislação do IPI.

§ 12. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

[...]

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou **depósito**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente. [destaque acrescido]

Ainda complementando esta regulamentação, a IN SRF nº 419, de 10 de maio de 2004, reitera o destino suficiente dos produtos vendidos para comerciais exportadoras: depósito e não recinto alfandegado:

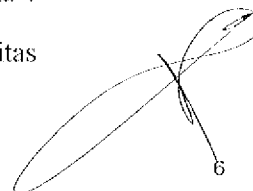
Art. 17. Para efeitos desta Instrução Normativa considera-se:

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor para embarque ou **depósito**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente. [destaque acrescido]

Por sua vez, a Lei nº 10.833/2003, ao estabelecer a não-incidência da COFINS decorrentes das operações de venda para empresas comerciais exportadoras, não conceitua para esta finalidade o que vem a ser “venda com o fim específico de exportação”, nem mesmo remete para qualquer outra norma o estabelecimento deste conceito.

Embora editada antes desta lei, IN SRF nº 247/2002, por não ter sido alterada nestes pontos, serve-nos de referência normativa. Semelhantemente à Lei nº 10.833/2003, ao tratar do regime não-cumulativo, para as hipóteses que elenca, institui uma “não-incidência”:

“Art. 45. O PIS/Pasep não-cumulativo não incide sobre as receitas decorrentes das operações de:



6

- I - exportação de mercadorias para o exterior;
- II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível; e
- III - vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.” [destaque acrescido]

Aqui, a norma não se preocupa em conceituar o que vem a ser “venda com fim específico de exportação”, exatamente como não o faz a Lei nº 10.833/2003. Porém este mesmo regulamento, ao disciplinar a isenção das contribuições, e no rol as vendas para as comerciais exportadoras, aí ela conceitua, e – assim como na concessão do benefício fiscal da suspensão do IPI, como veremos a seguir – diz que o destino dos produtos destinados à exportação, se não embarcados diretamente pelo vendedor, é o recinto alfandegado

Isenções

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

[...]

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.” [destaque acrescido]

A matriz legal da suspensão do IPI é o art. 39 da Lei nº 9.532/97, a seguir transcrito. E o seu conceito de “venda com fim específico de exportação”:

“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**;

[...]

§ 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.” [destaque acrescido]

Está reproduzida no regulamento do IPI, Decreto nº 4.544/2002:

CAPÍTULO II

DA SUSPENSÃO DO IMPOSTO

Seção I

Disposições Preliminares

Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:

[...]

V - os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39):

a) empresas comerciais exportadoras, **com o fim específico de exportação** nos termos do parágrafo único deste artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso I); [destaque acrescido]

[...]

§1º No caso da alínea a do inciso V, consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para **recintos alfandegados**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º). [destaque acrescido]

Este mesmo decreto ao tratar do crédito presumido, usa da mesma expressão, sem, contudo, conceituá-lo. Firme-se que, como regra legislativa, se o conceito fosse genérico, portanto aplicável para toda e qualquer hipótese, ele não estaria segregado no capítulo da suspensão do imposto. Estaria numa subseção à parte com o complemento, “para os fins deste decreto considera-se venda com o fim específico de exportação...”. Ou, então, um parágrafo seria acrescentado ao artigo 179 vinculando o conceito ao do artigo 42, § 2º.

CAPÍTULO X

DOS CRÉDITOS

Seção II

Das Espécies dos Créditos

Subseção V

Do Crédito Presumido

Ressarcimento de Contribuições

Art. 179. A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do imposto, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de MP, PI e ME, para utilização no processo produtivo (Lei nº 9.363, de 13 de dezembro 1996, art. 1º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior (Lei nº 9.363, de 1996, art. 1º, parágrafo único).

§ 2º O crédito presumido de que trata o caput deste artigo será determinado de conformidade com o art. 180 (Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º).

§ 3º Alternativamente ao disposto no § 2º, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do imposto de conformidade com o disposto no art. 181 (Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, art. 1º).

§ 4º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma do § 3º todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 1996, que institui o crédito presumido a que se refere o caput (Lei nº 10.276, de 2001, art. 1º, § 5º).

Atente-se, então, que o conceito de “venda com fim específico de exportação” vinculado à entrega do produtos a recinto alfandegado está sempre no contexto da concessão de benefícios fiscais. Quando o assunto são incentivos fiscais, a Lei nº 10.833/2003, e a Lei nº 9.363/96 não cuidaram de conceituar, e seus regulamentos quando, o fizeram definiram, inequivocamente, que o depósito pode ser o destino, por conta e ordem da comercial exportadora. E não se pode inferir, sem o perigo de se fazer uma aproximação grosseira, que o Ministro de Estado da Fazenda e o Secretário da Receita Federal baixaram tais atos servindo-se de sinônimos.

O dicionário Jurídico Tributário¹ define:

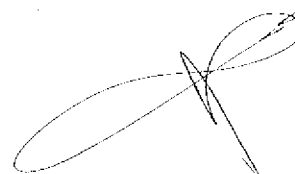
“Benefícios fiscais são as medidas de caráter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem Incentivo fiscal, figura situada no âmbito da extrafiscalidade, consiste na redução do quantum debeat de natureza tributária, ou mesmo na eliminação da exigibilidade. Sua instituição, quando legítima, representa instrumento de Ação Econômica e Social, objetivando à consecução do bem comum.”

Dos conceitos acima, portanto, nota-se que benefício fiscal é toda liberalidade tributária que vise a atender interesse público de qualquer ordem, ao passo que incentivo, sendo benefício específico, objetiva satisfazer interesse de ordem econômica e social, como geração de empregos, aumento de salários, redução de preços de produtos, estimular atividades econômicas em troca de contrapartidas de ordem social, e, no caso específico, o atendimento à Política Macroeconômica de não se exportar tributo ou contribuição.

Ao colocar a questão neste prisma, destaco que para uma matéria a exigência de destino do produto é uma, e diferente a exigência para a outra matéria. Assim se deflui, porque o termo depósito não tem o mesmo significado de recinto alfandegado

E não é só. Retornando à IN SRF nº 247/2002, regulamentadora da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelece que na hipótese de a vendedora não poder utilizar os créditos por não apurar débitos ou

¹ Dicionário Jurídico Tributário. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 83.



o apurarem em menor proporção, poderão pedir ressarcimento observada a legislação específica:

Art. 81. Na hipótese da não-incidência de que trata o art. 45, a pessoa jurídica vendedora pode utilizar os créditos, apurados na forma dos arts. 66, 68 e 69, para fins de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano calendário, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no art. 79 e no caput deste artigo, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

É a legislação específica, ao tempo do protocolo do pedido é a IN SRF nº 210/2002, hoje a IN SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, nada reza acerca do conceito aqui vergastado e, portanto, nada que diga respeito a entrega das mercadorias vendidas a recinto alfandegado.

Se a regulamentação da matéria conexa à utilização dos créditos no regime da não-cumulatividade – o crédito presumido de IPI – pretendesse que a mercadoria vendida a comercial exportadora fosse destinada a um ambiente sob controle aduaneiro, não haveria necessidade de assentar um termo distinto do já largamente utilizado nos dispositivos legal e regulamentares que tratam da suspensão do IPI e da isenção das contribuições; ou, então, teria delimitado a natureza jurídica do “depósito”, acrescentando-lhe a palavra “alfandegado”.

A DRJ, ao manter o indeferimento parcial do pedido de ressarcimento, com base no conceito de “vendas com fim específico de exportação” não se serve sequer de um parecer normativo, mas de soluções de consulta de Superintendências Regionais que fazem integrações das normas editadas para as distintas matérias, para restringir aquilo que a lei não restringiu.

Portanto, com base neste conceito aqui expendido e no fato subjacente, não vejo como descaracterizar a finalidade de exportação da venda para a comercial exportadora, sobretudo quando:

a) não é verídico o fato de que a empresa autuada por documentos falsamente manipulados para exportação representa grande proporção das vendas da recorrente dentre as vendas para comerciais exportadoras;

b) na vista de uma amostra razoável os documentos de venda da recorrente dão aparência de estarem bem casados com as notas fiscais de exportação;

c) todas as notas estão vinculadas a comprovantes de exportação, alguns diferenciados em razão da fronteira, carimbados pela Aduana.

Em vista do exposto, voto por converter o processo em diligência para que a Delegacia da Receita Federal em Passo Fundo ateste, justificando, se os documentos de exportação anexados aos autos **são ou não são representativos de efetivas exportações** pelas comerciais exportadoras com quem a recorrente tem relações comerciais.

Após a conclusão da diligência, intime-se a recorrente para que se manifeste sobre o seu resultado, concedendo-lhe o prazo regulamentar.



BELCHIOR MELO DE SOUSA

