



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

**Processo nº** 10469.720581/2008-11  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3803-000.629 – 3ª Turma Especial**  
**Data** 11 de novembro de 2014  
**Assunto** PIS - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** CIDA - CENTRAL DE INDÚSTRIA. E DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Hécio Lafetá Reis (Relator) e Belchior Melo de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Renato Mothes de Moraes.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hécio Lafetá Reis - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Renato Mothes de Moraes – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hécio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Paulo Renato Mothes de Moraes (Redator designado) e Jorge Victor Rodrigues.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para se contrapor à decisão da DRJ Recife/PE que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte para se defender contra o despacho decisório da repartição de origem que

reconhecera apenas em parte o crédito pleiteado, relativo a Pedido de Ressarcimento da contribuição para o PIS, do 3º trimestre de 2005, no valor de R\$ 19.740,12, decorrente de exportação.

A repartição de origem, por meio de despacho decisório englobando todos os pedidos formulados pelo contribuinte relativamente a todos os trimestres de 2005, procedeu à glosa de parte do crédito pleiteado, em razão do fato de que parte das pessoas jurídicas fornecedoras de insumos (camarão), devidamente intimada, informou que os produtos vendidos ao contribuinte, sem lançamento da contribuição, ora foram comercializados com suspensão da contribuição social (com base no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004), ora com a isenção prevista no Decreto-lei nº 1.248, de 1972, ora por se tratar de mercadoria destinada à exportação.

O contribuinte havia obtido, com efeitos a partir de 8/4/2005, o Registro para Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora, com suspensão da contribuição para o PIS e da Cofins nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediário e material de embalagem, previsto no art. 40 da Lei 10.865, de 2004.

Cientificado do despacho decisório, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu o reconhecimento do total do direito creditório pleiteado, bem como a disponibilização da parcela do crédito já deferida, alegando, após prestar esclarecimentos sobre a formulação em duplicidade dos pedidos, que das 21 pessoas jurídicas fornecedoras, apenas 14 apresentaram declarações (Dacon), na maioria informando a suspensão de PIS/Pasep e Cofins, por se tratar de mercadorias destinadas à exportação, sendo que nenhuma delas apresentou Memorando de Exportação ou outro documento comprobatório da referida operação.

Segundo o então Manifestante, a fiscalização solicitara das fornecedoras a apresentação de declaração e documentos comprobatórios, sendo que a maioria não atendeu o pedido, em razão do quê não se poderia ter presumido que tais fornecedoras haviam vendido as mercadorias sem a incidência de PIS e Cofins, como concluído no item 51 do Despacho Decisório, conclusão essa em total afronta aos princípios processuais da ampla defesa e do devido processo legal.

Ressaltou, ainda, o Manifestante, que o ato declaratório, de nº 017/2005, em que lhe fora reconhecida a condição de pessoa jurídica preponderantemente exportadora, fora exarado somente em 05/04/2005, sendo que, de acordo o quadro-resumo anexado, mais de 70% das exportações haviam ocorrido antes dessa data, inexistindo, então, a condição ensejadora da suspensão das contribuições.

A DRJ Recife/PE julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PJ PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. FORMAL HABILITAÇÃO.*

*A partir do ADE nº 017, exarado pela DRF/Natal, publicado em 08/04/2005, a ora manifestante foi formalmente habilitada como PJ preponderantemente exportadora, nos termos do art. 40 da Lei 10.865, de 2004, tornando-se desde então beneficiária do regime de suspensão das contribuições PIS/PASEP e COFINS.*

*REGIME DE SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. PARTE DAS MERCADORIAS EXPORTADAS.*

*Ocorrida a exportação, extingue-se a suspensão, aperfeiçoando-se a não incidência na aquisição das mercadorias exportadas, e não haverá mais que se recolher ao erário a contribuição cuja incidência estava antes apenas suspensa.*

*Exportadas as mercadorias adquiridas com suspensão da incidência do PIS/PASEP, inclusive no caso de ter sido a aquisição isenta, confirma-se o benefício atribuído à PJ habilitada como preponderantemente exportadora, de adquirir MP, PI e ME, sem incidência das contribuições, mas evidentemente não haverá para ela nenhum direito de crédito de PIS/PASEP, consoante com os termos delineados expressamente na lei de regência.*

*REGIME DE SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. PARTE DAS MERCADORIAS VENDIDAS NO MERCADO INTERNO.*

*Quando sejam vendidas no território nacional as mercadorias adquiridas sob o manto da suspensão da incidência das contribuições, extingue-se o regime de suspensão da incidência, obrigando-se a PJ adquirente, habilitada como preponderantemente exportadora, a recolher as contribuições cujas incidências estavam até então suspensas, acrescidas de juros de mora e de multa de ofício no presente caso. Evidentemente, nessa situação, trata-se de operações que não suscitam nenhum direito creditório para a interessada.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido No voto condutor do acórdão da DRJ Recife/PE, após as ponderações acerca da apresentação em duplicidade dos pedidos de ressarcimento, em papel e por meio eletrônico, constaram as seguintes constatações:*

a) em relação a este processo, referente ao 3º trimestre de 2005, o contribuinte já se encontrava habilitado à fruição do benefício da suspensão;

b) a conclusão da fiscalização não se trata de presunção, “mas de decisão fruto de análise fática e documental expostas no Relatório Fiscal e transcritas no despacho decisório recorrido, a partir de documentos e declarações fornecidos, pela ora manifestante e por suas fornecedoras, em resposta às intimações fiscais realizadas”;

c) “Em uma única situação apareceu a indicação de aquisição de insumos, pela CIDA, em 2005, em operação isenta por força do DI nº 1.248, de 1972, na transação comercial realizada com a fornecedora AQUAL AQUICULTURA, CNPJ nº 35.379.528/000289, mediante a **NF nº 30, de 31/08/2005** (3º trimestre/2005)”, referindo-se a operações de compra no mercado interno, por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação;

d) nos termos do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos a pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição;

e) nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, a contribuição não incide sobre exportação de mercadorias para o exterior e nem sobre venda a comercial exportadora para o fim específico de exportação;

f) a fornecedora deveria ter sido informada pelo adquirente da mercadoria acerca da aplicação do regime de suspensão condicionada, e deveria esta ter-lhe informado o nº do ADE de sua habilitação, já publicado no DOU, além do dispositivo legal que lhe servia de fundamento, qual seja o art. 8º da IN SRF 466/04;

g) “ocorrida a exportação aperfeiçoa-se a não incidência na aquisição das mercadorias oportunamente exportadas, não havendo mais que se recolher ao erário a contribuição cuja incidência estava antes apenas suspensa” (...), “mas, evidentemente, não haverá para ela nenhum crédito de PIS/PASEP, consoante com os termos delineados expressamente no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.637/2002, c/a redação dada pela Lei 10.865/2004”;

h) no 3º trimestre de 2005, não houve nenhuma aquisição de mercadorias por parte do contribuinte que tivesse sido objeto de tributação pela contribuição sob comento, não tendo havido, portanto, nenhum reconhecimento de crédito na repartição de origem.

Cientificado da decisão em 13/11/2012, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 13/12/2012 (trata-se da data em que o recurso foi autenticado digitalmente no e-processo) e reiterou seu pedido de reconhecimento integral do crédito, devidamente atualizado com base na taxa Selic, alegando:

a) “do exame inicial do pedido do crédito, quando foi analisada a documentação da empresa, a regularidade da documentação e a pertinência do pedido, ficou demonstrado que todo o produto adquirido foi exportado e que, em princípio, a empresa tinha o direito ao crédito pleiteado”;

b) “quanto aos créditos discutidos no presente processo, referente ao 3º Trim./2005, a recorrente estava devidamente habilitada como pessoa jurídica preponderantemente exportadora, nos termos do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, regulamentado pelo IN/SRF n.º 466/2004”, sendo que o pedido de crédito foi quase totalmente negado, sob o argumento de que, dado o regime de suspensão, “todas as aquisições de MP, PI e ME tinham sido consequentemente realizadas sem a incidência das referidas contribuições”, conclusão essa que se configura como presunção, “pois a lei impõe requisitos legais para o gozo do benefício que no presente caso não foram atendidos, conforme comprovaremos a seguir”;

c) “a suspensão na incidência de PIS/COFINS não é obrigatória, podendo, qualquer das partes, optar pela tributação normal”, sendo que, “pelas respostas apresentadas pelas empresas vendedoras na diligência fiscal, percebe-se que essas nunca receberam qualquer declaração da CIDA relativa ao regime de suspensão de PIS e COFINS”, não tendo recolhido “as contribuições devidas por interpretação equivocada de outra norma”;

d) “a maioria das empresas vendedoras não pagou o PIS e COFINS incidentes sobre suas vendas, erroneamente respaldadas na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”, sendo que “essa norma não abarcava as vendas feitas pelas empresas produtoras de camarão a CIDA, pois essa adquiria o produto para processamento e posterior exportação”. (...) “Na verdade, as empresas vendedoras deram interpretação errada quanto a incidência de PIS e COFINS dos seus produtos destinados a CIDA” e, por outro lado, “a CIDA

não tinha como saber a forma que as empresas estavam tributando seus produtos, pois não há nas notas fiscais, qualquer informação sobre PIS e COFINS”;

e) as empresas Aqual Aquicultura de Alagoas Ltda. e Marine Cultura Volta do Remanso informaram que não recolheram as contribuições sob a falsa premissa de que as vendas de produtos destinados à exportação seriam isentas, com base na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o que não guarda nenhuma relação com o regime de suspensão previsto no art. 40 da Lei 10.865/2004, regulamentada pela IN/SRF n.º466/2004;

f) quanto às vendas efetuadas por Interpesca Exportações e Importações Ltda., “não há qualquer informação nas Notas Fiscais de venda sobre a suspensão de PIS e COFINS”, “[tampouco] a empresa apresentou qualquer declaração da CIDA quanto a sua habilitação no regime de suspensão, ou trouxe qualquer prova nesse sentido”;

g) a empresa Maricultura Trapiche Ltda., devidamente intimada e reintimada, não apresentou qualquer reposta;

h) a informação constante das notas fiscais relativa à destinação ao exterior das mercadorias comercializadas pelas referidas empresas se refere ao ICMS e não às contribuições sociais, não havendo qualquer referência à suspensão das contribuições;

i) o valor das contribuições embutido no preço de venda dos produtos deveria ter sido reduzido do valor total, o que não ocorreu;

j) houve omissão na decisão ocorrida, pois ao mesmo tempo em que se constatou o não atendimento dos requisitos legais mínimos para a isenção da MP 2.158-35, de 2001, se afirmou que o preceito legal, para ser aplicado, exigia a satisfação dos mesmos requisitos da lei, sendo que as empresas vendedoras tinham plena consciência de que o camarão seria processado antes de ser exportado;

l) houve contradição na decisão recorrida, pois a fiscalização ao mesmo tempo em que afirmara não se tratar algumas das operações de venda a comercial exportadora, destacara que a mera declaração dessa condição não interferia na incidência tributária, configurando-se “a maior falácia”, pois “as empresas vendedoras comercializaram o produto pelo preço cheio e não recolheram o tributo devido”, sendo que, uma vez “indeferido o pleito, a recorrente estará duplamente penalizada”;

m) “a CIDA nunca se enquadrrou como COMERCIAL EXPORTADORA, tampouco declarou sê-lo, assim essa presunção não merece ser acolhida, nos termos da melhor jurisprudência administrativa”.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Hécio Lafetá Reis

Considerando que os autos contêm todos os dados necessários ao julgamento, posiciono-me desfavoravelmente à realização da diligência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Renato Mothes de Moraes

Inicialmente destaco que o acórdão recorrido proferido pela DRJ/PE, em síntese, se pautou nas seguintes premissas:

a) nos termos do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos a pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição;

b) nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, a contribuição não incide sobre exportação de mercadorias para o exterior e nem sobre venda a comercial exportadora para o fim específico de exportação;

c) a fornecedora deveria ter sido informada pelo adquirente da mercadoria acerca da aplicação do regime de suspensão condicionada desde 8/4/2005, e deveria esta ter-lhe informado o nº do ADE de sua habilitação, já publicado no DOU, além do dispositivo legal que lhe servia de fundamento, qual seja o art. 8º da IN SRF 466/04;

d) “ocorrida a exportação aperfeiçoa-se a não incidência na aquisição das mercadorias oportunamente exportadas, não havendo mais que se recolher ao erário a contribuição cuja incidência estava antes apenas suspensa” (...), “mas, evidentemente, não haverá para ela nenhum crédito de PIS/PASEP, consoante com os termos delineados expressamente no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.637/2002, c/a redação dada pela Lei 10.865/2004”;

Em tese, tais premissas são verdadeiras, contudo, a grande questão é saber se aplicáveis ao caso concreto.

Tenho dúvidas.

Primeiro, porque as operações entre os fornecedores de camarão e a ora Recorrente não estão abrangidas pela suspensão decorrente da lei. Explico - aqui ainda não analiso o artigo 40 da Lei 10.865/2004, que trata de mera ‘faculdade’ de uma empresa, preponderantemente exportadora, requerer perante a Administração Fazendária sua habilitação para fins de gozar do regime da suspensão.

Observo que no douto voto do Conselheiro Relator constou que a Fiscalização teria concluído que para as demais aquisições, em que não se comprovou o lançamento das contribuições, foram consideradas como submetidas à suspensão da incidência da contribuição, por força do contido no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, eis que tratar-se-iam de aquisições junto a fornecedor agroindustrial.

Pois bem, tenho a impressão que a Lei 10.925/2004, que trata em seu artigo 8º de ‘crédito presumido’ e no artigo 9º da ‘suspensão’, não se aplica ao caso dos autos.

Vejamos o texto destes dispositivos:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (redação original)

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (~~Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~) (~~Vide Medida Provisória nº 609, de 2013~~) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Resta claro que a suspensão tratada pelo artigo 9º da Lei 10.925/2004 cuida especificamente de três hipóteses:

venda de grãos (cerealistas);

venda de leite *in natura*;

venda de qualquer um dos produtos mencionados no caput do artigo 8º desde que realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária Ou seja, a aquisição de matéria-prima (*camarão fresco*) para processamento e posterior exportação não se enquadra em nenhuma das hipóteses acima.

Segundo, porque a suspensão prevista no art. 40 da Lei 10.865/2004 é uma faculdade da empresa (i) que preencher os requisitos legais e normativos; (ii) que requerer sua respectiva habilitação perante a Administração Fazendária; (iii) e que informar seu fornecedor/vendedor que atende a todos os requisitos.

Assim, não se trata do regime de suspensão diretamente imposto pela lei sobre determinada operação, como visto acima, e sim uma faculdade.

A grande questão, portanto, é saber se após a habilitação da Recorrente, na qualidade de empresa preponderantemente exportadora, nos termos do ADE 17, de 05 de abril de 2005, a mesma está obrigada a efetivamente realizar suas aquisições sujeitas à suspensão.

Penso que não. E a razão é óbvia - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

E basta verificar a redação do artigo 40 da Lei 10.865/2004. Não há absolutamente nenhuma cominação legal neste sentido, qual seja, de tornar impositiva a suspensão a partir da habilitação de uma empresa na qualidade de preponderantemente exportadora.

Aliás, este próprio dispositivo já cuida de diversas hipóteses, que se não observadas determinadas prescrições, não se considerará a suspensão e haverá a incidência das contribuições.

A grande pá de cal vem da própria expressão *preponderantemente exportadora*. O que isso significa? Quem nem todas as suas operações se destinam ao mercado externo. Então é óbvio que a Recorrente tem o direito de fazer as suas aquisições sem usar a faculdade da suspensão, aliás, se destinada ao mercado interno, não há nem que se cogitar da incidência do artigo 40 da Lei 10.865/2004.

E mais, ainda que a Recorrente viesse a cogitar de exportar as aquisições que realiza junto aos seus fornecedores, a mesma estaria obrigada, se usasse a suspensão, a assim proceder dentro do prazo de 180 dias, sob pena de a Administração Fazendária considerar uma operação no mercado interno e resultar no pagamento das Contribuições.

Deste modo, não vejo como tornar impositivo o regime de suspensão à Recorrente, com base no artigo 40 da Lei 10.865/2004, mesmo após a sua habilitação, nos termos do ADE 17, de 05 de abril de 2005.

Derradeiramente, lembremos que existem diversas estratégias comerciais que envolvem o comércio exterior, sobretudo, em virtude de questões sazonais e de variação cambial. Muitas vezes o exportador adquire insumos/produtos/mercadorias, todavia, só vai consolidar o ato de comércio exterior em momento oportuno, sempre almejando o melhor preço.

Por estas razões, entendo que somente as aquisições de camarão fresco, que efetivamente não se sujeitaram às Contribuições, por expressa observância da regra contida no artigo 40 da Lei 10.865/2004, é que não darão direito a crédito em favor da Recorrente.

Terceiro, porque a regra estampada do inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.637 e 10.833, de que não haverá crédito nas operações não alcançadas pelas contribuições, só tem aplicação quando estamos tratando de alíquota zero, isenção, suspensão ou a própria não incidência.

Vejamos:

Art. 3º - § 2º - Não dará direito a crédito o valor:

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Como visto, não é o caso dos autos, salvo, logicamente, aquelas aquisições realizadas pela Recorrente, efetivamente albergadas pela suspensão, que lhe é facultada a partir de sua habilitação como empresa preponderantemente exportadora, nos termos do ADE nº 17, de 05 de abril de 2005.

Mas daí trata-se de uma faculdade da Recorrente, cuja consequência é a de que nas aquisições de insumos, expressamente abrangidas pela suspensão, nos termos do ADE nº 17, de 05 de abril de 2005, não gera direito a crédito.

Todavia, naquelas operações em que nada constou acerca da suspensão, ainda que a Recorrente tivesse esta faculdade, impõe-se a incidência das contribuições, sob responsabilidade dos fornecedores.

Tendo em vista que as contribuições de PIS e COFINS não estão destacadas no documento fiscal que lastreia a operação comercial, como é o caso do ICMS e IPI, não pode a Recorrente ser tolhida do seu legítimo direito a crédito, justamente por culpa exclusiva do fornecedor, que deixou de declarar e/ou recolher.

Aqui cabia à Fiscalização efetuar o lançamento das contribuições contra estes fornecedores, mas jamais fundar o indeferimento do direito a crédito com base no disposto no inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.637 e 10.833.

Obviamente que esta regra se harmoniza com o princípio da não-cumulatividade, que rege o sistema das Contribuições, evitando que se tome crédito de etapa anterior que não sofreu a tributação.

Mas jamais esta regra pode ser interpretada e aplicada para impedir o legítimo direito a crédito em razão da eventual inadimplência do fornecedor da etapa anterior.

Quarto, porque não há que se falar na isenção tratada nos incisos III do artigo 5º da Lei 10.637 e inciso III do artigo 6º da Lei 10.833.

Tais dispositivos rezam que não incidirá as Contribuições quando tratar-se de venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.

Ora, vejamos que a não incidência depende de dois fatores:

Envolver empresa comercial exportadora;

(ii) CFOP que mencione que se trata de venda com fim específico de exportação  
No tocante ao enquadramento de empresa como comercial exportadora tem-se legislação específica e vasta jurisprudência do CARF.

No tocante ao Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, vejamos os seguintes dispositivos:

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.

Art.2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

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

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Evidente que tanto as operações aqui examinadas quanto a própria Recorrente não se enquadram nos ditames da legislação supramencionada, senão vejamos:

(i) Não houve *embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora (art. 1º, inciso I)*, no caso a CIDA. Pelo contrário, a Recorrente adquiriu o camarão fresco, deu entrada em seu estabelecimento, fez o processamento necessário para atender às condições do mercado externo, e somente depois realizou a exportação.

(ii) Não houve depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento (art. 1º, inciso II). Como já posto no item acima, o camarão fresco não saiu do fornecedor diretamente para recinto sob o regime aduaneiro extraordinário.

Pela simples verificação destes fatos, de pronto, já se faz necessário o afastamento do Decreto-Lei nº 1.248/72, e logicamente, da regra de não incidência prevista nos incisos III do artigo 5º da Lei 10.637 e inciso III do artigo 6º da Lei 10.833, adotada pela fiscalização para indeferir o crédito.

Em suma, a Recorrente, aos olhos da própria lei, não se enquadra no conceito de comercial exportadora.

Mas isso não decorre apenas de questões logísticas, que até poderiam ser relativizadas em função do transcurso do tempo entre o Decreto-Lei nº 1.248/72 e as práticas de mercado contemporâneas.

Todavia, importa ver que a Recorrente também não preenche os demais requisitos do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72.

Não há nada nos autos que demonstre que a CIDA é uma empresa registrada no SISCOMEX como comercial exportadora e tampouco perante a própria Secretaria da Receita Federal.

Veja-se que a própria fiscalização quedou-se inerte em demonstrar eventual registro da Recorrente, como comercial exportadora, em seu banco de dados.

Por isso, inaplicável o fundamento de que se tratou de uma venda a comercial exportadora e por isso não houve a incidência de PIS e COFINS. E isso já é o bastante para afastar o argumento que indefere o crédito.

Entretanto, convém ainda examinar se as aquisições feitas pela Recorrente estavam devidamente identificadas pelo CFOP relativo à “venda com fim específico de exportação”

Data vênia, penso que não seja um mero carimbo ou até mesmo anotações manuais, inseridas na nota fiscal de venda do fornecedor para a Recorrente, que retratam a efetiva operação.

Do artigo 199<sup>1</sup> do CTN que nasce o CONFAZ. Por sua vez, este faz emergir, através do Convênio 05/1970, a tabela de Código Fiscal de Operações e de Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços – CFOP.

Portanto, somente este código, de observância obrigatória, que se poderá inferir a natureza da operação, cuja lógica se harmoniza os artigos 100<sup>2</sup>, III e IV e 113<sup>3</sup>, caput e § 2º, CTN.

Me parece, então, ser completamente irrelevantes os simples carimbos e/ou anotações manuais existentes nas notas fiscais de aquisição da Recorrente, junto aos seus fornecedores, para fins de qualificar a operação como venda com fim específico de exportação.

Isso decorre, por expressa disposição legal, da indicação do CFOP correspondente.

Em suma, seja como for, este ponto ora tratado, da venda com fim específico de exportação, ponho aqui como mero *obiter dictum*, visto que a Recorrente não se enquadra no conceito de comercial exportadora, o que afasta, sobremaneira, a regra de não incidência prevista nos incisos III do artigo 5º da Lei 10.637 e inciso III do artigo 6º da Lei 10.833.

Por fim, por uma questão de coerência, não podemos deixar de considerar a própria jurisprudência do CARF sobre esta questão de comercial exportadora e venda com fim específico de exportação.

Destaco:

VENDAS NO MERCADO INTERNO. EXPORTAÇÃO As receitas de venda de mercadorias no mercado interno para empresa que não seja comercial exportadora, ainda que tenham sido efetuadas com o fim de exportação, estão sujeitas à incidência da Cofins. Somente as receitas decorrentes de vendas no mercado interno para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, são passíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição. (Acórdão nº 3301-000.828 de 28/02/2011. Processo nº 10920.001956/2003-51 Rel. José Adão Vitorino de Moraes)

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA - Não se considera como tal aquela constituída sem a observância dos requisitos mínimos previstos no art. 2º do Decreto-

<sup>1</sup> Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

<sup>2</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

<sup>3</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Lei nº 1.248/72. Recurso a que se nega provimento. (Acórdão 202-11.835 de 22/02/2000. Processo 10920.000856/97-44, Rel. Tarácio Campelo Borges)

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO 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 3302-000.644 de 27/10/2010, Rel. Walber Jose da Silva, Processo nº 15586.000227/2008-54)

Quinto, porque o inciso IX do artigo 14 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001 não se aplica a este caso, senão vejamos:

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;

Este comando legal se aplica quando há, de um lado (fornecedor/vendedor) *a venda com fim específico de exportação*; e de outro (adquirente/exportador) *a aquisição com fim específico de exportação*.

Como já anotado alhures, a Recorrente não vende o camarão fresco no mesmo estado que o adquire. Tal produção entra no estabelecimento da CIDA, para que a mesma efetue o devido processamento, e somente depois é que se dará a operação.

Por isso, não se trata de uma venda com fim específico de exportação.

A jurisprudência do CARF não destoa deste entendimento:

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO - São isentas de PIS e de COFINS, as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços com o fim específico de exportação, nos termos do art. 14, IX, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. No caso de a empresa exportadora de que trata o Decreto-lei nº 1.248, 1972 alterar as características do produto (industrialização) a ser exportado, a receita proveniente dessa venda não é isenta de PIS e de COFINS, por não estar contemplada dentre as hipóteses de isenção previstas em lei. (acórdão nº 10517020, de 28/05/2008, Processo 11060.002226/2005-70, Rel. Irineu Biachi).

Ademais, aqui também a Fiscalização ficou-se inerte em demonstrar que a Recorrente estaria registrada como empresa exportadora perante a Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, outra exigência que emerge deste comando legal em apreço.

Em tempo, cogito de que estes dispositivos, sobretudo, os incisos VIII e IX do artigo 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001 estejam revogados pelo advento das Leis 10.637 e 10.833.

Atualmente vigora em nosso sistema a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, cuja redação foi introduzida pela Lei nº 12.376, de 2010, alterando o Decreto-lei nº 4.657, de 1942.

Neste diploma, destaco a regra prevista no § 1º do artigo 2º, que tem a seguinte redação:

Art. 2º § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Ora, não há dúvida de que são as Leis 10.637 e 10.833 que regulam o sistema das contribuições de PIS e COFINS, inclusive expressamente quanto à não incidência no caso de venda com fim específico de exportação.

Partindo desta premissa, razoável entender que o inciso IX do artigo 14 da MP 2.158-35 encontra-se tacitamente revogado.

De qualquer sorte, a eventual revogação aqui levantada tem o condão de um raciocínio *obiter dictum*, pois em razão do processamento dos camarões frescos por parte da Recorrente já se tem uma situação fática da qual na se subsume à norma em tela.

Conclusões Acredito que a Recorrente tem o direito, pelo menos parcialmente, aos créditos pleiteados.

Contudo, não estou aqui a tratar efetivamente de voto, mas apenas explicar a razão pela qual entendo necessário que se proceda uma diligência, no intuito de esclarecer inúmeras questões essenciais, inclusive que afetam ao próprio mérito da discussão sobre o direito a crédito.

Tais esclarecimentos, posteriormente, deverão ser levados em consideração para se delimitar a extensão de eventual provimento deste Recurso Voluntário.

Proponho, então, que os autos sejam baixados à origem, para que sejam esclarecidos os seguintes pontos:

1) a partir das notas fiscais, identificar quais aquisições realizadas pela CIDA não tem nenhum carimbo ou anotação manual mencionando se tratar de mercadoria/produto destinado à exportação;

2) a partir das notas fiscais, identificar quais as aquisições realizadas pela CIDA não estão identificadas com o CFOP próprio de vendas com fim específico de exportação;

3) a partir das notas fiscais, identificar quais as aquisições realizadas pela CIDA não estão identificadas com o regime de suspensão na forma do artigo 40 da Lei 10865/2004 e quais outras, porventura, estão;

4) informar, comprovadamente mediante o registro próprio, se a CIDA enquadra-se como empresa comercial exportadora, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72;

5) quantificar as identificações descritas nos itens 1, 2 e 3, através de planilha, contendo no mínimo, quatro colunas, indicando o nome e CNPJ do fornecedor; o valor total da nota fiscal; o correspondente crédito a PIS e por último o correspondente crédito de COFINS;

NOTA: quando da quantificação mencionada no item 6, não efetuar o cálculo em duplicidade ou triplicidade, pois possível que hajam aquisições que enquadram-se nas três possibilidades. Neste caso, fazer o devido destaque.

Cumpridas as tarefas acima, a douda fiscalização deverá intimar o contribuinte, para que no prazo de 30 (trinta) dia, se manifeste sobre a conclusão da diligência, oportunizando assim o devido contraditório.

Ato contínuo, devolva-se o processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para prosseguimento do julgamento.

Diante do exposto, voto por baixar os autos em diligência para que sejam esclarecidos os pontos supra mencionados.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Renato Mothes de Moraes.