



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13312.720017/2010-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.290 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 18 de junho de 2020  
**Recorrente** AS MARINE AQUICULTURA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RESSARCIMENTO. CRÉDITO VINCULADO À VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

As vendas para empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior somente são consideradas com fim específico de exportação para o exterior quando remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

## **Relatório**

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

*Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório, às fls 156/163, que não reconheceu o crédito pleiteado, no montante de R\$ 3.561,86 e, por conseguinte, não homologou as compensações declaradas em Declarações de Compensação (fls. 01/04, e 05/08).*

*O pedido de compensação tem por objeto crédito de Contribuição para o PIS/Pasep, correspondente ao 4º trimestre de 2005, apurado sob a sistemática da não-cumulatividade, e por fundamento o §1º do art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002.*

*Por sua vez, o Despacho Decisório indeferiu o pedido formulado com base nos seguintes argumentos:*

- *Quando questionada sobre a destinação dos produtos fabricados a empresa alegou que exportou toda a sua produção através da empresa comercial exportadora SM PESCADO INDUSTRIA, COMERCIO E EXPORTAÇÃO LTDA;*
- *As operações efetuadas em 2005 tratam-se de simples vendas no mercado interno, sem nenhuma característica de exportação ou venda à empresa comercial exportadora com "fim específico de exportação";*
- *Quanto à comprovação do "fim específico de exportação", esta se faz mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência (embarque para exportação ou recinto alfandegado por conta e ordem da empresa comercial exportadora), não sendo hábil para essa comprovação, nem "Memorando de Exportação, previsto no Convênio ICMS n.º 113, de 1996", nem mesmo qualquer outro documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação posterior pela adquirente;*
- *As notas fiscais de vendas apresentadas pelo contribuinte para o ano-calendário 2005, foram emitidas com o CFOP 5.101 - "SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTADO - Venda de produção do estabelecimento", e que trazem como destino de entrega das mercadorias o endereço da empresa SM Pescados, no bairro da Aldeota em Fortaleza/CE;*
- *A empresa SM PESCADOS também solicitou créditos das contribuições do PIS/PASEP e Cofins Exportação, para o ano-calendário 2005.*

*Cientificado do decisório em 13/04/2010 (fl. 171), o contribuinte, por intermédio de procurador habilitado, apresentou Manifestação de Inconformidade em 04/05/2010 (fls. 172/177), nela requerendo o reconhecimento do crédito pleiteado e o deferimento do pedido de compensação, à luz dos seguintes argumentos:*

- *Todas as vendas realizaram-se com fim específico de exportação para o exterior, ao abrigo do art. 14, IX, da MP n.º 2.158/2001-35;*
- *A MP referida contempla também a hipótese de venda realizada à empresa comercial exportadora, art. 14, VIII, que não foi o caso;*
- *A compradora, SM Pescados Ltda, é empresa exportadora devidamente registrada na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (apresenta quadro estatístico retirado da rede mundial de computadores);*
- *O registro, em termos práticos, dá-se perante o SISCOMEX;*
- *As vendas realizadas com o fim específico de exportação, à empresa registrada na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, não são apenas isentas, mas também imunes quanto às contribuições sociais, PIS e Cofins;*
- *A fiscalização confundiu os benefícios concedidos à empresa registrada no MDICE (inciso IX) como exportadora, com os benefícios das trading, (inciso VII, ambos do*

*art. 14 da MP 2.158/2001-35). No caso em foco trata-se de venda realizada com a finalidade de exportação para o exterior, do inciso IX;*

*Finalizando requer a improcedência do lançamento fiscal.*

A DRJ de Fortaleza/CE julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme **Acórdão n.º 08-19.822** a seguir transcrito:

*Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*ISENÇÃO. VENDA POR ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.*

*As vendas para as empresas exportadoras registradas na Secex somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando são remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado por conta e ordem da empresa adquirente.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando as alegações apresentados em sede de manifestação de inconformidade, e reafirmando que as vendas ocorreram com o fim específico de exportação para o exterior ao abrigo do art. 14 da MP n.º 2158/2001-35. Afirma ainda que não são apenas isentas, mas também imunes quanto às contribuições sociais nos termos do art. 149, §2º, I da Constituição Federal.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

## **Competência para julgamento do feito**

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017.

## Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa exclusivamente sobre suposto direito de crédito da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, apurado com base no §1º do art. 5º da Lei n.º 10.637/2002, decorrente da venda de produtos com fim específico de exportação.

Conforme já descrito no Relatório acima, o despacho decisório indeferiu o pleito do contribuinte, não reconhecendo seu direito creditório e, por conseguinte, não homologou as declarações de compensação. Para tanto, baseou-se na informação fiscal que, em síntese, constatou o seguinte: 1) que exportou toda a sua produção através da empresa comercial exportadora SM PESCADOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA; 2) que as operações efetuadas no ano-calendário de 2005 referem-se a simples vendas no mercado interno, sem nenhuma característica de **exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação**; 3) por fim, ficou constatado que todas as notas fiscais do ano de 2005 foram emitidas com CFOP 5101 (saídas ou prestações de serviços para o Estado – vendas de produção do estabelecimento) trazendo como destino da entrega a empresa SM PESCADOS.

Tanto na Manifestação de Inconformidade quanto no Recurso Voluntário a Recorrente apresenta exatamente os mesmos argumentos de que efetuou as vendas com o fim específico de exportação com fundamento no art. 14, IX da MP n.º 2.158/2001-35, e não no inciso VIII do mesmo artigo. Neste ínterim apresenta planilha na qual afirma ter sido extraída do sítio da Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, comprovando a condição da empresa para a qual foram vendidos seus produtos com fim específico de exportação, qual seja a SM PESCADOS INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Tendo em vista que, em relação às alegações destacadas no parágrafo anterior, a Recorrente não apresenta novas razões de defesa perante este Tribunal Administrativo, bem como pelo fato de este julgador comungar do mesmo entendimento apresentado pela decisão de piso, e ainda, em face da previsão estabelecido no §3º do art. 57 do RICARF, transcrevo o voto da decisão de primeira instância, de lavra do AFRFB Antônio Carlos de Andrade Aquino que, com sua licença, adoto como razão de decidir por seus próprios fundamentos:

*“Como visto a MP 2158/2001-35 trouxe, entre outras, a previsão legal para a isenção das vendas efetuadas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de comércio exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comercio.*

*Já a previsão para utilização dos créditos de COFINS encontra-se lastreada no art. 6 da Lei n 10.833, de 2003, verbis:*

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.(..) Grifos nossos*

*No que diz respeito ao PIS, a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, assim dispõe:*

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 39 para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 22 A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.(...) Grifos nossos*

*Portanto, conforme legislação acima reproduzida, resta claro que existe previsão legal para a isenção, tanto para a Cofins quanto para o PIS, sobre a receita da venda de produtos destinados à exportação, como também para o aproveitamento de créditos decorrentes daquela atividade mercantil. Entretanto, para o aproveitamento dos créditos*

*nas vendas às empresas exportadoras, deverá necessariamente estar caracterizado o fim específico de exportação para o exterior.*

*Assim, Fiscalização não confundiu os benefícios, conforme afirmou o Interessado, pois o indeferimento do crédito pretendido teve como motivação a falta de comprovação do fim específico de exportação para o exterior, requerido pela legislação de regência da matéria.*

*Nesse contexto o fim específico de exportação para o exterior, de que nos fala a MP n.º 2.158-35, anteriormente citada, deve ser entendido à luz do art. 45 do Decreto 4.524, de 2002, que regulamenta a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, verbis:*

*Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei n.º 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória n.º 75, de 2002, art. 7º):*

*(...)*

*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. (grifos nossos)*

*Portanto, resta claro que a isenção somente pode ser aplicada quando comprovado o efetivo encaminhamento das mercadorias vendidas, diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.*

*Sobre essa exigência legal, o agente fiscal atesta que todas as notas fiscais de venda apresentadas pelo contribuinte, para o ano-calendário 2005, trazem como destino de entrega das mercadorias o endereço da empresa SM Pescados, no bairro da Aldeota em Fortaleza/CE. Assim se confirma que as mercadorias vendidas não foram remetidas diretamente para embarque de exportação, nem para recinto alfandegado, conforme exigência da legislação.*

*O Interessado, em sua defesa, aduz que a simples venda da mercadoria para empresa exportadora já lhe garantiria o direito à isenção e ao crédito, fato que, como já demonstrado, não se mostra suficiente para o gozo do benefício.*

*Ainda sobre essa matéria, a Administração Tributária já se manifestou expressamente em vários atos nesse mesmo sentido. A exemplo da Solução de Consulta SRRF/8º RF/DISIT n.º 224, de 28.07.2004, em cujo item 8 dos seus fundamentos legais consta o seguinte posicionamento:*

*(...)*

*Dessa forma, quer sejam os produtos vendidos à empresa comercial exportadora, quer a empresa exportadora registrada na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, o produtor vendedor deve remetê-los diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado por conta e ordem da empresa adquirente, para que a operação enquadre-se na definição de fim específico de exportação, conforme o § 1º do artigo 46 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, fazendo jus, assim, à isenção da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep. (grifos nossos)”*

Como último argumento de seu Recurso Voluntário, e único ponto no qual rebate a decisão recorrida, afirma que as referências ao art. 45 do Regulamento do PIS/COFINS

(Decreto n.º 4.524/2002) cujo inciso IX “nasceu do ar”, e ao §1º do art. 46 da IN n.º SRF 247/2002, não encontram respaldo legal. Destaca que o referido regulamento encontra-se defasado em quase nove anos e que o mesmo não poderia enfrentar a MP 2.158.

Não assiste razão à Recorrente. Vejamos.

O caput do art. 45 do Regulamento do PIS/COFINS apresentado como fundamento pela decisão de piso faz menção especificamente ao art. 39 da Lei n.º 9.532/1997, que trata a respeito do que vem a ser “fim específico de exportação para o exterior”. Vejamos a reprodução dos dispositivos normativos abaixo:

#### Regulamento do PIS/COFINS

*Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 14, **Lei n.º 9.532, de 1997, art. 39, § 2º**, e Lei n.º 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória n.º 75, de 2002, art. 7º):*

(...)

*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.*

#### Lei n.º 9.532/1997

*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.*

Portanto, para que ocorra o “fim específico de exportação para o exterior” é necessário que os produtos sejam remetidos **diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados** conforme especificados na Lei n.º 9.532/97, o que não ocorreu no presente caso.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva

Fl. 8 do Acórdão n.º 3001-001.290 - 3ª Seção/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13312.720017/2010-95