MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.720274/2018-64

Processo nº	16682.720274/2018-64
Recurso	De Ofício
Acórdão nº	**3402-007.286 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de janeiro de 2020
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CERVEJARIA PETROPOLIS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Ano-calendário: 2013

ISENÇÃO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.
Não incide a contribuição sobre as vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.
Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.
A remessa física de mercadoria para recinto alfandegado, por conta e ordem do remetente, com objetivo de formação de lote, para, posteriormente, vendê-la à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, mediante remessa simbólica para o próprio recinto onde ocorre a transferência da propriedade da mercadoria a ser exportada, não descaracteriza o fim específico de exportação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Ano-calendário: 2013

ISENÇÃO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.
Não incide a contribuição sobre as vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.
Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.
A remessa física de mercadoria para recinto alfandegado, por conta e ordem do remetente, com objetivo de formação de lote, para, posteriormente, vendê-la à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, mediante remessa simbólica para o próprio recinto onde ocorre a transferência da propriedade da mercadoria a ser exportada, não descaracteriza o fim específico de exportação.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcio Robson Costa (Suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada) e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Traz-se a exame Recurso de Ofício relativo a lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com fatos tributários mensais ocorridos no ano de 2013, apuradas no regime não-cumulativo e da multa de ofício (75%), prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, trata-se de contribuinte que tem objeto social, além de outros, a industrialização, comercialização, distribuição, a importação e a exportação de bebidas e produtos em geral.

As Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e normas regulamentares, Leis nº 9.532/97 (art. 39, §2º), a Medida Provisória nº 2.158/2001 (art. 14, II, VIII, IX, §1º), o Decreto nº 4.524/2002 (art. 45, IX, §§1º e 2º), bem como as Instruções Normativas relacionadas, estabelecem que as contribuições não incidem sobre a operação de venda realizada à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

O Auditor-Fiscal relacionou os requisitos para a fruição da isenção sobre a receita de venda das notas com fim específico de exportação:

a) De mercadoria ou produto adquirido por empresa comercial exportadora;

b) Com a mercadoria ou produto saindo do estabelecimento do produtor-vendedor;

c) Com a mercadoria diretamente destinada para embarque de exportação, para recintos alfandegados ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação;

Documento nato-digital

d) A remessa para os locais determinados pela legislação devem se dar por conta e ordem da empresa comercial exportadora (ECE).

A Ação Fiscal (MPF nº 07.1.85.00-2017-00040-2), abrangendo a apuração e recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins do ano-calendário de 2013, concluiu que o contribuinte não adotou as cautelas complementares demandadas pela legislação na venda do farelo de soja às comerciais exportadoras, pois não enviou os produtos vendidos, **por conta e ordem da exportadora**, diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, de forma que fosse possível a aferição e caracterização do fim específico de exportação.

Desta feita, as vendas informadas "com fim específico de exportação" constantes do TVF foram consideradas como venda no mercado interno, sem isenção, independentemente de que, em uma segunda movimentação por parte das compradoras, esses produtos viessem a ser efetivamente exportados.

Destaca-se ainda que a autoridade-fiscal concluiu como irrelevante para obtenção do benefício da operação a efetiva exportação posterior das mercadorias, visto que, em não se concretizando a exportação, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos e contribuições devidos é da empresa comercial exportadora.

Cientificado da pretensão fiscal, apresentou impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza-CE, que entendeu pela sua integral procedência, conforme ementa abaixo transcrita:

> "Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2013
>
> PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.
>
> A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razoes posteriormente trazidas aos autos.
>
> DRJ. SUSTENTAÇÃO ORAL. DESCABIMENTO.
>
> Incabível a sustentação oral pela defesa na primeira instância do processo administrativo fiscal federal, por absoluta falta de previsão e. sobretudo, regulação legal do instituto.
>
> Assinto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Ano-calendário: 2013
>
> ISENÇÃO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.
>
> Não incide a contribuição sobre as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
>
> Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A comprovação da exportação dos produtos não constitui hipótese de caracterização do fim específico de exportação.

Documento nato-digital

> Uma vez consignadas nos documentos fiscais as informações consideradas indispensáveis à rastreabilidade da operação, não descaracteriza o *fim específico de exportação:* a remessa física de mercadoria para recinto alfandegado, por conta e ordem do remetente, com objetivo de formação de lote, para, posteriormente, vendê-la à empresa comercial exportadora com o *fim específico de exportação,* mediante remessa simbólica para o próprio recinto, onde ocorre a transferência da propriedade da mercadoria a ser exportada.
>
> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2013
>
> ISENÇÃO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.
>
> Não incide a contribuição sobre as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
>
> Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A comprovação da exportação dos produtos não constitui hipótese de caracterização do fim específico de exportação.
>
> Uma vez consignadas nos documentos fiscais as informações consideradas indispensáveis à rastreabilidade da operação, não descaracteriza o *fim específico de exportação:* a remessa física de mercadoria para recinto alfandegado, por conta e ordem do remetente, com objetivo de formação de lote, para, posteriormente, vendê-la à empresa comercial exportadora com o *fim específico de exportação,* mediante remessa simbólica para o próprio recinto, onde ocorre a transferência da propriedade da mercadoria a ser exportada.
>
> Impugnação Procedente
>
> Crédito Tributário Exonerado"

Diante da exoneração de crédito tributário superior aos limites definidos em legislação, o colegiado *a quo* recorreu de ofício de sua decisão, recurso este que passa a ser apreciado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

Ultrapassado o limite de valor para Recurso de Ofício previsto na Portaria do Ministério da Fazenda nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, deve-se tomar conhecimento do recurso.

Como já brevemente exposto em relatório, aprecia-se decisão que exonerou o crédito tributário referente ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, bem como das multas de ofício (75%), por entender caracterizada as operações realizadas pelo contribuinte como venda com fim específico de exportação, não ocorrendo a incidência das contribuições.

Documento nato-digital

De início, vale destacar o arcabouço jurídico em discussão. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foram expressas em estabelecer a não incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de operação de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

> **"Lei nº 10.637/2002:**
>
> 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.
>
> **Lei nº 10.833/2003:**
>
> 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."

Tem-se então dois conceitos iniciais que merecem estudo para a caracterização das operações realizadas, a "**empresa comercial exportadora**" e o "**fim específico de exportação**".

Quanto ao conceito adotado no direito brasileiro para a empresa exportadora, por várias vezes se destacou no decorrer do processo administrativo sobre a existência das *tradings* e das empresas comerciais exportadoras "*não-tradings"*.

Pela forma didática, traz-se para formação de entendimento os conceitos expostos pelo Ministério da Economia[1], ainda com referências ao extinto Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC), disponível em seu sítio na internet.

Em síntese, traz o Ministério que, apesar da legislação brasileira não utilizar o termo "*trading company"*, a doutrina cuidou de realizar definições específicas para diferenciar a empresa comercial exportadora (comum) e a *trading company.*

A distinção se faz a partir das empresas comerciais exportadoras (ECE) que possuem o Certificado de Registro Especial e as que não o possuem.

> "[...]
>
> As empresas comerciais exportadoras são reconhecidas no Brasil pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação. Essa norma assegura os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, tanto ao produtor vendedor quanto à ECE.

[1] Disponível em "http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/empresa-comercial-exportadora-trading-company"

Documento nato-digital

Pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, apenas as empresas comerciais exportadoras que obtivessem o Certificado de Registro Especial seriam beneficiadas com os incentivos fiscais à exportação. Contudo, a legislação atual não faz essa distinção.

De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): i) as que possuem o Certificado de Registro Especial e ii) as que não o possuem. Entretanto, os benefícios fiscais quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma.

[...]

Portanto, atualmente, há duas categorias de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE), sem diferenciação com relação aos incentivos fiscais. Essencialmente, as comerciais exportadoras são classificadas em dois grandes grupos: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas "trading companies", regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com Código Civil Brasileiro.

[...]

Espécies de Empresas Comerciais Exportadoras previstas na Legislação Brasileira

Categorias	Legislação Regulamentadora Básica	Forma de Constituição Societária
Trading Company	Decreto-Lei nº 1.248, de 1972	Sociedade por Ações (S.A.)
Empresa Comercial Exportadora (ECE)	Código Civil Brasileiro	Pode ser constituída sob qualquer forma e não precisa ter capital mínimo

"

O legislativo pátrio, por meio do Decreto nº 1.248, de 1972 (para as denominadas *trading companies)* e Lei nº 9.532, de 1997 (para as empresas comerciais exportadora comuns), previram a não incidência nas vendas com fim específico de exportação para estas empresas. No decorrer do presente processo, pelas suas peculiaridades de fato, não se mostrou relevante a diferenciação das empresas exportadoras, motivo pelo qual agora se busca demonstrar toda a legislação relacionada:

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 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.

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

Documento nato-digital

> Art. 39. [...]
>
> §2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Como se observa, a não incidência das contribuições ocorre somente quando as vendas tiverem o fim específico de exportação, caracterizado nos termos da legislação supra.

A definição do que se considera "fim específico de exportação" é expresso em vários atos normativos colacionados pela fiscalização e, extraindo os conceitos das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003, Lei nº 9.532/97 (art. 39, §2º), Medida Provisória nº 2.158/2001 (art. 14, II, VIII, IX, §1º), Decreto nº 4524/2002 (art. 45, IX, §§1º e 2º) e demais atos normativos, foram identificados os "requisitos" para fruição da isenção sobre a receita de venda (assim como já disposto em relatório):

a) De mercadoria ou produto adquirido por empresa comercial exportadora;

b) Com a mercadoria ou produto saindo do estabelecimento do produtor-vendedor;

c) Com a mercadoria diretamente destinada para embarque de exportação, para recintos alfandegados ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação;

d) A remessa para os locais acima determinados pela legislação devem se dar por conta e ordem da empresa comercial exportadora (ECE).

Vale destacar que, recentemente, a Receita Federal do Brasil, consolidando seu arcabouço normativo relativo ao PIS e a Cofins, editou a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 que, apesar de posterior aos fatos narrados, importante trazê-la ao julgamento pela sua didática:

> "**Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019**
>
> Art. 21. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas:
>
> [...]
>
> III – de venda a Empresa Comercial Exportadora com o fim específico de exportação, observado o disposto no art. 9º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, incisos VIII e IX e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso III; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso III);
>
> [...]
>
> §3º Consideram-se adquiridos com o **fim específico de exportação** os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 1º, parágrafo único; e Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º).

Documento nato-digital

> §4º Os procedimentos inerentes à não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na hipótese prevista no inciso III do caput estão **disciplinados na Instrução Normativa RFB nº 1.152**, de 10 de maio de 2011.
>
> **Instrução Normativa RFB nº 1.152/2011**
>
> Art. 3º A contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> I – exportação de mercadorias para o exterior; e
>
> II – vendas a ECE com o fim específico de exportação.
>
> Art. 4º Consideram-se adquiridos com o **fim específico de exportação** as mercadorias ou produtos remetidos, por conta e ordem da ECE, diretamente do estabelecimento da pessoa jurídica para:
>
> I – embarque de exportação ou para recintos alfandegados; ou
>
> II – embarque de exportação ou para depósito em entreposto sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, no caso de ECE de que trata o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

Diante dos "requisitos" extraídos da legislação, a autoridade fiscal entendeu que não restou caracterizado o fim específico de exportação, dado que as operações de transmissão de propriedade ocorreram sem movimentação física, sendo o farelo de soja remetido ao recinto alfandegado por conta e ordem do vendedor e não do comprador.

Pois bem, diante do contexto normativo exposto, necessária sua vinculação aos fatos processuais.

De acordo com o item 6.8 do Termo de Verificação Fiscal, percebe-se que existem fluxos diversos das mercadorias:

> **"Cervejaria Petrópolis S.A. – Fluxo 1 – Fluxo PR – Remessa com fins de exportação:**

Documento nato-digital

A Cervejaria Petrópolis S/A, tem por atividades o comércio atacadista de soja, cereais e leguminosas beneficiadas e a industrialização de óleos de soja refinado e bruto. Do processo de industrialização da soja resultam basicamente os produtos óleo e farelo. A Cervejaria Petrópolis S/A compra soja no mercado interno de produtores rurais, cooperativas e empresas comercializadoras e armazena parte da mercadoria em armazéns próprios ou de terceiros que posteriormente será remetida para industrialização, e parte envia direto para o estabelecimento do industrializador (IMCOPA - Importação, Exportação e Industria de Óleos S/A - CNPJ 78.571.411/0001-24 e CNPJ 78.571.411/0006-39). Os produtos resultantes deste processo em sua maioria são destinados à exportação.

1º - Cervejaria Petrópolis S/A, envia para industrialização soja em grãos, CFOP 5.901 (Remessa para industrialização por encomenda).

2º - A Imcopa, efetua a devolução simbólica da soja em grãos, CFOP 5.902 (Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda).

3º - A Imcopa, emite a nota de cobrança de serviço e retorno dos produtos acabado, CFOP 5.124 (Industrialização efetuada para outra empresa).

4º - O farelo resultante da industrialização na Imcopa é remetido pela Cervejaria Petrópolis S/A para o porto, através da nota fiscal de remessa para formação de lote, CFOP 5.504 (Remessa de mercadoria para formação de lote de exportação, de produto industrializado), para posterior exportação ou venda com fins de exportação.

5º - No momento da exportação ou remessa com fins de exportação, a Cervejaria Petrópolis S/A emite nota fiscal de retorno simbólico de formação de lote, CFOP 1.505 (Entrada decorrente de devolução simbólica de mercadoria remetida para formação de lote de exportação).

6º - A Cervejaria Petrópolis S/A, emite a nota fiscal de remessa com fins de exportação, CFOP 5.501 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação), **com transmissão de propriedade no recinto alfandegado.**

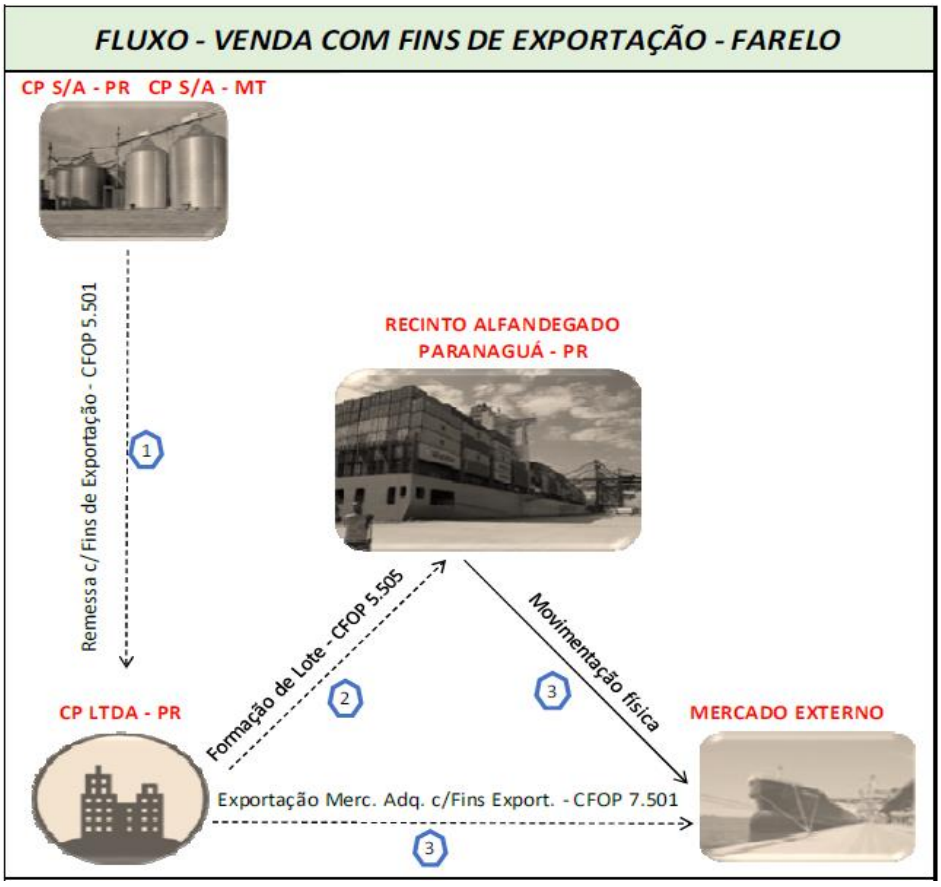
7º- Após a averbação dos documentos de exportação, o destinatário das remessas com fins de exportação envia para Cervejaria Petrópolis S/A os seguintes comprovantes de

Documento nato-digital

exportação: Registro de Exportação, despacho de exportação, B/L (comprovante de transporte) e memorando."

Em relação ao fluxo acima exposto, destaca-se que a autoridade fiscal concluiu que as operações de venda com fins específicos de exportação são documentadas em notas fiscais sem a movimentação física do farelo do estabelecimento do produtor-vendedor para o recinto alfandegado por conta e ordem do adquirente. A movimentação para o recinto alfandegado foi realizada antes da venda com fins específicos de exportação e **por conta da própria CPSA** e **a partir do estabelecimento industrializador da IMCOPA**.

Ainda no denominado "Fluxo 1", traz a autoridade fiscal:



A Cervejaria Petrópolis do Centro Oeste Ltda, devidamente habilitada no sistema Tradex através do CNPJ (matriz) 08.415.791/0001-26, é exportadora de farelo de soja, resultante do seu processo industrial ou por aquisição da mercadoria com fins específico para exportação.

Abaixo segue o passo a passo da operação realizada com a Cervejaria Petrópolis S/A:

1º - A Cervejaria Petrópolis Ltda., adquiriu da Cervejaria Petrópolis S/A, farelo de soja para fins de exportação. A nota fiscal foi emitida com CFOP 5.501 (Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação). **A mercadoria se encontrava fisicamente depositada no armazém (recinto alfandegado), o qual a Cervejaria Petrópolis S/A, havia anteriormente formado lote. Dessa forma não houve movimentação física da mercadoria e sim a transmissão de propriedade.**

Documento nato-digital

2° - A Cervejaria Petrópolis Ltda., emitiu nota fiscal de formação de lote simbólica CFOP 5.505 (remessa de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, para formação de lote de exportação), referente a quantidade adquirida da Cervejaria Petrópolis S/A, permanecendo no mesmo recinto alfandegado até o momento da efetiva exportação.

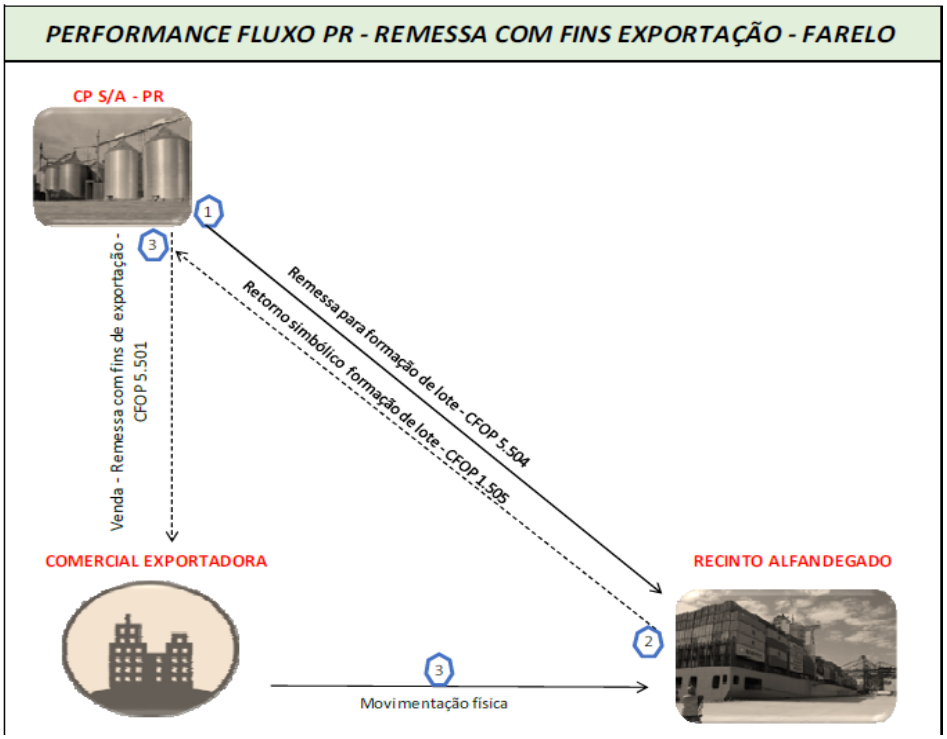
3º - A Cervejaria Petrópolis Ltda., exportou a mercadoria, emitiu a nota fiscal de exportação com o CFOP 7.501 (Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação).

4º - Após a averbação dos documentos de exportação, são enviados para Cervejaria Petrópolis S/A os seguintes comprovantes de exportação: Registro de Exportação, despacho de exportação, B/L(comprovante de transporte) e memorando.

Apesar das diferenças pontuais demonstradas, as conclusões expostas em procedimento fiscal são as mesmas, dada a inexistência de movimentação física da mercadoria, com a apresentação de conhecimento de transporte comprovando o frete por conta da empresa comercial exportadora.

Quanto ao segundo fluxo detalhado pela autoridade fiscal, tem-se que:

"Cervejaria Petrópolis S.A. – Fluxo 2 – Performance Fluxo PR – Remessa com fins de exportação – Farelo:



A Cervejaria Petrópolis S/A, tem por atividades o comércio atacadista de soja, cereais e leguminosas beneficiadas e a industrialização de óleos de soja refinado e bruto. Do processo de industrialização da soja resultam os produtos óleo, farelo e casca. A Cervejaria Petrópolis S/A adquiri soja no mercado interno de produtores rurais, cooperativas e empresas comercializadoras, armazena parte da mercadoria em seus silos que posteriormente será remetida para industrialização, e parte envia direto para o

Documento nato-digital

> estabelecimento do industrializador (IMCOPA - Importação, Exportação e Industria de Óleos S/A-CNPJ 78.571.411/0001-24e CNPJ 78.571.411/0006-39).
>
> 1º - O farelo resultante da industrialização na Imcopa é remetido pela Cervejaria Petrópolis S/A para o porto, através da nota fiscal de remessa para formação de lote, CFOP 5.504 (Remessa de mercadoria para formação de lote de exportação, de produto industrializado), para posterior exportação ou venda com fins de exportação.
>
> *2º* - No momento da exportação ou remessa para fins de exportação, a Cervejaria Petrópolis S/A emite nota fiscal de retorno simbólico de formação de lote, CFOP 1.505 (Entrada decorrente de devolução simbólica de mercadoria remetida para formação de lote de exportação).
>
> 3º - A Cervejaria Petrópolis S/A, emite a nota fiscal de remessa com fins de exportação, CFOP 5.501 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação), **com transmissão de propriedade no recinto alfandegado.**
>
> 4º- Após a averbação dos documentos de exportação, o destinatário das remessas com fins de exportação envia para Cervejaria Petrópolis S/A os seguintes comprovantes de exportação: Registro de Exportação, despacho de exportação, B/L (comprovante de transporte) e memorando."

No segundo fluxo, apesar de omitida a figura da Imcopa como industrializadora dos grãos de soja, tem-se situação semelhante, entretanto, com a presença de Empresa Comercial Exportadora diferente da responsável pela industrialização.

Ainda assim, as conclusões da autoridade fiscal se repetem, como exposto no TVF:

> "6.9.24. Notamos, portanto, que, nestes casos, os produtos adquiridos pelas empresas exportadoras não foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa adquirente, como determina a legislação. **Os produtos foram remetidos ao recinto alfandegado por conta e ordem da Cervejaria Petrópolis**.
>
> [...]
>
> 6.10.9. Diante do exposto**, esta Fiscalização chegou à conclusão de que o contribuinte não adotou as cautelas complementares demandadas pela legislação** na venda do farelo de soja às comerciais exportadoras: **não enviou os produtos vendidos, por conta e ordem da exportadora, diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados**, de forma que fosse possível a aferição e caracterização do fim específico de exportação. Assim sendo as operações relativas as notas fiscais do Quadro notas fiscais correspondentes ao Fluxo 1 e 2 de operações com Farelo de Soja **foram consideradas vendas no mercado interno**, não passíveis de isenção das contribuições, independentemente de que, em uma segunda movimentação por parte das compradoras, esses produtos venham a ser efetivamente exportados."
>
> (grifou-se)

Quanto ao mérito, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao tratar a matéria, possui diversos entendimentos, dada a quantidade de detalhes específicos a que cada empresa (e cada litígio) é submetida.

Documento nato-digital

Este Conselho, por exemplo, em Acórdão de agosto de 2016[2], entendeu que são isentas as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação, dispensando inclusive, o cumprimento da remessa da mercadoria diretamente ao recinto alfandegado.

Entretanto, em decisões recentes, o CARF tem mostrado a importância e a necessidade do estrito cumprimento dos requisitos legais para a caracterização do "fim específico para exportação", como de forma clara expressou a i. Conselheira Liziane Angelotti Meira no voto vencedor do Acórdão nº 3301-006.850:

> "Dessarte, concluímos que cumprimento de requisito legal ou obrigação acessória no caso de isenção, imunidade ou outro beneficio fiscal não é burocracia ou firula, mas exigência intrinsicamente relacionada ao controle fiscal.
>
> No presente caso, a Recorrente apresentou notas fiscais de exportação emitidas por comerciais exportadoras, despachos de exportação emitidos pelas comerciais exportadoras, memorandos de exportação e conhecimentos de transporte internacional, mas tais documentos não se prestaram para comprovar o requisito para fruição da isenção das contribuições; pois não se tratava de mercadorias vendidas pela Recorrente enviadas diretamente para o embarque de exportação ou recinto alfandegado. Isso porque o destino foi o endereço da própria comercial exportadora [...]"

No presente processo, o colegiado de primeira instância, ainda que admitida a interpretação literal da norma isentiva prevista no Código Tributário Nacional, "*a busca do real conteúdo, sentido e alcance do benefício fiscal não caracteriza ofensa ao preceito codicista, quando a técnica literal vier a frustar tal busca",* e conclui (fl. 17 do Acórdão nº 08-45.984):

> "Nesse caso, deve-se ultrapassar as cercaduras do caso de aplicação padrão, ou seja, aquele definido com base nos elementos referidos expressa ou implicitamente pelo enunciado normativo interpretado. Notadamente quando o contexto padrão da norma se vê operacional e acidentalmente alterado pela dinâmica própria do setor da atividade econômica, a aplicação da norma isentiva, haverá de dialogar com a sua finalidade, a fim de assegurar que cada um dos requisitos do *fim específico de exportação* cumpram o seu escopo no exato momento da venda, que é o de evitar o desvio para o mercado interno de mercadorias cujo destino inicial é a exportação."

Importa destacar que, no momento da remessa ao recinto alfandegado, ainda não havia ocorrido a venda/transmissão da propriedade, motivo pelo qual resta improcedente cobrar que esse transporte fosse realizado por empresa exportadora que, no momento do transporte, sequer detinha a propriedade das mercadorias.

Em verdade, o que a princípio poderia parecer um descumprimento direto do requisito de "transporte por conta e ordem da Empresa Comercial Exportadora", se mostra em

[2] "Acórdão nº 9303-004.233
Relator: Demes Brito
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO IRIBUTARIO
Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2008, 01/06/2008 a 30/06/2008
VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO.
São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de memorandos de exportação."

Documento nato-digital

verdadeira inaplicabilidade ao caso concreto, visto que, por fatores intrínsecos ao processo produtivo/comercial do contribuinte, a transmissão da propriedade à ECE ocorreu sem a movimentação física da mercadoria.

Ratificando esse entendimento, percebe-se que a operação realizada pelo contribuinte encontra-se em consonância com a Portaria da Alfândega do Porto de Paranaguá nº 57, de 2010 dado que o próprio ato normativo previu a possibilidade de transferência da propriedade da mercadoria no Recinto Alfandegado, desde que atendidas condições próprias a permitir a rastreabilidade da venda:

> "PORTARIA ALF-PORTO DE PARANAGUÁ N° 57, DE 5 DE AGOSTO DE 2010
>
> Fixa procedimentos relativos à movimentação de granéis sólidos, destinados à exportação dentro da Jurisdição da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Paranaguá.
>
> O Inspetor-Chefe da Alfandega da Receita Federal do Brasil no Porto de Paranaguá/PR, no uso de suas atribuições legais, conferidas através da Portaria MF n ° 125, de 04 de março de 2009, e alterações posteriores, e;
>
> [...]
>
> Art. 15. Havendo a necessidade de transferência de propriedade de cargas depositadas no Recinto Alfandegado, seja por venda com o fim específico de exportação, empréstimo para suprimento de embarque, o Recinto Alfandegado somente poderá alterar o saldo de estoques após a apresentação pelo novo titular dos seguintes documentos:
>
> I- Nos casos de venda com o fim especifico de exportação;
>
> [...]
>
> § 1º Nos casos previstos no caput, o Recinto Alfandegado somente poderá transferir a propriedade da carga mediante a apresentação prévia da documentação exigida e o registro correspondente em seus sistemas de controle de estoques.
>
> § 2º A falta de indicações relativas às Notas Fiscais deformação de lote anterior, bem como da Nota Fiscal de venda ou empréstimo quando for o caso, deforma que a rastreabilidade da operação fique prejudicada, importará em considerar os documentos sem valor para a operação pretendida, ficando o Recinto Alfandegado proibido de proceder às alterações de estoques e aos embarques para o novo titular antes da regularização."
>
> (grifou-se)

Desta feita, tenho que concordar com a decisão do colegiado de primeira instância que, diante de características próprias do processo produtivo da recorrente, entendeu por inaplicável o requisito da movimentação física "por conta e ordem da empresa comercial exportadora", para caracterização do fim específico de exportação e aplicação da norma isentiva.

Oportuno colocar ainda que, de acordo com o exposto no item 6.8.24 do TVF, na obtenção do benefício fiscal, é irrelevante a efetiva exportação das mercadorias, já que, se por qualquer motivo, a exportadora não cumprir o fim para o qual a mercadoria foi destinada, dela serão cobrados os tributos devidos.

Documento nato-digital

Mais ainda, a efetiva exportação não supre a ausência do cumprimento dos requisitos do fim específico de exportação, conforme defendeu o i. Relator de primeira instância:

> "Igualmente a taxatividade pode ser haurida do espirito da norma que define o *fim específico de exportação.* Ao estender a não-incidência da contribuição paia as operações de venda do produtor, o legislador buscou concretizar a diretriz constitucional de desonerar as exportações, sem. contudo, descurar da efetividade desse princípio por meio da regra isentiva. Para tanto, conferiu uma conotação restrita à expressão *fim específico de exportação,* ao prever expressamente apenas duas hipóteses para a sua caracterização. A par disso, a natureza de tais hipóteses revela explícita prevenção do legislador com condutas fraudulentas que importem em desvio para o mercado interno de mercadorias cujo destino inicial é a exportação. Manifesta vivamente essa preocupação ao exigir que a mercadoria (assim entendida, a carga individualizada ou a operação rastrearei) seja remetida diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados ou outros locais onde se processe o despacho aduaneiro para o estabelecimento adquirente.
>
> Portanto, a efetiva exportação não supre o requisito do fim específico de exportação."

O tema tem sido alvo de controvérsia no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em Acórdão de agosto de 2016, entendeu que a comprovação da efetiva exportação, por meio de memorandos de exportação, notas fiscais e outros documentos apresentados, seria suficiente para suprir o descumprimento dos requisitos legais que caracterizam o fim específico de exportação. Nas palavras do i. Relator Demes Brito, no Acórdão nº 9303-004.233:

> "Quanto ao fato da área ser alfandegada ou não, não altera minha convicção de que esta operação foi destinada ao mercado externo. Explico:
>
> Dos memorandos de exportação apresentados pela Contribuinte constam todos os dados, referente a exportação efetuada, destacando-se o número e data do conhecimento de embarque, o país de destino da mercadoria, dados da nota fiscal emitida pela empresa exportadora, número, data de registro e data da averbação do registro de exportação, bem ir o numero e data do Despacho de Exportação. Verifico ainda, que a Contribuinte figura nos memorandos de exportação na qualidade de remetente com o fim especifico de exportação, sendo possível identificar o número e data das notas fiscais emitidas pela contribuinte, quantidade de mercadorias adquiridas, valor e quantidade exportada no mês. Registre-se que todas notas fiscais relacionadas pela fiscalização (fl. 720 s 725), com data até junho de 2008, cujos valores serviram de base para o cálculo das contribuições lançadas, constam dos Memorandos de Exportação apresentados. Todas os documentos e notas fiscais confirmam a vinculação da exportação das mercadorias promovida pela [...]."

Entretanto, em 11 de novembro de 2019, também em Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9303-009.733, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, foi firmado o entendimento de que as formalidades estabelecidas na legislação são de cumprimento necessário, visando assegurar o controle da utilização dos benefícios fiscais, conforme segue:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01 10 2008 a 31/10 2008

Documento nato-digital

> VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE
>
> Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e. consequentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS Pasep. faz-se necessária a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.
>
> [...]
>
> Com a devida vênia, diferentemente da recorrente, entende-se que as formalidades estabelecidas na referida legislação não são desnecessárias e tampouco desproporcional. Deveras, tais requisitos visam assegurar o controle da utilização do regime de isenção e dos benefícios fiscais de incentivo à exportação, especificamente, para evitar que haja utilização da isenção e utilização em duplicidade dos correspondentes benefícios fiscais."

Também em 2019, em Acórdão nº 3301-006.850, o qual utilizo pela sua clareza, entendeu o colegiado qeu a comprovação da efetiva exportação não supre a ausência do cumprimento dos requisitos legais estabelecidos para que seja configurada a venda com fim específico de exportação:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015, 01/01/2012 a 30/04/2015, 01/10/2015 a 31/12/2015
>
> VENDAS PARA COMERCIAIS EXPORTADORAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.
>
> INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE
>
> A imunidade das contribuições sobre as receitas 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.
>
> O sujeito passivo não apresentou documentação comprobatória de que seus produtos vendidos para as comerciais exportadoras foram remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado. A documentação apresentada revela que os produtos foram remetidos para o endereço das comerciais exportadoras. Descumpridos tais requisitos, a responsabilidade pelas Contribuições é da empresa produtora vendedora.
>
> [...]
>
> Dessarte, concluímos que cumprimento de requisito legal ou obrigação acessória no caso de isenção, imunidade ou outro benefício fiscal não é burocracia ou firula, mas exigência intrinsicamente relacionada ao controle fiscal.
>
> No presente caso, a Recorrente apresentou notas fiscais de exportação emitidas por comerciais exportadoras, despachos de exportação emitidos pelas comerciais exportadoras, memorandos de exportação e conhecimentos de transporte internacional, mas tais documentos não se prestaram para comprovar o requisito para fruição da

Documento nato-digital

> isenção das contribuições; pois não se tratava de mercadorias vendidas pela Recorrente enviadas diretamente para o embarque de exportação ou recinto alfandegado. Isso porque o destino foi o endereço da própria comercial exportadora [...]"

Além de concordar com as decisões expostas da necessidade do rígido cumprimento dos requisitos legais para fruição da isenção, avanço um pouco mais nos fundamentos que formam meu entendimento.

Por óbvio, percebe-se na norma a intenção clara de controle fiscal e proteção do patrimônio público, afinal, sempre necessário rememorar que, ao dispensar determinado contribuinte do pagamento de tributo, toda a sociedade arca com esse custo, visando um retorno positivo das atividades relacionadas. Dessa forma, facultar o cumprimento de requisitos da norma isentiva põe em risco o próprio patrimônio público, visto que não se tem controle sobre as mercadorias objeto do benefício fiscal. A verdade é que a norma em si não visa somente o incentivo a exportação, mas as próprias formalidades (entenda-se: controle), que se mostram como o seu objetivo.

Admitir a fruição da isenção sem o cumprimento dos requisitos legais estabelecidos corresponde a estender a imunidade a contribuinte que não realizou a exportação. Mais ainda, admite-se a existência de norma de cumprimento facultativo, sem reais efeitos no mundo jurídico, já que a efetiva exportação não é requisito para fruição da isenção legal, mas sim da imunidade, esta, constitucionalmente estabelecida.

Desta feita, tenho que concordar também com as conclusões expostas no Acórdão do colegiado *a quo*, destacando que, neste processo específico, não altera o mérito do julgamento, visto que foi aceita a comprovação dos requisitos legais para caracterização da venda com fim específico para exportação, dispensada qualquer outra prova da efetiva ocorrência da exportação.

Pelo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo a exoneração do crédito tributário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

Documento nato-digital