



**Processo nº** 13312.720064/2011-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-008.569 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de agosto de 2020  
**Recorrente** AQUACULTURA FORTALEZA AQUAFORT S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

VENDAS PARA COMERCIAIS EXPORTADORAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE

A imunidade das contribuições sobre as receitas de exportação contempla 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 apresentou nota fiscal que demonstra que as operações se enquadram em vendas no mercado interno, descaracterizando-se como remessa com fim específico de exportação. Ainda, seus produtos vendidos para as comerciais exportadoras não 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.

**INSUMOS. ESSENCIALIDADE. FALTA DE PROVA.**

Em processos de PER/DCOMP com pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, é ônus da contribuinte demonstrar a liquidez e certeza de seu crédito, demonstrando a essencialidade das despesas e custos incorridos para seu processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## Relatório

Trata-se de PER/DCOMP apresentada para declarar a compensação de créditos de COFINS sujeito à incidência não cumulativa referentes ao 4º trimestre/2004 e relacionados com receitas de exportação, para compensar com débitos de outros tributos administrados pela RFB.

Por bem representar a síntese da controvérsia, adoto o relatório da r. decisão de piso:

Cuida o presente de declarações de compensação (DCOMP), transmitidas pela pessoa jurídica acima identificada, com o objetivo de extinguir débitos tributários próprios com créditos da não-cumulatividade da Cofins - Exportação, do 4º trimestre de 2004, no total de R\$ 75.324,83, que estão demonstrados no Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 10304.03998.150308.1.1.09-0671 (fls. 2 a 5).

Para análise manual do pedido, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sobral/CE expediu o Termo de Intimação Sarac/DRF/SOB nº 140/2010 (fls. 192 e 193) em que requer a apresentação de, dentre outras coisas, 1) Livro Diário, 2) Livro Razão, 3) Livro Registro de Entrada, 4) Livro Registro de Saída, 5) Notas Fiscais de Entrada, 6) Notas Fiscais de Saída, 7) Relação dos produtos de fabricação / produção do estabelecimento para venda, no mercado interno e externo, com as correspondentes classificações fiscais, 8) Demonstrativos das exportações realizadas, inclusive vendas efetuadas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, com indicação da data e valor da venda, números das notas fiscais de exportação e dos respectivos Registros de Exportação e/ou Despacho de Exportação, 9) Demonstrativo das vendas efetuadas para mercado interno, 10) Demonstrativo da receita operacional bruta, 11) Informação sobre o método de rateio dos custos e especificidades para cada caso, 12) Apresentação da relação de materiais, insumos e custos que geraram créditos da contribuição social com os produtos exportados e 13) Comprovantes de custos / pagamentos de despesas de energia elétrica.

Em seguida, após identificar a presença de inconsistências entre os valores informados no PER e os preenchidos no Dacon, a autoridade administrativa expediu Termo de Intimação nº 904706116 (fls. 41), requerendo a retificação deste último ou a apresentação de PER retificador, com a indicação correta dos valores apurados.

Encerrada a análise do direito creditório, a autoridade tributária elaborou a Informação Fiscal (fls. 479 a 489), fundamento da lavratura do Despacho Decisório (fls. 490), que, a seu tempo, indeferiu o pedido de ressarcimento de Cofins-Exportação do 4º trimestre de 2004 e não homologou as compensações declaradas.

Consta da Informação Fiscal que a autoridade tributária, embasada no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, nos arts. 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003 e no art. 8º, § 4º, I, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, não admitiu como insumos certos bens e serviços: a) o farelo de trigo e arroz, o melaço de cana de açúcar e os fertilizantes e adubos, por serem utilizados como adubo na produção de plâncton e bentos que servem de alimento aos camarões (o produto em elaboração), não têm ação direta sobre este e, portanto, não são considerados insumos, além do que os fertilizantes e adubos têm alíquota zero e não geram direito a créditos, no termo do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003; b) os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados para transporte de

cargas e pessoas também não são considerados insumos, pois não agem diretamente no produto em elaboração; e c) os serviços de montagem e manutenção de viveiros, de manutenção de veículos, maquinários, motores e bombas, e de construção de tanques para armazenamento igualmente não são admitidos como insumos, pelas razões já comentadas. As glosas estão ilustradas no Anexo I (fls. 469 e 470).

Ao término dessa etapa introdutória, a autoridade tributária apurou créditos a descontar de R\$ 74.901,88, com a composição abaixo:

<b>Descrição</b>	<b>Outubro</b>	<b>Novembro</b>	<b>Dezembro</b>
Insumos – Bens	172.295,75	116.873,65	186.068,39
Insumos – Serviços	27.549,69	269.981,80	199.450,96
Energia Elétrica	5.164,43	831,33	5.332,88
Despesas de Aluguéis	667,42	667,42	667,42
<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>205.677,29</b>	<b>388.354,20</b>	<b>391.519,65</b>
<b>Créditos a Descontar</b>	<b>15.631,47</b>	<b>29.514,92</b>	<b>29.755,49</b>

A etapa seguinte consiste em averiguar se as vendas efetuadas por conta e ordem do contribuinte estão relacionadas à receita de exportação, nos dizeres do art. 6º, I a III, da Lei nº 10.833/2003.

Entretanto, dentre as 30 (trinta) saídas para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, não houve nenhum registro de exportação direta por parte da manifestante no período analisado, tendo por base a definição do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972 e art. 45, § 1º, do Decreto nº 4.527/2002.

Outrossim, as vendas têm o código de operação 5101 (Venda da produção do estabelecimento dentro do estado) e os produtos não foram remetidos diretamente do estabelecimento produtor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, como exige a legislação. Ao contrário, tais produtos já se encontravam no estabelecimento do adquirente (Pesqueira Maguary Ltda), para onde foram enviados previamente para beneficiamento.

Conforme informado no Anexo III (fls. 474 e 475), com respaldo em 48 notas fiscais (fls. 102 e 180), cerca de 223 mil toneladas de camarão in natura foram enviadas à Pesqueira Maguary Ltda para beneficiamento. O retorno da carga foi compilado no Anexo IV (fls. 476) a partir do registro de 8 remessas no Livro de Entradas (fls. 394 a 402). Considerado o volume de vendas no trimestre, aproximadamente 199 mil toneladas, a autoridade tributária entende ser inviável o retorno do produto beneficiado com tão poucas remessas e, também, que as notas fiscais de retorno não respaldaram o trânsito físico das mercadorias, tão somente as operações fiscais e contábeis.

Sendo assim, os produtos, além de não terem sido enviados diretamente do estabelecimento do produtor para o local de embarque ou recinto alfandegado, foram beneficiados por adquirente antes do embarque, se é que foram efetivamente exportados.

Acerca dos Memorandos de Exportação, a autoridade tributária entende não serem instrumentos hábeis para comprovação da exportação, além de estes evidenciarem que os produtos vendidos teriam sido embarcados mais de 30 dias após a venda (Anexo V, fls. 477 e 478).

Como consequência, a autoridade tributária entendeu que as vendas efetuadas pelo contribuinte configuraram-se como vendas no mercado interno, logo, não sujeitas ao benefício fiscal da legislação de regência aplicável às vendas ao exterior.

E assim, tendo apurado a contribuição devida no trimestre e descontados os créditos da não-cumulatividade reconhecidos, não apurou o direito creditório referente à Cofins-Exportação, como revela a tabela abaixo.

Descrição	Outubro	Novembro	Dezembro
Rec. Mercado Interno	192.521,84	1.087.709,27	710.355,53
Outras Receitas	305,07	14.640,29	125,00
Venda Bens Ativo Permanente	0,00	14.019,28	0,00
BASE DE CÁLCULO	192.826,91	1.088.330,28	710.480,53
Cofins Apurada	3.181,64	17.957,45	11.722,93
Crédito Utilizado	14.654,85	30.491,54	29.755,49
Cofins a Pagar	0,00	52.221,56	24.241,03
Saldo de Crédito para mês seguinte	976,62	0,00	0,00

O contribuinte tomou ciência do ato decisório em 06/06/2011 (fls. 493) e manejou manifestação de inconformidade em 30/06/2011 (fls. 494 a 506), para refutar as considerações da autoridade tributária.

Inicialmente, a requerente explica o processo de criação de camarões em cativeiro, em particular o beneficiamento, que está subdividido em duas etapas: resfriamento e processamento.

Por não dispor de instalações adequadas às exigências dos destinatários no exterior, o contribuinte executa o processamento nas dependências da Pesqueira Maguary Ltda, como demonstram as notas fiscais anexadas. Desta maneira, após o resfriamento, a produção é encaminhada à citada empresa, para processamento; em seguida, o produto beneficiado é enviado, em alguns casos, à empresa comercial exportadora SM Pescados Indústria, Comércio e Exportação Ltda. Havia ocasiões em que a venda era feita, diretamente, à Pesqueira Maguary, ela própria empresa comercial exportadora.

Destaca ainda a manifestante que os produtos eram enviados à prestadora de serviços não como venda, mas para beneficiamento por conta da remetente, não se tornando propriedade da empresa beneficiadora. Do contrário, permaneciam como bens da manifestante, a quem competia determinar a remessa ao estabelecimento exportador. Sendo assim, o fato de a produção ser retirada da empresa beneficiadora, não da vendedora, não desconstitui a operação de exportação.

Nessa linha de raciocínio, insiste que embora pudesse enviar os camarões para beneficiamento, recepcioná-los e enviá-los diretamente à empresa comercial exportadora, isto encareceria o produto com gastos desnecessários com transporte. Mesmo porque a prova de que os produtos destinaram-se ao exterior está no Registro de Operações de Exportação no Siscomex.

Outrossim, a Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará já homologou as operações de comércio exterior e deferiu os benefícios fiscais correspondentes, em conformidade com os Memorandos de Exportação juntados.

Anexos aos autos estão, agrupados: Memorando de Exportação, Extratos de Registro de Operações de Exportação, Cópia do Bill of Landing, Cópia da Nota Fiscal da SM Pescados, Cópia da Nota Fiscal de Venda da requerente à SM Pescados, Cópia da Nota

Fiscal de Retorno da Pesqueira Maguary à requerente e Cópia da Nota Fiscal de Prestação de Serviços de Beneficiamento.

Sobre os insumos glosados, afirma serem essenciais à produção, sem os quais esta estaria inviabilizada.

Ademais, não foi a Lei que delimitou que os insumos seriam apenas aqueles aplicados diretamente ao produto em fabricação; a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 que o fez, tomando por base a legislação do IPI.

Sobreveio o acórdão nº 08-43.545, em fls. 932-944, proferido pela 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/FOR, julgando improcedente a manifestação de inconformidade sob os mesmos argumentos do despacho decisório: 1) conceito de insumos, com base na IN 404/2004; 2) enquadramento das exportações indiretas como operações no mercado interno:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

**RECEITA DE VENDAS À EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.**

Não incide a Cofins sobre as vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação. Para tanto, as mercadorias devem ser remetidas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sendo que tais condições devem ser aferidas ao tempo da venda ao exportador, com base na nota fiscal correspondente.

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.**

Para configurar insumos para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade, as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e quaisquer outros bens, utilizados na fabricação dos bens destinados à venda, devem sofrer alterações em função da ação diretamente exercida sobre o processo em fabricação, enquanto os serviços precisam ser aplicados ou consumidos no processo produtivo. Dispêndios indiretos, em que pese serem essenciais à atividade, não são caracterizados como insumos pela legislação das contribuições sociais.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Notificada da decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário para repisar todos os argumentos de sua manifestação de inconformidade, fls. 950-964

É a síntese do necessário.

## Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos da legislação.

Cinge a controvérsia na análise da declaração compensação de créditos COFINS vinculados às receitas de exportação não homologada por dois critérios: 1) glosa de créditos não considerados insumos da produção; 2) receitas vinculadas às supostas receitas decorrentes de remessas para comercial exportador com fim específico de exportação.

As remessas com fim específico de exportação devem observar alguns critérios e requisitos formais previstos em lei para atender não apenas interesses fiscais, mas também o controle aduaneiro. A fiscalização argumenta, a partir da análise dos documentos fiscais, que não houve remessas para fim de exportação, mas sim vendas no mercado interno. Caso assim seja, os créditos apurados sobre os insumos e que estejam vinculados à essas receitas não podem ser objeto de ressarcimento ou compensação via PER/DCOMP, por determinação dos §§ 2º e 3º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003.

Com isso, caso o entendimento neste julgamento seja por confirmar a conclusão fiscal, no sentido de que as receitas tidas como de exportação serem, na verdade, receitas obtidas no mercado interno, resta afastada a possibilidade de utilização dos créditos em pedidos de ressarcimento ou declaração de compensação, pois desatendido o disposto no artigo 6º da Lei 10.833/2003.

Pois bem. A Constituição da República, em seu art. 149, veda a incidência de contribuições sobre receitas de exportações, estabelecendo imunidade tributária, o que impede a incidência de PIS e COFINS sobre a receita auferida com exportação de bens ou serviços.

Em vista disto, as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem a não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior e esta não incidência também é aplicada ainda que a venda tenha sido efetuada para comercial exportadora, desde que seja com fim específico de exportação. (art. 5º, I e III da Lei 10.637/2002 e art. 6º I e III da Lei 10.833/2003).

Art. 6ºA COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:(Produção de efeito)

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

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

(...)

§ 2ºA 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.

§ 3ºO disposto nos §§ 1ºe 2ºaplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8ºe 9ºdo art. 3º.

Caso a pessoa jurídica, como a Recorrente, tenha realizado vendas para comerciais exportadoras com fim específico de exportação, as próprias leis acima referidas estabelecem que a comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica com o fim específico de exportação para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de

juros de mora e multa, de mora ou de ofício, no caso de a comercial exportadora não comprovar o seu embarque para o exterior, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora.

Tratando do que deve ser entendido como uma remessa com fim específico de exportação, o artigo 39, § 2º da Lei nº 9.532/1997 estabelece que o produto vendido deve ser remetido diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da pessoa jurídica que a adquiriu com fim específico de exportação:

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.

O mesmo conceito está previsto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972 e artigo 45, § 1º do Decreto 4.524/2002:

Decreto-lei nº 1.248/1972:

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 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. (grifei)

---

Decreto 4.524/2002

Art. 45.São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº2.158-35, de 2001, art. 14,Lei nº9.532, de 1997, art. 39, § 2º, eLei nº10.560, de 2002, art. 3º, eMedida Provisória nº75, de 2002, art. 7º):

(...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior; (...)

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº1.248, 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.

Pois bem, no TVF, o agente fiscal afirmou que a contribuinte relacionou, às folhas 82/83, as saídas consideradas como vendas com fim específico de exportação para empresa comercial exportadora. No tocante ao 4º trimestre de 2004, estas saídas se deram por meio de 30 notas fiscais de venda (fls. 106/108, 119/121, 132/135, 140/147, 169/178 e 181/182). Afirmou

ainda, não haver, nos sistemas da Receita Federal do Brasil, registro de exportações diretas por parte da interessada no período em análise.

Além das notas fiscais, a fiscalização analisou os despachos de exportação emitidas pelas comerciais exportadoras, memorandos de exportação e conhecimentos de transporte internacional, sustentando que tais documentos não se prestaram para comprovar o requisito para fruição da isenção das contribuições, qual seja, as mercadorias vendidas pela Recorrente sendo enviadas diretamente para o embarque de exportação ou recinto alfandegado, por conta e ordem da comercial exportadora. Portanto, a fiscalização concluiu se tratar de operações no mercado interno, descaracterizando a remessa com fim específico de exportação, *verbis*:

27. No caso em análise, as notas fiscais que deram suporte às saídas consideradas pelo interessado como “vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação” respaldam vendas comuns, posto que foi consignado nos documentos o código fiscal de operação 5101 (Venda de produção do estabelecimento dentro do estado) e os produtos não foram remetidas diretamente do estabelecimento produtor para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, conforme exige a legislação. Ao contrário, os produtos vendidos já se encontravam no estabelecimento do adquirente para onde foram enviados previamente para beneficiamento, conforme se demonstra a seguir.

28. No 4º trimestre de 2004, a interessada enviou para o estabelecimento da empresa PESQUEIRA MAGUARY LTDA, localizado na cidade de Camocim (CNPJ 04.134.566/000248), 223,655 toneladas de camarão in natura, por meio de 48 operações, para beneficiamento (vide notas fiscais anexadas entre as folhas 102 e 180 e Anexo 3). O estoque de camarão beneficiado, no início do trimestre, era de R\$ 2.564,55 (aproximadamente 196 kg), conforme registrado no Livro Razão (fls. 110). O retorno desses produtos para o estabelecimento produtor teria se dado por meio de 8 remessas, conforme registrado no livro de entradas (fls. 394/402) e compilado no anexo 4 desta Informação. A despeito das previsíveis perdas de peso do produto durante o beneficiamento, seria inviável o retorno de tal quantidade mercadoria por meio de apenas 8 operações em face das limitações de capacidade de carga (peso e volume) dos veículos transportadores (no trimestre, as vendas atingiram 199,442 toneladas, conforme compilado no Anexo 4). Por exemplo, as remessas para beneficiamento efetuadas entre 1 e 19 de novembro, no total de 79,516 toneladas, teriam retornado por meio de duas operações (notas fiscais nº 6543 e 654, de 23/11/2004). As remessas efetuadas entre 1 e 22 de dezembro, no total de 90,297 toneladas, também teriam sido devolvidas por meio de duas operações (notas fiscais 6744 e 6778, de 21 e 28/12/2004, respectivamente).

29. Do exposto, fica evidente que as notas fiscais de retorno, após o beneficiamento, não respaldaram o trânsito físico das mercadorias, mas apenas as operações contábeis, fiscais e comerciais, donde se conclui que as mesmas, remetidas para a adquirente como “remessa para beneficiamento”, não retornaram para o estabelecimento do produtor. Portanto, os produtos, além de não terem sido enviados do estabelecimento do produtor para o local de embarque ou para recinto alfandegado, foram beneficiados pelo adquirente antes do embarque, se é que foram efetivamente exportados. Nesse sentido, devese ter em mente que a regra prevista na legislação, de envio dos produtos diretamente do produtor para recinto de exportação, visa garantir que os produtos vendidos sejam efetivamente exportados, garantia esta que se torna impossível no caso presente.

30. Vale destacar que os Memorandos de Exportação apresentados (vide alguns, às fls. 426, 430, 434, 438, 442, 450, 454, 458, 462 e 465), documentos por meio dos quais o interessado tenta comprovar a efetiva exportação dos produtos, além de não serem instrumentos hábeis para tal, evidenciam, também, que aqueles não foram remetidos

pelo produtor diretamente para o local de embarque. No caso, vê-se que os produtos vendidos, em sua maioria, somente teriam sido embarcados mais de 30 dias após a venda (vide Anexo 5 desta Informação Fiscal). Sabendo-se que os produtos em questão são perecíveis e devem ser mantidos congelados, seria improvável que os mesmos ficassem em zona alfandegada por tanto tempo.

Em sede de recurso, a Recorrente sustenta que a adquirente dos produtos com fim específico de exportação também é uma indústria, que fará um beneficiamento sob encomenda da Recorrente antes da exportação, daí porque não foi enviado ao recinto alfandegado. Esta indústria adquirente realizaria um beneficiamento, por conta e ordem da Recorrente, para depois retornar o produto beneficiado ao encomendante, emitido uma nota fiscal simbólica para respaldar o retorno. Como são camarões, produtos perecíveis, não faria sentido retornar tais produtos fisicamente para depois realizar uma nova remessa. Após esse procedimento nova nota fiscal de venda seria emitida pela Recorrente, desta vez com fim específico de exportação.

De fato, a legislação permite que a remessa seja para industrial, desde que com fim específico de exportação. E até comum a realização de industrialização por encomenda antes da exportação. Caso, porém, o argumento da Recorrente representasse o ocorrido, a primeira remessa dos produtos para a realização da industrialização por encomenda deveria estar acobertada por uma nota fiscal de remessa para industrialização, com suspensão do IPI. De fato, consta dos autos notas fiscais emitidas pela Recorrente, no trimestre de apuração aqui discutido, para remeter seus produtos para beneficiamento, conforme notas fiscais de fls. 102 e seguintes.

Ao término da execução da encomenda, isto é, do serviço prestado em bens de terceiro (bens da Recorrente), deveria ser emitida pelo executor do beneficiamento uma nota fiscal de retorno, mesmo que seja um retorno simbólico, com a permanência física dos produtos em sua posse, já que o movimento físico é irrelevante nos termos da legislação, a qual admite retornos e saídas simbólicas para representar operações jurídicas (e não físicas). Estas notas fiscais de retorno do beneficiamento também constam dos autos, juntadas com a manifestação de inconformidade, conforme fls. 508 e seguintes.

Momento seguinte, nova nota fiscal deveria ser emitida pela Recorrente com fim específico de exportação, CFOP 5.501, tendo como destino a exportação, remetido diretamente para embarque por conta e ordem da comercial exportadora. Esta operação, de fato, não aconteceu, e assiste razão à fiscalização.

Realmente, como salientado pela d. DRJ, é irrelevante que a exportação tenha sido realizada, pois o que se pretende controlar não é se houve exportação, mas sim QUEM exportou, o que altera completamente as possibilidades de utilização de créditos da COFINS em PER/DCOMP.

As notas fiscais emitidas para supostamente subsidiar as remessas com fim específico de exportação, se tratam de notas fiscais de operações de venda no mercado interno, a uma porque contam com o CFOP de venda em operação de venda de produção própria, CFOP 5101, a duas porque não teve como destino o embarque para exportação ou mesmo recinto alfandegado, mas sim para o endereço do estabelecimento da própria empresa exportadora, como se vê de fls. 106/108, 119/121, 132/135, 140/147, 169/178 e 181/182, bem como de todo acervo probatório juntado em sede de manifestação de inconformidade (fls. 508 e seguintes).

Não se trata de mero formalismo, ou de mero erro na nota fiscal, pois a operação representada no documento não atende aos requisitos da legislação para seu enquadramento para fins específicos de exportação, dispostos na legislação não apenas para controle fiscal, mas, principalmente, para controle aduaneiro.

Neste mesmo sentido, assim já decidiu esta colenda turma, em voto no acórdão 3301-006.850 da lavra da ilustre conselheira Liziane Angelotti Meira, o qual peço vénia para adotar e transcrever:

É necessário estrito cumprimento da lei e das denominadas “obrigações acessórias”, especialmente se a operação de exportação envolver terceiros, como as empresas comerciais exportadoras. As formalidades legais são imprescindíveis tanto para que se tenha direito à desoneração, por um lado, quanto, por outro, para permitir que o Fisco possa controlar a operação, os procedimentos e efetivamente verificar se a operação de exportação não somente aconteceu mas ocorreu na forma prescrita pela lei.

Sabe-se que há dois tipos operações realizadas com empresas comerciais exportadoras:

- a) operações realizadas com empresas comerciais exportadoras (ECE), com o fim específico de exportação, estabelecidas na forma do Decreto-Lei nº 1.248/1972;
- b) operações realizadas com empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, na forma do art. 39, I, da Lei 9.532/1997.

No primeiro caso, trata-se de empresas comerciais exportadoras específicas, que cumprem regras rígidas que as autorizam a realizar operações determinadas. As regras são as constantes do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/1972, a saber:

I - estar registrada no registro especial na Secretaria de Comércio Exterior e na Secretaria da Receita Federal do Brasil, de acordo com as normas aprovadas pelos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Fazenda, respectivamente;

II - estar constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e III - possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

As exigências são rigorosas com o intuito de garantir que somente empresas robustas e com condições de responder economicamente pelas suas atividades e eventuais ilícitos realizem as atividades indicadas (antecipação dos benefícios fiscais concedidos à exportação das mercadorias adquiridas no mercado interno desde que efetive a exportação no prazo de cento e oitenta dias, conforme art. 9º, caput, da Lei nº 10.833/2003).

Desse modo, verifica-se que as exigências legais estão estreitamente ligadas à antecipação dos benefícios relacionados à exportação, ao controle desse benefício e também à condição da comercial exportadora para efetivamente fazer garantia às suas responsabilidades concernentes ao benefício fiscal gozado.

Por sua vez, no caso das operações com comerciais exportadoras que não cumpram os requisitos do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/1972, as empresas não estão autorizadas a receber as mercadorias e não dispõem do prazo legal de cento e oitenta dias para exportar. Nesta segunda situação, apesar da venda ser para a comercial exportadora, a mercadoria deve sair diretamente do vendedor, não para a comercial exportadora, mas para a zona primária - para o porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandengado. A lei não permite que a mercadoria tenha outro destino, ainda que intermediário. Questão de controle aduaneiro.

Fica evidente que se trata de duas situações diversas. Não se está diante de mera burocracia ou de exigência evasiva que possa ser dispensada pela Administração Pública. Não pode a autoridade administrativa equiparar duas situações tão distintas, sob pena de comprometimento do controle fiscal, do interesse público.

Nesse sentido, a Solução de Consulta da Cosit no 24, de 18 de janeiro de 2019, que sequer admite que haja paradas nesse transporte do vendedor para a zona primária a fim de coletar as mercadorias a serem exportadas em único veículo de carga. Colaciona a ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI SUSPENSÃO. IMPOSTO. COMERCIAL EXPORTADORA. AQUISIÇÃO COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REMESSAS DIRETAS.** Para fins de aplicação da suspensão do IPI de que trata o art. 39, inciso I, da Lei nº 9.532, de 1997, 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. Assim sendo, a passagem desses produtos por diversos estabelecimentos fabricantes vendedores com o objetivo de a empresa comercial exportadora adquirente coletar, em único veículo de carga, todos os produtos adquiridos e assim os remeter, por sua conta e ordem, para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, não se enquadra no conceito de “remetidos diretamente” expresso no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, não podendo a empresa comercial exportadora, neste caso, adquirir os produtos com a suspensão do IPI em pauta.

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 intrinsecamente relacionada ao controle fiscal.

Desta feita, restam descaracterizadas as operações como remessas com fim específico de exportação, devendo ser tratadas como operações no mercado interno.

Assim, os créditos de insumos relacionados com tais receitas não podem ser objeto de PER/DCOMP.

## INSUMOS

Ainda, é necessário analisar as glosas dos créditos, pois diversos encargos foram excluídos da base de cálculo da apuração dos créditos da COFINS com fundamento no conceito restrito de insumos previsto na Instrução Normativa nº 404/2004 já declarada ilegal pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170.

A Recorrente argumenta que comercializa seus produtos tanto no mercado interno quanto no exterior, sendo possível que os créditos de insumos acumulados com operações por ventura desqualificadas como de exportação possam ser utilizados para abater de seus débitos de COFINS devidos em operações no mercado interno.

A recorrente apresenta listagem de dispêndios com produtos e serviços utilizados em seu processo industrial (fl. 86), como farelos de trigo, oxigênio, combustíveis, manutenção de equipamentos, montagem de viveiros, dentre outros, acompanhado de um documento que descreve seu processo produtivo e dos elementos necessários para a produção (fls. 88-98).

Em intimação de fls. 192-193, a fiscalização requereu a apresentação de livros contábeis, fiscais, notas fiscais de entrada de insumos, relação dos produtos fabricados para venda, exportações, demonstrativos de receita operacional e etc. Tais documentos foram juntados em fls. 195-468.

A autoridade fiscal, ao proferir o termo de verificação fiscal e despacho decisório de fls. 479-490, analisou todas as despesas e custos, não realizando ressalvas sobre os valores ou sua veracidade. O motivo da glosa foi o conceito de insumo estabelecido na IN 404/2004, alinhada à necessidade de incorporação física ao produto produzido ou desgaste imediato por contato direto com o produto produzido, afastando-se do critério da essencialidade.

Com isso, elaborou tabela denominada “ANEXO 1 - RELAÇÃO DE PRODUTOS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS”, de fls. 469-470, discriminando as rubricas que estariam fora do conceito de insumos para realizar a glosa.

Em sede de defesa, tanto em manifestação de inconformidade, quanto em sede de recurso voluntário, a Recorrente se limitou a trazer argumentos jurídicos de insumos, baseados no critério da essencialidade, já fixados por este E. CARF e pelo E. STJ no REsp nº 1.221.170 proferido em sede de recursos repetitivos.

Ao assim proceder, não discorreu sobre a essencialidade de cada dispêndio em seu processo produtivo para fins de demonstrar sua caracterização como insumo. O documento que discrimina o processo produtivo juntado em fls. 88-98 não é suficiente para esclarecer quais encargos são essenciais para seu processo produtivo. Exemplificativamente, a Recorrente não demonstrou quais partes e peças e serviços de manutenção estão relacionados com processo produtivo, o mesmo para lubrificantes e combustíveis.

Sem essa necessária correlação dos encargos com seu processo produtivo para fins de demonstrar sua essencialidade, não há como analisar se são insumos ou não. Cabe lembrar que nos processos em que se discute créditos pleiteados em processos de resarcimento ou de compensação via PER/DCOMP o ônus da prova em demonstrar a liquidez e certeza de seus créditos recai sobre o contribuinte, não tendo a Recorrente, no caso concreto, se desincumbido de tal missão.

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário para negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior

