



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

**Processo n°** 10530.000393/2005-30  
**Recurso n°** 512973 Voluntário  
**Acórdão n°** **3201-00.869 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2012  
**Matéria** COFINS - RECEITAS DE EXPORTAÇÃO  
**Recorrente** UTIARA S/A AGRO INDÚSTRIA & COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGUIRIDADE SOCIAL – COFINS**

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/01/2004

**VENDAS COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

Consideram-se isentas da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Sem esses requisitos, a venda não se equipara a exportação e é tributada pela Cofins.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/01/2004

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.**

O pedido de diligência deve ser acolhido sempre que o interessado não tenha o dever de guardar consigo as provas que corroboram a sua argumentação ou quando essas provas devam ser produzidas por terceiros. Em se tratando de exportação indireta, cabe ao interessado ter a guarda dos documentos que lhe permitiram fruir a isenção condicionada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Marco Aurelio Pereira Valadão - Presidente.

Daniel Mariz Gudiño - Relator.

EDITADO EM: 28/01/2012

Participaram também da sessão de julgamento os conselheiros: Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Adreine Maria de Miranda Veras. Ausente justificadamente o conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a data da prolação do acórdão recorrido, transcrevo abaixo o relatório do órgão julgador de 1ª instância, incluindo, em seguida, as razões de recurso voluntário apresentado pela Recorrente:

*Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de infração (fls. 183/185 e Demonstrativos de fls. 190, 194, 196/199), para exigir a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins referente ao período compreendido entre dezembro/2002 e janeiro/2004, no valor de R\$ 544.327,19 (quinhentos e quarenta e quatro mil, trezentos e vinte e sete reais e dezenove centavos), acrescido da multa de ofício e dos juros de mora.*

*A infração relatada no auto de infração, descrição dos fatos de fl. 184, corresponde à falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, apurada a partir do faturamento da empresa demonstrado na Planilha “Apuração da Cofins”, embasada nos Balançetes mensais fornecidos pela contribuinte, tendo por enquadramento legal os arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº4.524, de 2002.*

*O auditor fiscal relata ainda que nos períodos autuados a interessada não efetuou qualquer recolhimento e sequer fez constar na DCTF qualquer valor a título de Cofins. Além disso, tendo sido intimado a apresentar documentação que justificasse os valores excluídos da base de cálculo da contribuição, discriminados como valores de “VENDAS ME INT EQUIP EXP”, a contribuinte apresentou novas planilhas com o título “exclusões base de cálculo PIS e COFINS”. Afirma a fiscalização, que as vendas equiparadas a exportação, possuem um código CFOP (código fiscal de operações e prestações) próprio, não lhe tendo sido apresentada qualquer nota fiscal com este código, que sequer consta no Livro de Apuração do ICMS.*

*Certificada da exigência em 02/03/2005, fl. 183, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento em 31/03/2005, alegando em síntese que:*

*É tempestiva a impugnação, tendo a autuação invertido o ônus da prova, ao afirmar que a defendente não provou que as mercadorias foram exportadas;*

*O destino das mercadorias está comprovado, tendo sido as diversas provas desprezadas pelo fisco, sob o argumento de utilização de código do ICMS incorreto nas notas fiscais;*

*As vendas foram efetuadas para empresas exportadoras, cadastradas no SISCOMEX, nos precisos termos do inciso IV, do art. 7º da LC nº 70/91, com a redação alterada pela LC 85/96, cujos efeitos retroagem a abril/1992, atendendo a cláusulas contratuais quanto à adequação dos produtos ao mercado internacional;*

*A estipulação da cláusula fixando a taxa de câmbio utilizada no contrato como componente do preço só tem sentido em uma operação de venda para o exterior;*

*Todos os aspectos citados são mais relevantes na produção da prova que a utilização do código inadequado na nota fiscal, único indicio da autuação, que na verdade nada prova, pois os produtos foram devidamente exportados, mas que no entender da fiscalização foi suficiente para efetuar o lançamento;*

*Transcreve a legislação tributária, fazendo um breve histórico para demonstrar que desde a instituição da contribuição social, LC nº70, de 30/12/1991, Decreto nº1.030, de 29/12/1993, art. 5, 1º, inciso III e IV, Lei Complementar nº85, de 15/02/1996, até Emenda Constitucional nº33, de 11/12/2001, que alterou o art. 149 da Constituição Federal, para desonerar da tributação pelas contribuições sociais todas as receitas vinculadas ao processo de exportação;*

*Entende dispensável enquadrar a Cofins como contribuição social;*

*Não ocorreu o fato gerador, não há obrigação tributaria, pela não incidência, devendo a autuação, mobilidade de lançamento, satisfazer aos requisitos: a tipicidade, fundamentação do auto de infração, mediante prova do fato, apuração da ocorrência dos fatos geradores, por ser a atividade tributária totalmente vinculada;*

*Transcreve diversas citações jurídicas que entende apoiar seus argumentos;*

*Não bastasse a ausência de suporte fático e jurídico para o lançamento, o lançamento contraria a finalidade da normatização tributária ao alcançar toda a cadeia de operações que compõe o processo de exportação, esquecendo-se do elemento teleológico das normas;*

*A maior parte das vendas foi efetuada a Cargil Agrícola S/A e Citrovita Agro Industrial Ltda, empresas registradas no SISCOMEX, que figuram no Cadastro de Exportadores*

*Brasileiros, e que realizavam as compras para posterior exportação, todos os elementos revelam que o negócio entre a defendente e as empresas é uma etapa da exportação;*

*O Fisco não pode reclamar o pagamento dos juros de mora sobre tributos vencidos calculados por taxas de juros de natureza remuneratória, sob pena de ofensa ao §1º do art. 161 do CTN e §3º do art. 192 da CF/1988;*

*Requer, desconstituição do lançamento ou sucessivamente que seja o processo convertido em diligência a fim de permitir afastar eventuais dúvidas quanto ao fim dos produtos, mercado exterior, e, acaso mantida a autuação, que seja aplicada a taxa de juros a 1% ao mês para a atualização de seus débitos.*

Na decisão de primeira instância, proferida na Sessão de Julgamento de 29/04/2009, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) julgou improcedente a impugnação da ora Recorrente, conforme Acórdão nº 15-19.057 (fls. 234-238):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*Período de apuração: 01/12/2002 a 31/01/2004*

*EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.*

*Podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins as receitas de exportação, nos casos de exportações realizadas diretamente pelo produtor, de vendas às empresas comerciais exportadoras e de vendas às empresas exportadoras, com fins específicos de exportação.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO.*

*Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins nos prazos previstos na legislação tributária, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/12/2002 a 31/01/2004*

*DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se o pedido de diligência, por desnecessária.*

A Recorrente foi cientificada do teor da INTIMAÇÃO Nº 074/2009, em 15/06/2009 (fl. 242), tendo protocolado seu recurso voluntário em 01/07/2009 (fls. 244/259), que, em síntese, reitera os argumentos da sua manifestação de inconformidade (fls. 247/259).

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator em 01/03/2011.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 1972, razão pela dele tomo conhecimento.

A discussão que motivou o presente recurso cinge-se à possibilidade de se exigir a COFINS de receitas decorrentes da suposta venda de mercadorias a empresas exportadoras.

A Recorrente se apega ao art. 149, § 2º, I da Constituição Federal para justificar a não incidência da COFINS sobre a receita decorrente de vendas realizadas para empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior – SECEX do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC.

Nesse particular, convém mencionar que a interpretação da imunidade tributária prevista nesse dispositivo é restritiva, conforme já decidiu o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 474.132. Confira-se a ementa desse julgado, *in verbis*:

*Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. 4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

*(RE 474132, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-231 DIVULG 30-11-2010 PUBLIC 01-12-2010 EMENT VOL-02442-01 PP-00026)*

Com efeito, não prevalece o entendimento da Recorrente de que a teleologia do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é desonerar toda a cadeia produtiva dos tributos que incidem sobre a receita de exportação. O conceito de receita de exportação é restrito, logo, não abrange a venda interna de mercadorias, ainda que destinadas à exportação.

Em outras palavras, a pretensão da Recorrente constitui uma isenção, e não uma imunidade. Tal isenção está prevista no art. 14, IX, da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, que assim dispõe:

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

(...)

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;*

(...)

Com efeito, o importante para o deslinde da controvérsia encerrada neste processo administrativo é a destinação da mercadoria. Nesse sentido, a instância *a quo* esclarece que a legislação tributária federal caracteriza os produtos adquiridos com o fim específico de exportação como aqueles remetidos para embarque de exportação ou para recintos alfandegados por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Senão vejamos:

*Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:*

*I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;*

(...)

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

É bem verdade que o referido dispositivo se refere ao contexto da suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados, e não à isenção da COFINS. Contudo, a Instrução Normativa SRF nº 247 de 2002 incorporou esse dispositivo à regulamentação do PIS e da COFINS, dispondo da seguinte forma:

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

(...)

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

*IX – de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de*

*Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.*

(...)

*§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

Adicionalmente, há precedentes do CARF que confirmam a extensão do art. 39, § 2º, da Lei nº 9.532 de 1997 ao trato da isenção da COFINS. Confira-se:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/12/2002 a 31/10/2003, 01/12/2003 a 31/01/2004*

*VENDAS COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.*

*Consideram-se isentas da Cofins as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Sem esses requisitos, a venda não se equipara a exportação e é tributada pela Cofins.*

*(Acórdão nº 3302-00.644, Processo nº 15586.000227/2008-54, Rel. Cons. Walber José da Silva, Sessão de 27.10.2010)*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/05/2000*

*Ementa: ISENÇÃO. VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.*

*São isentas da Cofins as vendas realizadas com o fim específico de exportação, desde que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento produtor-vendedor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.*

*Recurso negado.*

*(Acórdão nº 201-79.655, Processo nº 10640.000818/2001-30, Cons. Rel. Walber José da Silva, Sessão de 22.09.2006)*

A forma mais simples de verificar a destinação das mercadorias em causa seria por meio das respectivas notas fiscais. Ocorre que as notas fiscais apresentadas à

autoridade preparadora pela Recorrente (fls. 86/151) não contêm qualquer referência à exportação. Tais documentos informam apenas que as operações não estão sujeitas à incidência do ICMS por força do art. 411 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 1997, que assim dispõe:

*Art. 411. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida Nota Fiscal, com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Conv. SINIEF s/nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87).*

Como bem ressaltado pela instância *a quo*, a Recorrente faz referência a duas empresas cujas notas fiscais sequer estão relacionadas entre aquelas que apresentou à autoridade preparadora, o que faz cair por terra a argumentação de que as empresas adquirentes de suas mercadorias seriam registradas na SECEX do MDIC.

Percebendo que não logrou êxito em demonstrar cabalmente que cumpriu as exigências para se valer da isenção estabelecida pela Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, quer seja na impugnação, quer seja no recurso sob exame, a Recorrente formulou novamente pedido de diligência para que seja verificada a destinação das mercadorias por ela vendidas.

Entendo que o pedido de diligência deve ser acolhido sempre que a Recorrente não tenha o dever de guardar consigo as provas que corroboram a sua argumentação ou quando essas provas devam ser produzidas por terceiros. Entretanto, no caso concreto, a Recorrente se beneficiou de uma isenção condicionada, razão pela qual deveria ter consigo a prova de que a condição foi cumprida. Por essa simples razão, concordo com a instância *a quo*.

Por todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário e mantenho integralmente a decisão recorrida.

É como voto.

Daniel Mariz Gudiño - Relator