



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13830.720666/2016-22
ACÓRDÃO	3201-012.758 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAMIL ALIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011, 2012

NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Para fins da não incidência do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica que vende mercadorias a empresa comercial exportadora deverá comprovar a venda com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora e, como destino das mercadorias, o embarque de exportação ou recintos alfandegados, remetidas diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica vendedora, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. MEMORANDO DE EXPORTAÇÃO.

O Memorando de Exportação, ao qual se refere o Convênio ICMS nº 84, de 25 de setembro de 2009, ou qualquer outro documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação, não é hábil para comprovar a venda com o fim específico de exportação e não é suficiente para assegurar a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas vendas efetuadas a Empresa Comercial Exportadora.

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. SUCESSÃO DE EMPRESAS. MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA DA EMPRESA SUCESSORA.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório (Súmula CARF nº 113).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2011, 2012

NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Para fins da não incidência do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica que vende mercadorias a empresa comercial exportadora deverá comprovar a venda com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora e, como destino das mercadorias, o embarque de exportação ou recintos alfandegados, remetidas diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica vendedora, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. MEMORANDO DE EXPORTAÇÃO.

O Memorando de Exportação, ao qual se refere o Convênio ICMS nº 84, de 25 de setembro de 2009, ou qualquer outro documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação, não é hábil para comprovar a venda com o fim específico de exportação e não é suficiente para assegurar a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas vendas efetuadas a Empresa Comercial Exportadora.

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. SUCESSÃO DE EMPRESAS. MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA DA EMPRESA SUCESSORA.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório (Súmula CARF nº 113).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

1. DA AUTUAÇÃO

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte acima identificado, foram lavrados os autos de infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 619-650), cujos montantes lançados foram deduzidos de ofício dos saldos de créditos escriturais do sujeito passivo.

Os dispositivos legais infringidos, os procedimentos e as verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, constam da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos referidos autos de infração, conforme a seguir sintetizado.

Trata-se de procedimento fiscal com a finalidade de verificação do cumprimento da condição necessária para não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre receitas de vendas à empresa comercial exportadora com fim específico de exportação para o exterior, qual seja, de que as mercadorias foram remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, conforme previsto no § 1º do art. 45 do Decreto nº 4.524/2002 e no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.152/2011, que disciplina o inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e o inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

A Fiscalização relata que a fiscalizada foi intimada a comprovar o cumprimento das condições com documentos hábeis (conhecimento de transporte ou equivalente) através do Termo de Intimação Fiscal nº 1, cujo anexo continha as

notas fiscais em questão. Entretanto, o estabelecimento fiscalizado, ao invés de apresentar documentos exigidos, optou por apresentar as notas fiscais de exportação da comercial exportadora, comprovantes de exportação, conhecimentos de transporte internacional por rodovia, manifestos internacionais de carga e memorandos de exportação.

Acrescenta que, novamente intimada a apresentar os conhecimentos de transporte ou equivalentes, visto que constou nas notas fiscais o código 1 – frete por conta da emitente da nota fiscal(sujeito passivo), a fiscalizada informou não os possuir, alegando que o frete foi por conta das comerciais exportadoras, tendo inclusive uma delas (Atacado Fernandes de Gêneros Ali. Imp. Exp. Ltda.

CNPJ 05.415.585/0001-24) transportado em veículos próprios.

A Fiscalização relata ainda que, intimada através do Termo de Constatação Fiscal que seria lançado de ofício os tributos sobre as vendas às comerciais exportadoras, a fiscalizada novamente informou não possuir os conhecimentos de transporte ou equivalentes pelo motivo de os fretes em questão terem sido pagos pelas comerciais exportadoras. A fiscalizada também alegou e comprovou que o código 1, aposto nas notas fiscais, indica que o frete pode ser por conta do destinatário.

Considerando procedente a alegação da fiscalizada, a Fiscalização então intimou as comerciais exportadoras a apresentar os conhecimentos de transporte ou equivalentes. E relata:

A ATAC FERNANDES GEN ALIM EXP LTDA ATAC FERNANDES CNPJ 05.415.585/0001-24, que já havia declarado por escrito (fls. 373) que transportou os produtos em veículos próprios, não foi intimada.

A IMPEX EXPORTADORA E IMPORTADORA DE ALIMENTOS EIRELI, CNPJ 11.627.579/0001-33, declarou (fls. 501/504) através de procurador que:

- o transporte das mercadorias do estabelecimento industrial (Docelar Alimentos e Bebidas S/A) até a exportadora (IMPEX Exportadora e Importadora de Alimentos Eireli), localizada na fronteira, foi regularmente contratado e efetivado por empresas transportadoras ou, conforme o caso, por motoristas particulares, chamados freteiros;

- houve regular transbordo das mercadorias, que foram encaminhadas à unidade alfandegária de Ponta Porã/MS, para os trâmites de exportação, mais especificamente à empresa COMPAR importadora Y Exportadora, da cidade de Pedro Juan Caballero/PY.

Carreou cópias de recibos de autônomos, onde não constam o local de coleta e entrega.

Portanto, quanto às vendas para essa comercial exportadora, está comprovado que as mercadorias não seguiram diretamente para embarque de exportação ou

para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Houve transbordo na comercial exportadora.

A EXPORTRADE IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÕES LTDA EPP CNPJ 05.017.111/0001-24, declarou (fls. 461/464) através de seu diretor administrativo que não foram entregues pelos transportadores qualquer conhecimento de transporte ou equivalente, no trajeto do estabelecimento industrial até a fronteira, porém apresentou os conhecimentos de transporte internacional e outros documentos referentes a todas as notas fiscais em questão. Em suma, só não apresentou os documentos comprovando que as mercadorias seguiram diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Quanto à MIRANDA IMPORTADORA E EXPORTADORA EIRELI, CNPJ 05.802.867/0001-84, foram emitidas duas intimações, entretanto, ambas voltaram após três tentativas de entrega cada, com a observação dos Correios de ausente.

A Fiscalização salienta que a documentação apresentada pela fiscalizada e posteriormente pelas comerciais exportadoras, comprovando que os produtos foram por elas exportados, não comprova o cumprimento das obrigações acessórias que condicionam a suspensão do tributo por parte da fiscalizada (de que os produtos saíram do estabelecimento fiscalizado na Fazenda Nova América em Tarumã/SP e seguiram diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora). Explica que, na farta documentação apresentada, faltaram somente os documentos que poderiam comprovar o cumprimento da condição prevista no § 1º do artigo 45 do Decreto nº 4.524/2002.

Observa que a condição de remeter os produtos vendidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (previsto no § 1º do artigo 45 do Decreto nº 4.524/2002), não constitui mero detalhe legal ou "letra morta", mas normas e dispositivos legais de segurança que possuem função de criar condições a serem cumpridas para a garantia da não incidência dos tributos, objetivando dificultar desvios na destinação dos produtos, vendidos com o fim específico de exportação, impedindo que estes produtos sejam comercializados indevidamente no mercado interno, valendo-se dos benefícios fiscais concedidos para produtos vendidos a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação. Destaca o art. 111 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

Diante do exposto, a Fiscalização decidiu apurar e lançar de ofício a Contribuição para o PIS e a Cofins sobre as vendas para comercial exportadora, com fim específico de exportação, constantes da relação anexa ao Termo de Constatação Fiscal (fls. 374-377).

Também constatou que o sujeito passivo possuía saldos credores a seu favor das duas contribuições, referentes ao ano-calendário de 2006, devidamente declarados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon). Assim, os montantes lançados através dos autos de infração foram integralmente compensados de ofício com os saldos credores, ficando o sujeito passivo intimado a efetuar os ajustes dos saldos credores de acordo com os autos de infração.

Os valores lançados foram acrescidos de multa de ofício de 75%.

2. DA IMPUGNAÇÃO Cientificada das autuações em 06/05/2016 (fl. 655), a Interessada apresentou, em 06/06/2016, a impugnação (fls. 659-680) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

I. DOS FATOS Apresenta os fatos atinentes a este processo, e aduz que o presente ato administrativo de lançamento está pautado por ilegalidades e inconstitucionalidades.

II. MÉRITO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. EXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

II. A. PREMISSA. DESONERAÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

LEGISLAÇÃO REGULADORA. INTERPRETAÇÃO ADEQUADA.

Discorre sobre a legislação a respeito da desoneração tributária das receitas de exportações, partindo da Constituição Federal e citando as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e o Decreto nº 4.524/2002. Passa, então, a discursar sobre a interpretação do texto constitucional a respeito da imunidade tributária destinada à desoneração das exportações, e sua relação com a regulamentação estabelecida pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Alega que, no caso concreto, não há dúvida de que houve exportação e, por outro lado, não consta qualquer prova efetiva realizada pelo Fisco de que o produto não foi remetido diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

II. B. PREMISSA. ASPECTOS NAO CONTROVERTIDOS NO CASO CONCRETO. RELEVÂNCIA PARA A SOLUÇÃO.

Aduz que existem diversos fatos relevantes e incontroversos capazes de conduzir à conclusão de que a impugnante realizou a exportação, mesmo que indireta, por meio da venda com fim específico.

Como primeira premissa, salienta que: inexistente qualquer informação ou documento capazes de sustentar a inexistência da exportação dos produtos; a Fiscalização não alegou inexistência de exportação, fraude ou mesmo imputou multa qualificada de 150%, o que seria natural e obrigatória caso tenha ocorrido algum procedimento com o objetivo de mascarar vendas no mercado interno por meio de exportações inexistentes.

Acrescenta que não resta dúvida, diante do próprio trabalho da Fiscalização, de que houve exportações dentro do prazo de 180 dias do recebimento das mercadorias.

Como segunda premissa, aduz que não há possibilidade do creditamento de PIS e Cofins na hipótese de aquisição com finalidade específica de exportação.

Como terceira premissa, alega que as notas fiscais e a contabilização pela impugnante são de venda com fim específico de exportação, isto é, as notas fiscais descreviam claramente o fim específico de exportação, além de incluir, no campo observações, a venda com suspensão, em cumprimento às obrigações acessórias.

Como quarta premissa, salienta que a Fiscalização não contesta que as comerciais exportadoras estavam habilitadas para realizar exportações.

Como quinta premissa, afirma que o frete era de responsabilidade das empresas comerciais exportadoras, de tal sorte que não se poderia exigir da impugnante tal demonstração.

Alega que houve mero formalismo utilizado para se desconsiderar as operações de exportação lícitas e verdadeiras, e que caberia ao Fisco a apresentação de prova de que a remessa não teria sido direta (art. 142 do CTN).

II. C. O CASO CONCRETO. EXISTÊNCIA DE EXPORTAÇÃO. PECULIARIDADE.

CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Explica que o caso concreto envolve a venda com fim específico de exportação pela impugnante (DOCE LAR, atualmente CAMIL) para comerciais exportadoras, devidamente regulares, as quais realizaram a exportação de seus produtos, em regra, açúcar tipo exportação.

Ressalta que a impugnante cumpriu a legislação específica do PIS e da Cofins, e realizou as vendas com fim específico de exportação, uma vez que:

- (i) - as notas fiscais informavam claramente venda com fim específico de exportação;
- (ii) - a contabilidade e obrigações acessórias assim descreveram a operação;
- (iii) - o destino dos produtos era comerciais exportadoras devidamente regulares;
- (iv) - houve exportação.

Argumenta que os dispositivos legais que disciplinam a operação quanto ao PIS e à Cofins (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente nos arts. 5º e 6º) somente enunciam venda com fim específico de exportação, nada constando em Lei (princípio da legalidade) quanto à remessa direta.

Destaca que somente no Decreto nº 4.524/2002 que surge a exigência ligada à remessa direta, de modo que o ato infralegal teria inovado a ordem jurídica e, por conseguinte, é ilegal.

Aduz que a intenção do legislador foi desonerar a exportação e, na hipótese de o adquirente não exportar mediante ausência de comprovação do embarque, caberá a este (adquirente) o recolhimento de tributos, inclusive, no tocante à operação anterior.

Ressalta que inexistente dúvida de que a impugnante realizou operação com fim de exportação, e que a adquirente dentro do prazo de 180 dias exportou as mercadorias.

Acrescenta que a impugnante não estava incumbida do transporte, mas a própria comercial exportadora. E que a responsabilidade e a culpa por mera irregularidade não podem ser imputadas à impugnante.

Defende que a exigência de formalidade no tocante à remessa direta é somente para se obter mais controle acerca das operações de exportação, evitando fraudes e o não envio de bens ao exterior.

Arremata que no presente caso a exportação ocorreu e os requisitos gerais da legislação foram cumpridos, inclusive quanto à menção em obrigação acessória do fim específico de exportação.

E o Fisco não poderia se apegar a formalismo desnecessário (desproporcional) para desconsiderar uma operação de exportação.

Conclui, assim, que o lançamento é improcedente, pois houve exportação, de maneira que não há incidência de PIS e Cofins.

III. JUROS E MULTA III. A. JUROS SELIC Propugna que os juros são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado.

Defende o pressuposto de que a taxa de 1%, prevista no dispositivo legal, é limite máximo para sua fixação, não mero parâmetro para tanto. Argumenta que não se pode admitir que os juros, em matéria tributária, sejam equivalentes às taxas do mercado financeiro.

III. B. JUROS SOBRE A MULTA Ressalta a impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício, por ausência de fundamento legal.

III. C. A MULTA APLICADA. IMPOSSIBILIDADE DE SUCESSÃO E CONFISCO Explica que no presente caso os fatos geradores foram praticados pela DOCELAR S/A, que foi incorporada posteriormente pela impugnante, e que a multa de ofício de 75% aplicada não pode ser exigida da impugnante sucessora (CAMIL), nos moldes dos arts. 132 e 133 do Código Tributário Nacional, bem como pelos princípios de direito sancionador de que a pena não pode ultrapassar o seu infrator.

Acrescenta que a multa aplicada ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal.

No entanto, apenas por argumentar, alega que a multa deve ser reduzida, em vista de seu caráter confiscatório, ao patamar de 20%, no mínimo, de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

VI. CONCLUSÃO. PEDIDO.

Ao final, a Impugnante conclui que o presente lançamento possui inúmeros equívocos de cunho fático e jurídico que permitem reconhecer sua nulidade ou mesmo improcedência.

Requer, assim, que seja julgada procedente a presente impugnação a fim de reconhecer a nulidade, ou, no mérito, total improcedência do lançamento, conforme razões aduzidas, como medida de constitucionalidade, legalidade e justiça.

Outrossim, requer a juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, caso seja necessário ao deslinde do presente caso, em cumprimento ao devido processo legal e verdade material.

Ao longo de sua impugnação, cita doutrina e jurisprudência do CARF e dos Tribunais Superiores.

Do Parecer Técnico Posteriormente, 19/10/2016, a Interessada apresentou a petição de fls. 723-727, em que reitera os principais pontos de sua irrisignação e requer a juntada do Parecer Técnico de Natureza Contábil e Tributária (fls. 728-817), que, ao final, apresenta as seguintes conclusões:

5 Conclusão e Encerramento Diante de tudo aquilo que foi avaliado, estes Subscritores entendem que as notas de entrada e saída estão conectadas por meio de referência expressa no campo Dados Adicionais, subcampo Informações Complementares e a operação de saída das mercadorias do estado sul-mato-grossense encontra-se fartamente apoiada em documentação fiscal idônea e com direta menção entre si.

Não há que se falar em falta de indicação de que as mercadorias foram remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados e depois enviadas aos respectivos clientes finais, pois a documentação faz prova justamente desse aspecto da operação.

Ademais, verifica-se que as operações de entrada e saída estão acobertadas por documentos fiscais hábeis e dotados de clara anuência do Fisco, tanto em âmbito federal quanto estadual, por meio de das devidas autenticações.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 106-030.753 – 1ª TURMA/DRJ06 que apresentou o seguinte resultado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011, 2012

NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Para fins da não incidência do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica que vende mercadorias a empresa comercial exportadora deverá comprovar a venda com o fim específico de exportação, o que é feito mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora e, como destino das mercadorias, o embarque de exportação ou recintos alfandegados, remetidas diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica vendedora, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

NÃO INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. MEMORANDO DE EXPORTAÇÃO.

O Memorando de Exportação, ao qual se refere o Convênio ICMS nº 84, de 25 de setembro de 2009, ou qualquer outro documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação, não é hábil para comprovar a venda com o fim específico de exportação e não é suficiente para assegurar a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas vendas efetuadas a Empresa Comercial Exportadora.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados.

AUTORIDADES JULGADORAS DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. VINCULAÇÃO. COMPETÊNCIA.

Pelo caráter vinculado de sua atuação, as autoridades julgadoras de primeira instância administrativa estão impedidas de apreciar alegações que impliquem, ainda que indiretamente, na inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais validamente editados.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente, portanto dele conheço.

Do mérito

Conforme relatado, a Fiscalização efetuou o lançamento dos créditos tributários da Contribuição para o PIS e da Cofins em razão da não comprovação do cumprimento da condição necessária para não incidência dessas contribuições sobre receitas de vendas à empresa comercial exportadora com fim específico de exportação para o exterior, qual seja, de que as mercadorias foram remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, conforme previsto no § 1º do art. 45 do Decreto nº 4.524, de 2002, e no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.152, de 2011, que disciplina o inciso III do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

A Recorrente se contrapõe a esse entendimento reafirmando se tratar de receitas de exportação imunes (art. 149 da Constituição Federal) e por inexistir dúvida quanto à efetiva exportação, dentro do prazo de 180 dias.

As vendas de mercadorias para empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação encontravam-se originalmente reguladas pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 nos seguintes termos:

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

(...)

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

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

§ 2º As isenções previstas no *caput* e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3o da Lei no 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Considerando os dispositivos legais supra, vale destacar que, a par da imunidade tributária prevista no § 2º do art. 149 da Constituição Federal¹, relativa às receitas decorrentes de exportação, a lei criou isenções das contribuições para o PIS e Cofins em relação a receitas decorrentes de vendas “com fim específico de exportação”, sendo os seguintes os demais pré-requisitos:

a) vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras de que trata o Decreto-lei nº 1.248/1972; ou

b) vendas a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Quanto à definição do “fim específico de exportação”, esta se deu no parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/1972, *verbis*:

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

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

a) **embarque de exportação** por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) **depósito em entreposto**, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob **regime aduaneiro extraordinário de exportação**, nas condições estabelecidas em regulamento. (g.n.)

Conforme apontado pela Fiscalização, o regime de entreposto aduaneiro a que se refere a alínea “b” do parágrafo único supra encontra-se definido no Decreto-lei nº 1.455/1976, *verbis*:

Art. 10. O regime de entreposto aduaneiro na exportação compreende as modalidades de regimes comum e extraordinário e permite a armazenagem de mercadoria destinada a exportação, em local alfandegado:

I de uso público, com suspensão do pagamento de impostos, no caso da modalidade de regime comum;

II de uso privativo, com direito a utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior, quando se tratar da modalidade de regime extraordinário.

¹ § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

§ 1º O regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinário, somente poderá ser outorgado a empresa comercial exportadora constituída na forma prevista pelo Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal.

§ 2º Na hipótese de que trata o § 1º, as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido em regulamento, poderão ficar armazenadas em local não alfandegado.

Com base nos dispositivos acima, é possível constatar que, em relação às comerciais exportadoras, o fim específico de exportação se caracteriza quando as mercadorias são remetidas para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

A Fiscalização, amparando-se nos dispositivos legais acima referenciados, concluiu, no presente caso, que o “fim específico de exportação” não se confirmara em razão das seguintes constatações:

Intimado através do Termo de Constatação Fiscal que seria lançado de ofício os tributos sobre as vendas às comerciais exportadoras, o estabelecimento fiscalizado novamente informou não possuir os conhecimentos de transporte ou equivalentes pelo motivo de os fretes em questão foram pagos pelas comerciais exportadoras.

Alegou com razão e comprovou, que o código 1, aposto nas notas fiscais, podem ser por conta do destinatário.

Sendo procedente a alegação do estabelecimento fiscalizado, a fiscalização intimou as comerciais exportadoras a apresentar os conhecimentos de transporte ou equivalentes.

A ATAC FERNANDES GEN ALIME IMP EXP LTDA ATAC FERNANDES CNPJ 05.415.585/0001-24, que já havia declarado por escrito (fls. 373) que transportou os produtos em veículos próprios, não foi intimada.

A IMPEX EXPORTADORA E IMPORTADORA DE ALIMENTOS EIRELI, CNPJ 11.627.579/0001-33, declarou (fls. 501/504) através de procurador que:

- o transporte das mercadorias do estabelecimento industrial (Docelar Alimentos e Bebidas S/A) até a exportadora (IMPEX Exportadora e Importadora de Alimentos Eireli), localizada na fronteira, foi regularmente contratado e efetivado por empresas transportadoras ou, conforme o caso, por motoristas particulares, chamados freteiros;

- houve regular transbordo das mercadorias, que foram encaminhadas à unidade alfandegária de Ponta Porã/MS, para os trâmites de exportação, mais especificamente à empresa COMPAR importadora Y Exportadora, da cidade de Pedro Juan Caballero/PY.

Carreou cópias de recibos de autônomos, onde não constam o local de coleta e entrega.

Portanto, quanto às vendas para essa comercial exportadora, está comprovado que as mercadorias não seguiram diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Houve transbordo na comercial exportadora.

A EXPORTRADE IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÕES LTDA EPP CNPJ 05.017.111/0001-24, declarou (fls. 461/464) através de seu diretor administrativo que não foram entregues pelos transportadores qualquer conhecimento de transporte ou equivalente, no trajeto do estabelecimento industrial até a fronteira, porém apresentou os conhecimentos de transporte internacional e outros documentos referentes a todas as notas fiscais em questão. Em suma, só não apresentou os documentos comprovando que as mercadorias seguiram diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados.

Quanto à MIRANDA IMPORTADORA E EXPORTADORA EIRELI, CNPJ 05.802.867/0001-84, foram emitidas duas intimações, entretanto, ambas voltaram após três tentativas de entrega cada, com a observação dos Correios de ausente.

A documentação apresentada pelo estabelecimento fiscalizado e posteriormente pelas comerciais exportadoras comprovando que os produtos foram por elas exportados não comprova o cumprimento das obrigações acessórias que condicionam a suspensão do tributo por parte do estabelecimento fiscalizado (de que os produtos saíram do estabelecimento fiscalizado na Fazenda Nova América em Tarumã/SP e seguiram diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora). Na farta documentação apresentada faltaram somente os documentos que poderiam comprovar o cumprimento da condição prevista no § 1º do artigo 45 do Decreto nº 4.524/2002.

Observe-se que a condição de remeter os produtos vendidos a empresa comercial exportadora diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (previsto no § 1º do artigo 45 do Decreto nº 4.524/2002) não constitui mero detalhe legal ou "letra morta", mas normas e dispositivos legais de segurança que possuem função de criar condições a serem cumpridas para a garantia da suspensão dos tributos, objetivando dificultar desvios na destinação dos produtos, vendidos com o fim específico de exportação, impedindo que estes produtos sejam comercializados indevidamente no mercado interno, valendo-se dos benefícios fiscais concedidos para produtos vendidos a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação. Prevê o Código Tributário Nacional(Lei 5.172/66) em seu Artigo 111 que, interpreta-se

literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção.

Diante do exposto, foram apuradas e lançadas de ofício as contribuições para o PIS e a COFINS (sobre as vendas para comercial exportadora, com fim específico de exportação, constantes na relação anexa ao Termo de Constatação Fiscal), no sujeito passivo CAMIL ALIMENTOS S/A CNPJ 64.904.295/0001-03 através de autos de infração, que fazem parte do processo eletrônico 13830-720.666/2016-22

Constata-se, pois, que, por não se ter confirmado o “fim específico de exportação” nos termos exigidos pela legislação acima abordada, seja relativamente às comerciais exportadoras do Decreto-lei nº 1.248/1972, seja em relação às demais comerciais exportadoras, a Fiscalização concluiu que as vendas sob comento se caracterizavam como vendas no mercado interno e, portanto, sujeitas à tributação das contribuições sociais, uma vez que as mercadorias eram entregues em estabelecimentos privados não alfandegados.

Argumenta o Recorrente que, por se tratar de uma imunidade tributária, cuja estatura é constitucional, e não de uma isenção (esta infraconstitucional), sua interpretação não pode ser restritiva, mas sim finalística e axiológica/teleológica, tendo em vista a finalidade constitucionalmente prevista de desoneração das exportações, encontrando-se referida imunidade regulamentada e concretizada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujos dispositivos devem ser compreendidos à luz do texto constitucional.

Aduz, ainda, o Recorrente que a Fiscalização não se pronunciara sobre a efetivação ou não das exportações no prazo de 180 dias, ou seja, ela não duvidara da existência da exportação dos produtos remetidos com fim específico de exportação à Perdigão Agroindustrial S/A e nem abordara a não utilização de crédito pela comercial exportadora, decorrendo sua conclusão somente do fato de que as mercadorias haviam sido depositadas em recintos não alfandegados, fato esse, segundo o Recorrente, decorrente de uma mera exigência formal (“mero formalismo”).

Contudo, o Recorrente nada traz aos autos para comprovar essas suas afirmativas, restringindo sua defesa ao fato de a Fiscalização não ter se pronunciado sobre as questões identificadas no parágrafo anterior. Porém, tendo a Fiscalização considerado suficiente para tributar as receitas o fato de não se ter por configurado o “fim específico de exportação”, não se poderia dela exigir avançar em questões outras que em nada alterariam sua constatação.

Aqui, merece registro, conforme o fizera o Recorrente em sua peça recursal, o fato de que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas posteriormente à Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e aos Decretos-lei nº 1.248/1972 e 1.455/1976, disciplinaram a não incidência das contribuições na exportação condicionando o direito apenas a “vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”, nada dizendo sobre o conceito do “fim específico de exportação” e não fazendo qualquer remissão a outros atos normativos regulamentares, sejam eles legais ou administrativos.

Referidas exonerações foram disciplinadas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 nos seguintes termos:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002

(...)

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

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.

(...)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

(...)

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

(...)

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.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do *caput*, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estipularam como condicionantes à exoneração sob comento que (i) a venda fosse realizada a empresa comercial exportadora e que (ii) tivesse fim específico de exportação, nada dizendo acerca da diferenciação feita pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (empresas comerciais exportadoras do Decreto-lei nº 1.248/1972 e demais comerciais exportadoras).

Merece destaque, também, o fato de as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não se referirem à isenção ou a qualquer benefício fiscal quando cuidam da exoneração das contribuições nas exportações, referindo-se a tal exoneração como hipótese de não incidência, denotando rigor técnico na elaboração desses textos legais, pois, diferentemente da isenção, que é concedida por lei e se refere ao exercício da competência tributária por parte do ente estatal, a não incidência decorrente da imunidade tributária tem estatura constitucional e tem como natureza a delimitação negativa da própria competência tributária, retirando da possibilidade de instituição de tributos determinados fatos, pessoas ou situações previamente definidos pelo legislador constituinte.

O art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003 tratam como não incidência tanto a exportação direta quanto a exportação via empresa comercial exportadora, o que indica que, tendo como destino o exterior, as vendas diretas ou indiretas não sofrem incidência das contribuições.

O Regulamento Aduaneiro, por sua vez, reproduz a definição do “fim específico de exportação” do Decreto-lei nº 1.248/1972, bem como os condicionantes relativos às exportações realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras, *verbis*:

CAPÍTULO VI

DOS INCENTIVOS FISCAIS NA EXPORTAÇÃO

Seção I Das Empresas Comerciais Exportadoras

Art. 228. As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento previsto nesta Seção (Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, art. 1º, *caput*; e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, §1º).

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 1º, parágrafo único):

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

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

Art. 229. O tratamento previsto nesta Seção aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 2º, caput):

I - estar registrada no registro especial na Secretaria de Comércio Exterior e na Secretaria da Receita Federal do Brasil, de acordo com as normas aprovadas pelos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Fazenda, respectivamente;

II - estar constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e

III - possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Art.230. São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o art. 228, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 3º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, art. 2º).

Art.231. Os **impostos** que forem devidos, bem como os **benefícios fiscais de qualquer natureza**, auferidos pelo produtor-vendedor, com os acréscimos legais cabíveis, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora no caso de (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 5º, caput):

I - não se efetivar a exportação dentro do prazo de cento e oitenta dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, na hipótese de mercadoria submetida ao regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 9º, caput);

II - revenda das mercadorias no mercado interno; ou

III - destruição das mercadorias.

§1º-O recolhimento dos créditos tributários devidos, em razão do disposto neste artigo, deverá ser efetuado no prazo de quinze dias, a contar da ocorrência do fato que lhes houver dado causa (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 5º, §2º).

§2º-Nos casos de retorno ao mercado interno, a liberação das mercadorias depositadas sob regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação está condicionada ao prévio recolhimento dos créditos tributários de que trata este artigo (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 5º, §3º).

Art.232. É admitida a revenda entre empresas comerciais exportadoras, desde que as mercadorias permaneçam em depósito até a efetiva exportação, passando

aos compradores as responsabilidades previstas no art. 231, inclusive a de efetivar a exportação da mercadoria dentro do prazo originalmente previsto no seu inciso I (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 6º). (g.n.)

É de se destacar que os dispositivos acima transcritos, em nenhum momento, fazem referência à imunidade ou à não incidência, nem mesmo às contribuições sociais, restringido seu disciplinamento, conforme destaques em negrito, aos benefícios fiscais concedidos por lei, aos impostos e aos benefícios fiscais de qualquer natureza.

Em 12 de fevereiro de 2020, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.735 e do Recurso Extraordinário (RE) nº 759.244, decidiu, por unanimidade de votos, que a exportação indireta de produtos realizada por meio de empresas intermediárias são imunes à incidência de contribuições sociais, tendo sido produzida a seguinte tese de repercussão geral (Tema 674): “A norma imunizante contida no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária”.

O RE nº 759.244 submeteu-se à sistemática da repercussão geral, tendo transitado em julgado em 09/09/2020, tendo sido rejeitados os embargos de declaração opostos pela PGFN. Também, na ADI, já se tem uma decisão definitiva.

Eis as ementas da ADI nº 4.735 e do RE nº 759.244:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4735 DISTRITO FEDERAL

(...)

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. (g.n.)

(...)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO

(...)

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 3/2005² 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.

² Art. 245. 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 nº 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.

§ 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.

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.

Verifica-se das decisões supra que o STF albergou sob o manto da imunidade tributária das contribuições sociais (no caso, as contribuições previdenciárias) tanto a exportação direta quanto a indireta via comercial exportadora, situação em que eventual regulação deve se dar, em regra, por meio de lei complementar, conforme acima já abordado, mas nada dizendo sobre o termo “fim específico de exportação”.

As instruções normativas da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) a que se refere o RE nº 759.244, editadas em 2005 e 2009, excluam da imunidade do inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, no que tange às contribuições previdenciárias, as exportações via empresas comerciais exportadoras, decorrendo daí a declaração de inconstitucionalidade dos artigos correspondentes.

Merecem destaque os seguintes trechos do voto do Ministro Relator da ADI 4.735:

De antemão, registro não incidir a disposição prevista no artigo 111, II, do CTN, no sentido de interpretar-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, já que desta não se trata. Cuida-se, como visto, de imunidade tributária, a respeito da qual a Jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem convergido no sentido de uma hermenêutica constitucional ampla, admitindo-se a utilização de todos os métodos interpretativos, inclusive o teleológico ou finalístico.

(...)

O escopo da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF é a desoneração da carga tributária sobre transações comerciais que envolvam a venda para o exterior, evitando-se a indesejada exportação de tributos, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas e o desenvolvimento nacional.

(...)

Ora, a imunidade foi prevista na Constituição de forma genérica sobre as “receitas de exportação”, sem nenhuma diferenciação entre exportações diretas ou indiretas, devendo incidir também na comercialização entre o produtor/vendedor e as empresas comerciais com finalidade específica de exportação.

Inobstante o inciso II do art. 146 da Constituição Federal determinar que as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais se incluem as imunidades tributárias, devem ser reguladas por lei complementar, o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que pode ser regulamentada por lei ordinária a definição de aspectos procedimentais da imunidade (no caso julgado, a imunidade das entidades assistenciais), relacionados, inclusive, à

fiscalização e ao controle, mas desde que essa lei ordinária não invada o campo próprio da lei complementar, conforme se verifica dos excertos dos votos a seguir transcritos:

É que, conforme explicitado, **há também um domínio jurídico suscetível de disciplina por lei ordinária, como o que diz respeito à outorga a determinado órgão da competência de fiscalizar**, mediante a emissão de certificado, o suprimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, §7º, da CF.

(...)

“(...) o que diz respeito a **questões relativas à fiscalização, à certificação, eu acho que a lei ordinária é suficiente. Então, é preciso fazer uma distinção entre esses requisitos materiais para o reconhecimento da imunidade e esses aspectos que eu chamaria de procedimentais. Para isso, basta uma lei ordinária a meu ver.**”³
(g.n.)

No caso sob análise nestes autos, está-se diante de leis válidas e vigentes (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), em que se estipula que as contribuições PIS/Cofins não cumulativas não incidem nas “vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”.

O termo “fim específico de exportação” adotado por tais leis já se encontrava definido na legislação anterior, conforme se constata das seguintes transcrições:

DECRETO-LEI Nº 1.248, DE 29 DE NOVEMBRO DE 1972.

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

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

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

[...]

LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997.

(...)

Art. 39 (...)

§ 2º Consideram-se adquiridos com o **fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de**

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 566.622. Rel. Ministro Marco Aurélio. 18 de dezembro de 2019.

exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (g.n.)

Assim, por se tratar de definição de procedimentos voltados a viabilizar a fiscalização e o controle da imunidade das receitas decorrentes da exportação, eles deverão ser observados pelos interessados, razão pela qual, não tendo sido cumpridos os requisitos das “vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”, nega-se provimento a essa parte do Recurso Voluntário.

Dos juros sobre a multa

A Recorrente alega ainda que “a cobrança de juros sobre as multas carece de fundamento legal, porque o parágrafo 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do Código Tributário Nacional, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor do tributo (principal) lançado”.

Contudo, trata-se de matéria sumulada neste CARF, in verbis:

“Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, afasta-se a alegação sob comento.

Da impossibilidade de sucessão da multa

Entrando na discussão da multa imposta, a Recorrente alega que a multa de 75% utilizada tem caráter confiscatório e devido a boa-fé da Recorrente deveria ser imposta somente a multa de 20%.

Todavia a legislação utilizada fica clara o motivo da utilização desse percentual, conforme art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, verbis:

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

De acordo com o artigo acima, a aplicação da multa de ofício conforma-se ao caso em análise, pois seus percentuais estão definidos em lei, não cabendo à autoridade administrativa questioná-los, apenas aplicá-los, nem levar em conta outros fatores.

Além disso não pode ser considerado o efeito confiscatório da multa, visto o quanto decidido a confiscatoriedade é verificada quando a multa excede o percentual de 100% do imposto, não sendo o caso verificado.

Além disso a Recorrente alega que por a responsável atual ser a incorporadora a multa não seria cabível, todavia essa discussão já está sumulada pelo CARF através da súmula CARF 113:

Súmula CARF nº 113

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

2401-004.795, de 10/05/2017; 3401-003.096, de 23/02/2016; 9101-002.212, de 03/02/2016; 9101-002.262, de 03/03/2016; 9101-002.325, de 04/05/2016; 9202-006.516, de 27/02/2018.

Motivo pelo qual mantenho a multa imposta no Auto de Infração.

Da conclusão

Diante do exposto conheço do Recurso Voluntário, e no mérito nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow