



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.900001/2014-51
ACÓRDÃO	3101-003.864 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA MANDU S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA. COMPROVAÇÃO.

Receitas de exportação podem decorrer de operações de exportação direta ou via empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. O crédito deve ser reconhecido quando comprovada que as mercadorias foram destinadas à exportação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Houve proposta de diligência apresentada pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva que, por maioria de votos, foi rejeitada pelo colegiado. Vencidos os Conselheiros Marcos Roberto da Silva e Dionísio Carvallhedo Barbosa na proposta de diligência.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade protocolizada pela contribuinte.

Na origem, a Recorrente formalizou Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS Não-Cumulativa – Exportação do 2º Trimestre de 2009, no importe de R\$ 967.400,19, por meio da PER/DCOMP n.º 25722.79521.141209.1.1.09-8320, ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação.

O despacho decisório homologou parcialmente as compensações pelas seguintes razões (fls. 261/266):

“1. Preliminarmente cabe esclarecer que a interessada efetuou Pedido de Ressarcimento (PER), registrado sob o nº 25722.79521.141209.1.1.09-8320 no montante de R\$ 967.400,19, referente a créditos de COFINS Não-Cumulativa – Exportação do 2º Trimestre de 2009 (fls.3-5) e transmitiu as declarações de compensação (DCOMP) vinculadas (fls.6-69), conforme discriminado abaixo.

Nº do documento	Tipo	Data da transmissão	Valor pleiteado / utilizado
25722.79521.141209.1.1.09-8320	PER	14/12/2009	R\$ 967.400,19
35760.41085.141209.1.3.09-6801	DCOMP	14/12/2009	R\$ 91.772,20
38943.04203.231209.1.3.09-6582	DCOMP	23/12/2009	R\$ 17.409,42
24865.80174.140110.1.3.09-4196	DCOMP	14/01/2010	R\$ 161.930,66
15696.30498.250110.1.3.09-7970	DCOMP	25/01/2010	R\$ 12.005,33
00230.63492.120210.1.3.09-4247	DCOMP	12/02/2010	R\$ 103.405,26
18847.94496.250210.1.3.09-8492	DCOMP	25/02/2010	R\$ 20.510,30
18881.22620.120310.1.3.09-7572	DCOMP	12/03/2010	R\$ 72.875,84
26740.91593.220310.1.3.09-7007	DCOMP	22/03/2010	R\$ 38.563,62
14051.55985.150410.1.3.09-5432	DCOMP	15/04/2010	R\$ 77.442,30
30745.96366.270410.1.3.09-0409	DCOMP	27/04/2010	R\$ 14.998,36
27642.60739.120510.1.3.09-0917	DCOMP	12/05/2010	R\$ 135.486,24
17900.02483.240510.1.3.09-1116	DCOMP	24/05/2010	R\$ 17.565,09
04210.52864.140610.1.3.09-1226	DCOMP	14/06/2010	R\$ 203.435,67

Na sequência, registra o procedimento de verificação sumária, identificando os itens conferidos, detalhando as verificações realizadas e expondo a inconsistência detectada:

2. O referido Pedido de Ressarcimento foi submetido a verificação fiscal sumária prevista na Norma de Execução Conjunta COSIT/COREC/COFIS/COPES nº 1, de 6 de junho de 2011, disciplinada pela Ordem de Serviço DRF/SJR nº 3, de 21 de fevereiro de 2013, em razão da proximidade da homologação tácita de declarações de compensação vinculadas.

3. Durante o procedimento de análise, foram conferidos cadastros, declarações, demonstrativos e informações registradas nos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB).

4. Detalhando, efetuou-se as seguintes verificações:

a) Conferência dos dados consignados no pedido de ressarcimento com os da ficha de inscrição do interessado (empresa baixada por incorporação) e da empresa sucessora no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), bem como verificação da situação cadastral de sua inscrição nesse sistema (fls.71-75);

b) Verificação da forma de apuração do lucro para determinação do imposto sobre a renda do interessado (fls.77-128);

c) Verificação da existência de outras declarações de compensação (DCOMP) vinculadas ao pedido de ressarcimento acima discriminado (fls.76);

d) Verificação da regularidade de cadastro no CNPJ dos maiores fornecedores (geradores de crédito) registrados na Declaração de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício de 2010 (DIPJ 2010) do interessado (fls.129);

e) Verificação da compatibilidade do volume de operações de exportação do interessado registrado nos sistemas de comércio exterior da RFB (DW Aduaneiro) com os dados constantes nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) [fls.258];

f) Exame da compatibilidade do pedido de ressarcimento, relacionados acima, com os dados registrados nos DACON apresentados (fls.130-225 e 258);

g) Verificação da anulação do valor objeto do pedido de ressarcimento, acima mencionados, pelo estorno no DACON apresentado (fls.226-257).

5. Nessa análise, constatou-se irregularidade na comparação entre a receita de exportação direta informada na DIPJ 2010 e o volume de exportações verificado no Sistema Data Warehouse Aduaneiro (DW Aduaneiro), referentes ao ano calendário 2009. **O volume de exportação direta verificado nos sistemas de comércio exterior corresponde a 89,07% da receita de exportação direta informada na DIPJ 2010. Como é esperado volume de exportação na mesma ordem de grandeza durante o ano calendário, fato que não ocorreu, cabe glosa proporcional à diferença constatada, ou seja, de 10,93% (100 – 89,07) do crédito vinculado à exportação pleiteado pelo interessado, conforme demonstrado a seguir:**

GLOSA DE CRÉDITO

DW – Total Exportações – AC 2009	R\$ 144.668.059,00
DIPJ – Exp. diretas – AC 2009	R\$ 162.422.326,28
Percentual de glosa	10,93%

Obs.: Percentual de glosa = $(1 - \text{"DW – Total Exportações – AC 2009"} / \text{"DIPJ – Exp. diretas – AC 2009"}) * 100$.

6. Anexou-se, neste processo, documentos dos sistemas: CNPJ (fls.71-75); CPERDCOMP (fls.3-69); DACON (fls.130-257); DIPJ (fls.77-128) e SIEF-PERDCOMP – extrato de documentos vinculados (fls.76).”

Ou seja, o Despacho Decisório deixou de reconhecer a integralidade do crédito da ora Recorrente em razão da divergência dos valores referentes à exportação declarados pela Recorrente com os que constam nos sistemas da Receita Federal.

Inconformado o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 294/308), no qual arguiu, preliminarmente a nulidade do Despacho Decisório, e, no mérito, junta documentos e defende a existência do crédito pleiteado.

Ao analisar a questão, a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, em acórdão assim ementado (fls. 622/646):

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

PROVA

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação, bem como quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA. NÃO INCIDÊNCIA.

Receitas de exportação podem decorrer de operações de exportação direta ou via empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.

A comprovação de venda com o fim específico de exportação é feita mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, da qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação ou recintos alfandegados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Inconformada, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário no qual alega, em síntese:

- 1) Preliminarmente, a nulidade do despacho decisório e do acórdão recorrido em razão do descumprimento do dever de investigação, de presunção indevida, cerceamento do direito de defesa e inovação da fundamentação; e
- 2) no mérito, a validade e existência dos créditos e que os documentos juntados aos autos são suficientes para a comprovação da ocorrência das exportações indiretas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Laura Baptista Borges, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

1. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE.

Alega a Recorrente que o Despacho Decisório seria nulo em razão da violação ao direito de ampla defesa e contraditório (artigo 5º, LV, da Constituição Federal), na medida em que a Autoridade Fiscal não teria juntado aos autos a consulta do sistema “DW Aduaneiro” da Receita Federal que motivou o não reconhecimento de parte do seu crédito pleiteado, em virtude de dados inconsistentes referentes a exportações realizadas.

A glosa de parte dos créditos postulados se deu em virtude de suposta divergência entre o volume de receita de exportação constante do sistema “DW Aduaneiro” e o que foi informado na DIPJ e DACON da Recorrente. Com base nisso, concluiu-se que a Recorrente teria realizado volume de exportação menor do que informado.

Para a Recorrente, referida conclusão e o fato do Despacho Decisório não vir acompanhado de documento que demonstra o valor considerado no sistema “DW Aduaneiro” tornaria o ato nulo.

Entendo que tal alegação não merece prosperar.

O Sistema Data Warehouse Aduaneiro – “DW Aduaneiro” é uma infraestrutura de armazenamento de dados projetada especificamente para lidar com informações relacionadas a atividades aduaneiras. Isso inclui dados sobre importação, exportação, controle de fronteiras,

tarifas, impostos, regulamentações comerciais e outros aspectos relacionados ao comércio internacional e alfândegas.

Com tal sistema, a Receita Federal consegue integrar e organizar dados provenientes de várias fontes, como sistemas de gerenciamento de fronteiras, sistemas de comércio exterior, sistemas financeiros. Eles são projetados para oferecer suporte à análise e relatórios sobre o comércio internacional, ajudando a monitorar o fluxo de mercadorias, identificar tendências, detectar fraudes, facilitar o cumprimento das regulamentações e otimizar os processos aduaneiros.

No caso, ao analisar os créditos vinculados à exportação pleiteados pela Recorrente, o Despacho Decisório realizou o confronto entre os valores de exportação declarados e cujos créditos foram objeto de pedido de compensação, com os valores constantes no seu sistema aduaneiro. Como houve divergência, houve a glosa de parte do crédito.

Importante destacar, que mesmo não tendo juntado aos autos cópia de um documento emitido por tal sistema, o Despacho Decisório apontou os valores considerados e demonstrou a divergência que embasou a decisão, veja-se o quadro juntado:

GLOSA DE CRÉDITO

DW – Total Exportações – AC 2009	R\$ 144.668.059,00
DIPJ – Exp. diretas – AC 2009	R\$ 162.422.326,28
Percentual de glosa	10,93%

Obs.: Percentual de glosa = $(1 - \text{"DW – Total Exportações – AC 2009"} / \text{"DIPJ – Exp. diretas – AC 2009"}) * 100$.

Portanto, a Recorrente pode entender exatamente os motivos do reconhecimento parcial do crédito, e, assim, ter a oportunidade de demonstrar e comprovar a existência integral do saldo credor declarado.

Como sabido, quem deve provar que tem o direito aos créditos, no caso, é a contribuinte que pede o ressarcimento. De acordo com o artigo 36 da Lei n.º 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, **o ônus da prova incumbe a quem alega**, sendo essa disposição também encontrada no artigo 333 do Antigo Código de Processo Civil (Lei n.º 5.869/1973), cuja redação se manteve no artigo 373, I, do Código de Processo Civil atual, que se aplica subsidiariamente ao Decreto n.º 7.574/ 2011.

Quanto à alegação de nulidade da decisão proferida pela DRJ quando da análise da Manifestação de Inconformidade, entendo que a mesma também não merece prosperar.

A Recorrente apresentou pedido de compensação de crédito de COFINS Exportação do 2º Trimestre de 2009.

Ao analisar o direito ao crédito, a Receita Federal proferiu Despacho Decisório deixando de reconhecer parte do crédito sob a justificativa de que o seu sistema aduaneiro apontava um valor de exportação menor do que aquele declarado pela Recorrente.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente apontou e trouxe elementos para comprovar a existência do crédito, demonstrando que parte dele se refere a operações de exportação indireta, essa não reconhecida no sistema “DW Aduaneiro”.

Como não poderia deixar de ser, o acórdão da DRJ se manifestou especificamente sobre a alegação da Recorrente, qual seja, a parte do crédito não reconhecido – exportações indiretas.

Se o processo administrativo tem como princípio a busca da verdade material, e o presente processo trata especificamente sobre a comprovação da composição de crédito de COFINS, é evidente que as decisões administrativas vão tratar sobre os elementos probatórios trazidos aos autos.

No caso, a decisão não inova, ela apenas se debruça, ainda mais detalhadamente que o despacho decisório, sobre os elementos de fato e de direito trazidos pela Recorrente em sua Manifestação de inconformidade.

Rejeito, portanto, as preliminares de nulidade suscitadas.

2. DA ANÁLISE DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

No mérito, a controvérsia encontra-se no direito ou não ao crédito referente às operações de importação indireta, que envolvem operações em que há venda a venda no mercado interno com destino a exportação. Ou seja, nesse caso a empresa adquirente compra a mercadoria no mercado interno, mas irá promover a exportação.

A DRJ considerou que a Recorrente não logrou êxito na comprovação de venda com o fim específico de exportação que, em seu entendimento, deve ser feita mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, da qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e com destino das mercadorias ao embarque de exportação ou recintos alfandegados.

Por sua vez, alega a Recorrente ter comprovado, pelos documentos juntados aos autos, a efetiva operação de exportação indireta e, por isso, seu direito ao crédito integral.

Passa-se então a analisar a liquidez e certeza do crédito em questão.

O Pedido de Ressarcimento formulado pela Recorrente foi fundamentado no §1º do artigo 6º da Lei n.º 10.833/2003, o qual dispõe:

“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.

§ 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.”

A Imunidade da COFINS sobre exportações indiretas está prevista no artigo 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal. Veja-se:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 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;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”

O texto constitucional deixa bastante claro que as operações de exportação indireta são também imunes, pois vincula à benesse “as receitas decorrentes de exportação” e, por isso, garantem à Recorrente o direito ao ressarcimento do crédito de COFINS.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, tem Tese firmada, em sede de Repercussão Geral, no sentido de que a imunidade em questão tem natureza objetiva e não subjetiva, de modo que é irrelevante se a exportação ocorreu de forma direta ou indireta para fins da não competência da tributação pelas contribuições sociais. Eis a ementa do Recurso Extraordinário n.º 759.244:

“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.”

Eis a tese fixada (Tema 674):

“A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.”

O Ministro Alexandre de Moraes, em seu voto quando do julgamento do referido Recurso, trata do conceito de “empresas comerciais exportadoras” e dos limites postos pela legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS:

“Para fins didáticos, tais empresas podem ser ordenadas em duas categorias: (i) uma, composta por sociedades comerciais regulamentadas pelo Decreto-Lei 1.248/1972, que possuem o Certificado de Registro Especial, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministério da Fazenda (art. 2º, I, do Decreto-Lei 1.248/1972), chamadas habitualmente de “trading companies”; (ii) outra, englobando aquelas que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro. Essa diferenciação não produz

*nenhuma consequência fiscal, porque a Administração Tributária dispensa o mesmo tratamento a ambas (disponível em: <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresacomercial-exportadora-tradingcompany>). Atualmente, as empresas comerciais exportadoras, independentemente de possuírem o Certificado de Registro Especial, ao adquirirem produtos no mercado interno para posterior remessa ao exterior, já gozam de benefícios fiscais relacionados ao imposto sobre produtos industrializados – IPI (art. 39 da Lei 9.532/1997), contribuições para o PIS/PASEP (art. 5º da Lei 10.637/2002) e COFINS (art. 6º da Lei 10.833/2003) e imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS (art. 3º da LC 87/1996). No que diz respeito à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, atento aos pressupostos dogmáticos responsáveis pela positivação da regra, entendo que também deve ser aplicada, em prestígio à garantia da máxima efetividade, o que passo a explicar. **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 para uma profusa hermenêutica constitucional, 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.

(...)

*No caso, levando em consideração a finalidade da norma constitucional imunizante, não há como simplesmente cindir as negociações realizadas no âmbito das exportações indiretas, de modo a tributar as operações realizadas no mercado interno e imunizar exclusivamente a posterior remessa ao exterior. **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.** No horizonte das exportações indiretas, as aquisições domésticas não podem ser entendidas como um fim em si mesmas, mas como operações-meio – *conditio sine qua non* – que alimentam fisiologicamente as vendas ao mercado externo, integrando, em sua essência, a própria exportação. Assim, para fins de incidência da imunidade tributária, a transação deve ser vista como uma só, que se inicia com a aquisição em*

solo nacional e finda com a remessa do produto ao exterior. É esse conjunto preordenado de transações que formaliza a exportação.

Portanto, não resta dúvida de que as operações de exportação indireta são também imunes e por isso garantem, à Recorrente o direito ao ressarcimento do crédito de COFINS.

Impõe-se, assim, o cumprimento do Tema 674 do STF no presente caso, observando, ainda, o que determina o artigo 98, do Regimento Interno do CARF (Portaria MF n.º 1.634/2023):

“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou”

Vale observar que o artigo 1º do Decreto Lei n.º 1.248/1972 determina expressamente os requisitos para a caracterização da exportação indireta. Veja-se:

“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.”*

Para comprovar suas alegações, além de cópias de DIPJ do ano-calendário 2009 e demonstrativos de compensação (DACON), referente aos períodos de abril/2009 a junho/2009, apresentou também:

- cópias de contas do Razão referentes a abril, maio e junho/2009 (fls. 525/528);
- planilha relacionando Notas Fiscais e Comprovantes de Exportação (fls. 530); e
- cópias de Notas Fiscais e documentos de exportação (fls. 531/616).

É nesse ponto que divirjo do acórdão proferido pela DRJ, eis que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade pelo fundamento de que a venda com o fim específico de exportação é feita mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda, da qual

conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias o embarque de exportação ou recintos alfandegados.

Quanto às provas apresentadas, conforme se infere das notas fiscais que identificam as operações de “vendas equiparadas à exportação”, indicam que as mercadorias já se encontravam em recinto alfandegado (fls. 538, 558, 576, 585, 591, 593, 595, 608 e 610).

Como esclarecido no Recurso Voluntário, “nas notas acostadas às fls. 531 e 565 não constam as informações sobre a localização das mercadorias em recinto alfandegado, porque não são notas de remessa de mercadorias. Tais notas são, respectivamente, de simples faturamento para remessa futura (NF fls. 531, CFOP 5922) e de nota de complemento de preço referente à NF n.º 14333 (fls. 538)”.

Com efeito, em todas as notas fiscais de remessa há **indicação expressa** de que as mercadorias já se encontram em recinto alfandegado. A título de exemplo, cita-se a nota fiscal colacionada no acórdão recorrido (fls. 538), com destaque ao campo dados adicionais:

DADOS ADICIONAIS	
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES	
NCFE: 2207.10.00, NOTA FISCAL EMITIDA CONFORME CONVÊNIO ICMS CONFAZ 83/06, NÃO INCLUI NCFE DO ICMS ARTIGO 7 INCISO V, PARÁGRAFO 1, III ME, ALÍNEA B DO RICMS SP, IIII SUSPENSO CONFORME ARTIGO 42, INCISO V DO RPI 02 - MET BOW ARCHITECT - MERCADORIA É CONTRA-SI NO TERMINAL QUIMI DE ARATU'S A-FEQUMAR-AVENIDA AUGUSTO BARATA S-N-ARE VRI TROP-SANTOS-SP-CNPJ 14.688.220-0011-36 - II 633.613.025.117 - ARMAZEM ALFANDEGADO CONFORME ATO DE CLARATORIO 33 DE 04/05/05.	
Inscr. IAA: 25.0760.25.0001 - Pista Concretada: Sim	
Alcaldade: 1,40 - Aspecto(CO-LJ-LS-TU): LIMP.	
Resíduo Fixating 100ml): 0,04 -	

A Recorrente além de juntar todas as notas fiscais de remessas de mercadorias com fim específico de exportação, juntou aos autos também os memorandos de exportação respectivos (conforme fls. 539, 559, 577, 586, 592, 594, 596, 609 e 611), emitidos de forma regular pela empresa exportadora, que atesta a exportação dos produtos, indicando, inclusive os números do despacho de exportação, do registro de exportação e conhecimento de embarque. É o exemplo do memorando referente à nota acima citada.

MEMORANDO EXPORTAÇÃO N.º ME - MGS - 039 / 08 MA		EXPORTADOR		* Via	
RAZÃO SOCIAL: USINA MOEMA AÇÚCAR E ALCOOL LTDA					
ENDEREÇO: Fazenda Moema - Zona Rural - CEP 15.480-000 - Orindiuva - SP					
INSC. ESTADUAL 490.000.347.112			CNPJ 49.972.326/0001-70		
DADOS DA EXPORTAÇÃO					
NOTA FISCAL N.º 29983	MOD.	SERIE	DATA 22/04/2009		
DESPACHO DE EXPORTAÇÃO N.º 2090346469/1			DATA 29/04/2009		
REGISTRO DE EXPORTAÇÃO N.º 09/0363551-001			DATA 25/03/2009		
CONHECIMENTO DE EMBARQUE N.º 0902			DATA 14/04/2009		
ESTADO PRODUTOR/FABRICANTE: SP			NAVIO BOW ARCHITECT		
PAÍS DE DESTINO DA MERCADORIA JAMAICA					
DISCRIMINAÇÃO DOS PRODUTOS EXPORTADOS					
QUANT	UND	DESCRIÇÃO	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	
10.000	M3	ALCOOL ETILICO N/DESNATURADO COM VOLUME/TEOR ALCOOLICO MAIOR OU IGUAL A 80%	690.00	6.900.00	
REMETENTE COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO					
RAZÃO SOCIAL: USINA MANDU SIA					
ENDEREÇO: Rodovia SP 345, Km 146 - Gualra, Estado de São Paulo - CEP 14790-000 - Brasil					
INSC. ESTADUAL 322.009.280.110			CNPJ 44.366.276/0001-63		

Avaliando, assim, a documentação apresentada, tem-se que foi possível verificar os fatos argumentados pela Recorrente em seu Recurso Voluntário e, dessa forma, entendo que são documentos suficientes para reconhecer o seu direito creditório.

A contabilidade da empresa e outras declarações fiscais são provas a favor da Recorrente e comprovada a existência do aludido crédito tributário, a homologação pretendida deve ser reconhecida.

Nesse mesmo sentido assim já decidiu este E. Carf:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. RATIO DECIDENTE. PRECEDENTE VINCULANTE DO STF.

*Não há dúvidas que, em estando presentes os requisitos do artigo art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532/97 estar-se-á diante de situação de impossibilidade de cobrança do IPI, por determinação legal. **Todavia, caso apurado em processo administrativo que os produtos foram exportados, igualmente a conclusão deve ser pelo atendimento aos requisitos legais e pela não incidência do Imposto, por força da interpretação ampla que deve ser dada à imunidade em questão. Em outras palavras, consideram-se cumpridos os requisitos legais para o gozo da “falsa isenção” uma vez demonstrada a exportação dos bens, com base nas razões de decidir do STF no 759.244 e na ADI n. 4.735.**”*

(3402-009.361 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

3. DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Laura Baptista Borges