



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13974.000146/2001-89
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.842 – 3ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria PIS E COFINS - ISENÇÃO EXPORTAÇÃO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INSUAGRO AGROINDUSTRIAL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/04/1997, 31/05/1997, 31/07/1997, 31/12/1997, 30/04/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 30/11/1998, 31/03/1999, 30/04/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/10/2000, 31/12/2000

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DISSENSÃO JURISPRUDENCIAL. REQUISITO.

O conhecimento do recurso especial exige que se demonstre a dissensão jurisprudencial. Para tanto, é essencial que as decisões comparadas tenham identidade entre si. Decisões tomadas à luz de circunstâncias fáticas distintas não preenchem o requisito mínimo necessário à demonstração de divergência na interpretação da legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Demes Brito (relator), que conheceu do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 67 e §§ do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº256/09, contra ao acórdão nº **156.364**, proferido pela 2ª Segunda Câmara/ 2ª Turma Ordinária Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para anular o lançamento em razão de ausência de comprovação de infração imputável à autuada.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"As autuações decorreram de haver a empresa realizado nos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000 exclusão das bases de calculo de ambas as contribuições decorrente de "exportações". Objeto de verificações mais detalhadas, constatou a fiscalização tratar-se, em verdade, de vendas a empresas exportadoras. Dentre estas havia empresas comerciais exportadoras definidas no decreto-lei nº 1.248/72 (trading companies) e exportadoras que não cumpriam os requisitos daquele diploma legal.

Nas verificações empreendidas, procurou a autoridade fiscal confirmar a efetividade das exportações declaradas, mediante o confronto entre os documentos fiscais de saída da autuada e memorandos de exportação emitidos pelas adquirentes. São dela as palavras que seguem, em Relatório da Atividade Fiscal de fls. 264 a 272:

Os parâmetros desta fiscalização, para desconsiderar a documentação apresentada e inclui-las na "PLANILHA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS" são: desconsideração, por entender ilegal, conforme fundamentação abaixo, das vendas a Comerciais Exportadoras e/ou Exportadoras que deixaram de cumprir o fim específico de exportação ao exterior e sim, revenderam, no mercado interno, as mercadorias adquiridas da fiscalizada a outras Comerciais Exportadoras e/ou exportadoras;

2) Compatibilidade entre os Memorandos de Exportação (emitidos pelas Exportadoras e/ou Comerciais Exportadoras à CEREAGRO LTDA) as respectivas Notas Fiscais de Venda no mercado interno (emitidas pela fiscalizada às Exportadoras e/ou Comerciais Exportadoras).

Logo, os parâmetros desta fiscalização, para considerar a documentação apresentada e não na PLANILHA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS' são:

1) *Notas fiscais de Vendas a Exportadoras e/ou Comerciais Exportadoras que:*

2) *Exportaram para o exterior mercadorias adquiridas da fiscalizada sem qualquer intermediação e que*

3) *Remeteram à fiscalizada Memorando de Exportação sem irregularidades."*

Em seguida, a autoridade fiscal passa a explicitar a sua interpretação do art. 7º da Lei Complementar nº 85/96, que entende fundamentar a autuação de COFINS. Ai diz:

"...O benefício fiscal da isenção, para o caso em comento, pressupõe que a mercadoria necessariamente deve ser exportada diretamente pela adquirente (comprador/exportador), sem qualquer intermediação. Se assim não o fosse, o legislador não teria inserido no texto legal o termo 'específico'...

...Portanto, tais vendas, para serem objeto de exclusão da base de cálculo da COFINS, pressupõem uma 'condição resolutive' implícita na própria lei: venda, da mercadoria, pela exportadora adquirente a comprador no exterior (exportação). descumprimento da condição ...desautoriza as exclusões da base de cálculo da COFINS por parte da beneficiária vendedora (fiscalizada), devendo esta providenciar o pagamento do tributo, com os acréscimos legais, porque o crédito tributário havia sido extinto definitivamente." (Já sublinhado no original)

Portanto, a fundamentação da autuação de COFINS foi a não comprovação de que a adquirente dos produtos (fosse ela comercial exportadora definida no art. 1º do Decreto-lei nº 1.248/72 ou mera exportadora) os tenha efetivamente exportado. Ou seja, o motivo determinante não era nem: a) o descumprimento das condições que definem a remessa com o fim específico de exportação pela remetente autuada; nem b): a não ocorrência de exportação posterior. Bastava que a adquirente direta da autuada não tivesse, ela mesma, promovido tal exportação, ainda que tal exportação pudesse ter ocorrido por outra empresa adquirente da que os comprou da autuada.

Vale dizer que essa fundamentação foi expendida apenas em relação a COFINS porque os autos foram, originalmente, lavrados em separado e constituíram dois processos distintos, somente sendo reunidos por determinação da autoridade julgadora em respeito à determinação da Portaria SRF 6.129/2005. Ainda de se destacar que a autoridade autuante não expendeu considerações acerca da legislação superveniente a Lei Complementar nº 85/96, ainda que a tenha citado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do auto de infração (fls. 256/257).

No que tange ao PIS, Relatório semelhante se encontra as fls. 1547/1554. Nele se vê que a fiscalização adotou critério semelhante, isto é, exigir a comprovação da efetividade da exportação, mas restringindo ainda mais o benefício para aceitar apenas as vendas as empresas comerciais

exportadoras definidas no decreto-lei nº 1.248/72 (trading companies). Em outras palavras, foi sumariamente descartada a exclusão de receitas provenientes de vendas a outras exportadoras, sequer se apurando a efetividade das exportações.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

NORMAS PROCESSUAIS. 6ª NUS DA PROVA.

Nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, compete à autoridade autuante a prova da infração que torne exigível o tributo.

COFINS. ISENÇÃO. EXPORTAÇÕES INDIRETAS. VENDAS A COMERCIAIS EXPORTADORAS.

O requisito objetivo previsto em lei para gozo de isenção, pelo remetente de mercadorias a trading companies definidas no decreto-lei 1248/72 ou comerciais exportadoras regularmente inscritas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior que a remessa se de com "fim específico de exportação", o que significa que a mercadoria deve ser remetida para embarque direto ou para recintos alfandegados onde aguarde a futura exportação. Não cabe ao remetente dos produtos a prova da efetiva exportação, nem, muito menos, de que ela se deu pela empresa adquirente.

PIS. ISENÇÃO. EXPORTAÇÕES INDIRETAS. VENDAS A COMERCIAIS EXPORTADORAS.

A partir de fevereiro de 1999, o requisito objetivo previsto em lei para gozo de isenção da contribuição PIS/PASEP, pelo remetente de mercadorias a trading companies definidas no decreto-lei 1248/72 ou a comerciais exportadoras regularmente inscritas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (5 que a remessa se de com "fim específico de exportação", o que significa que mercadoria deve ser remetida para embarque direto ou para recintos alfandegados onde aguarde a futura exportação. Não cabe ao remetente dos produtos a prova da efetiva exportação, nem, muito menos, de que ela se deu pela empresa adquirente.

Recurso provido".

Irresignada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que:

"correto fora o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, e sobre o qual trata o presente processo. A Fiscalização, acertadamente, identificou a responsabilidade do contribuinte para o recolhimento dos débitos, e em face dele os constituiu. Não há lei, nos termos do artigo 128 do CTN, que dispense o contribuinte em epígrafe do pagamento das contribuições para o

PIS e a COFINS, devidas em razão da não comprovação da efetiva saída das mercadorias".

Para comprovar a divergência jurisprudencial, aponta como paradigma o acórdão nº 203-12.920. Em seguida, por ter sido comprovada a divergência o Presidente da 4ª Câmara deu seguimento ao Recurso, fls. 3043/3045.

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso interposto, fls. 3054/3070, requerendo o seguinte:

"seja negado conhecimento ao Recurso, tendo em vista a intempestividade do Recurso, a inexistência de divergência entre a decisão recorrida e o acórdão utilizado como paradigma, ausência da comprovação da similitude fática, a existência de divergência fática entre os acórdãos, não apresentação da cópia da publicação da ementa e a ofensa ao princípio da dialeticidade;

caso seja conhecido o recurso, que seja negado provimento interposto pela Recorrente, pelos fundamentos de fato e de direito, mantendo-se o acórdão proferido em sede de Recurso Voluntário inalterada".

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

Com efeito, a Contribuinte em suas contrarrazões, sustenta que o Recurso interposto pela Fazenda Nacional, não deve ser conhecido, considerando que a Fazenda foi notificada do acórdão recorrido em 15 de setembro de 2009, fls. 2877, e o Recurso foi interposto em 05 de outubro de 2009, fls. 2878, logo intempestivo.

Aduz ainda que, o Recurso não atende os pressupostos de admissibilidade, por inexistência de divergência entre a decisão recorrida e o acórdão utilizado como paradigma, ausência de similitude fática entre os acórdãos, e pela não apresentação de cópia da publicação da ementa do acórdão paradigma.

Quanto aos requisitos de admissibilidade, verifico que Recurso interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, considerando que a Fazenda tem prazo em dobro para recorrer. No que tange ao seu conhecimento, em atenção ao Despacho de Admissibilidade, fls.3043/3045, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial apontada, portanto, tomo conhecimento do Recurso e passo a decidir.

O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, nos termos do despacho de admissibilidade.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Peço vênia ao i. Relator do processo para dizer que, segundo entendo, o recurso não pode ser admitido, pois, como a seguir se verá, não foi demonstrada a necessária divergência na interpretação da legislação tributária.

Antes, contudo, releva descartar que as razões para inadmissão do mesmo não têm ressonância com os argumentos dos quais a contrarrazoante lançou mão para defender a ausência do dissenso jurisprudencial. Segundo sustentou em sede de contrarrazões, a *"União deveria apresentar acórdão paradigma demonstrando que a autuação fiscal poderia ser resumida à indicação de que a Recorrida (contribuinte) não realizou a exportação direta"*; contudo, não vejo porque devesse ser exigida decisão circunscrita a essa particularidade.

Uma vez que discuta-se no processo **(i)** a possibilidade de que os tributos isentos sejam cobrados do fabricante; **(ii)** os requisitos de adimplemento da condição para fruição do benefício (se a efetiva exportação ou apenas a venda para comercial exportadora...) e **(iii)** as obrigações das partes, por que razão a União deveria apresentar acórdão paradigma que decidisse sobre uma autuação restrita ao fato de o contribuinte não ter realizado ele próprio as exportações? Me parece claro que a dissenso se mostra presente se a decisão paradigma for contrária ao recorrido em relação a, pelo menos, uma das três premissas acima listadas. A simplificação sugerida pela contrarrazoante não tem razão de ser.

Isto posto, inobstante, creio que, como já dito, o recurso não pode ser admitido.

O acórdão recorrido desenvolveu o assunto nos seguintes termos:

(...)

Nesses termos, têm prevalecido o entendimento de que a empresa vendedora, para se beneficiar da isenção da COFINS, deve remeter o produto para "tradings" ou simples exportadoras, mas que essa remessa deve ser feita diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados (entrepósitos, na expressão do DL) onde aguardem futura exportação. Note-se que, nos termos da LC e da MP, não há sequer a exigência de que o remetente seja estabelecimento industrial.

Se essa exportação não se confirmar, a responsabilidade passa a ser da recebedora, não mais da empresa remetente.

Assim, a comprovação da futura exportação — argumento mais usado para tentar validar saídas que não cumpram aqueles requisitos nos processos aqui discutidos — não tem prevalecido. Para esses casos, têm prevalecido o entendimento de que a futura exportação apenas beneficia a compradora, que não passa a ser responsável pelo pagamento dos tributos que seriam devidos pela remetente.

(...)

Já o paradigma, tal como resumido na ementa correspondente, assentou que:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003 COFINS E PIS. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA INDUSTRIAL VENDEDORA. A isenção do PIS Faturamento e Cofins concedidas nas operações de exportação contempla apenas aquelas efetuadas com fins específicos de exportação, assim consideradas quando as mercadorias forem diretamente embarcadas para o exterior ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora. Descumpridos tais requisitos e não comprovada a efetiva exportação, a responsabilidade pelas Contribuições é da empresa produtora vendedora. (grifos acrescidos)

Recurso negado.

Ou seja, o paradigma trata de uma situação na qual dois entraves se opõem ao reconhecimento do benefício fiscal, quais sejam: **1)** o fabricante descumpriu a condição de remeter as mercadorias *diretamente para o exterior ou para depósito em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora*; e **2)** não foi comprovada a efetiva exportação.

Já no recorrido, não se discute se o fabricante remeteu ou não as mercadorias nas condições e termos exigidos por lei. Observe-se.

(...)

Por isso, não posso concordar, data máxima *vênia*, com a afirmação da autoridade julgadora *a quo* no sentido de que a empresa não comprovou o cumprimento daquele requisito. Como poderia, se nem a isso foi intimada?

(...)

Como conclusão, ressalto que, neste caso concreto, até mesmo a exportação posterior foi comprovada. O que se diz é que não restou adequadamente comprovada a exportação pela empresa adquirente. Essa é a acusação fiscal.

Nesses termos, considero que a infração que poderia ser imputada remetente dos produtos, o descumprimento do "específico fim de exportação", não está adequadamente comprovada nos autos. Aliás, sequer foi tentada, visto que o que se tentou desde o primeiro momento demonstrar foi que a exportação não ocorreu ou, quando muito, foi realizada por empresa diferente daquela que comprou as mercadorias. (grifos meus)

E, de fato, a glosa, no caso vertente, ocorreu porque a comercial exportadora não exportou as mercadorias e não porque o fabricante não as vendeu a quem deveria.

É até possível cogitar da possibilidade de que paradigma e o recorrido não concordassem acerca da extensão da responsabilidade do fabricante sobre os tributos devidos; contudo isso não é suficiente para que o recurso seja admitido. Não se vê divergência no âmago da controvérsia posta pela recorrente, qual seja, se os tributos podem ser exigidos do fabricante mesmo quando ele cumpre a sua parte no negócio.

A conclusão é a de que ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, apontam o mesmo entendimento: a isenção do PIS Faturamento e Cofins concedidas nas operações de exportação contempla apenas aquelas efetuadas com fins específicos de exportação, assim consideradas quando as mercadorias forem diretamente embarcadas para o exterior ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora; só que se debruçam sobre situações fáticas diferentes. No paradigma não se comprovou o cumprimento do fim específico de exportação, ao passo que, no recorrido, discute-se a comprovação da exportação por parte das empresas adquirentes com o fim específico de exportação.

Com base nos apontamentos acima, voto pelo não conhecimento do recurso.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal