Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13312.720064/2011-10

Processo nº	13312.720064/2011-10
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-013.963 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	13 de abril de 2023
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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, também por unanimidade, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Liziane Angelotti Meira.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 1103 a 1117), interposto pelo Contribuinte, em 29 de janeiro de 2021, em face do Acórdão nº 3301-008.569 (e-fls. 970 a 982), de 27 de agosto de 2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário.

A ementa do acórdão recorrido é a seguinte:

> **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.

Em face desta decisão o Contribuinte ingressou com Embargos de Declaração (e-fls. 990 a 998) em 9 de outubro de 2020. Por meio do Despacho em Embargos de Declaração (e-fls. 1091 a 1094), em 8 de dezembro de 2020, a Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sção de Julgamento rejeitou os embargos

No Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 1223 a 1227), de 1 de março de 2021, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF negou seguimento ao recurso interposto pelo Contribuinte.

Diante deste despacho o Contribuinte ingressou com Agravo (e-fls. 1234 a 1244) em 8 de abril de 2021.

Em Despacho de Agravo (e-fls. 1251 a 1256), de 12 de maio de 2021, a Presidente da CSRF acolheu parcialmente o agravo com retorno dos autos à 3ª Câmara da 3ª

Original

Seção de Julgamento "para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria "comprovação das exportações realizadas por intermédio de empresa comercial exportadora" alegada pela interessada, antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca da negativa de seguimento expressa em relação à matéria "cerceamento do direito de defesa".

Em retorno para complementação da admissibilidade, proferiu-se o Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 1258 a 1262), de 7 de junho de 2021. O Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte quanto à matéria "*comprovação das exportações realizadas por intermédio de empresa comercial exportadora*".

Em Despacho de Saneamento (e-fls. 1264 a 1265), de 19 de julho de 2021, a Presidente da CSRF negou seguimento ao agravo quanto à matéria "cerceamento do direito de defesa".

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 1267 a 1283), em 8 de setembro de 2021. Requer que seja improvido o recurso interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e como atende aos demais requisitos legais de admissibilidade, deve ser conhecido.

Matéria admitida refere-se á comprovação das exportações realizadas por intermédio de empresa comercial exportadora.

Na decisão recorrida entendeu-se ser irrelevante que a exportação tenha sido efetivada com o fito de caracterizar a operação com o fim específico de exportação, mas sim que se comprovasse o envio diretamente para recinto alfandegado ou embarque de exportação. Nos autos se verifica que o CFOP da nota fiscal indicava operação no mercado interno e o endereço de destino da nota fiscal não era embarque de exportação ou recinto alfandegado, mas o estabelecimento da comercial exportadora.

Diante disso o Contribuinte aduz em seu recurso que na decisão recorrida não se respeitou o princípio da verdade material e reforça:

> O fato de nas NFs constar a CFOP de venda no mercado interno, apesar de todos os demais elementos dessas notas fiscais indicarem que a operação diz respeito de uma remessa de mercadoria para os fins específicos de exportação, não pode desnaturar o que realmente ocorreu – a exportação. Há outros documentos que podem (devem) ser utilizados para comprovar a exportação, tais como: o *bill of lading* (mencionado no Acórdão paradigma), além das informações do Siscomex (RE e SD) e Memorando de Exportação.

Original

> Contudo, vale mencionar, que esses documentos foram expressamente desconsiderados pela fiscalização e pela Câmara Baixa do CARF, (...)

Com as devidas vênias ao entendimento exposto pelo Contribuinte, verifica-se nos autos que a decisão recorrida não merece reparos.

Na decisão recorrida a questão não se centra no aspecto de que se foi ou não realizada a exportação, a questão é que a legislação exige que se conste nas Notas Fiscais o CFOP adequado, pois o que se visa verificar é quem exportou para atender o requisito da imunidade tributária das contribuições.

Cita-se trecho do voto proferido no Acórdão nº 3301-008.569, de relatoria do il. conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, que bem pontua o adequado entendimento da matéria no que concerne ao quadro fático no presente feito e da legislação de regência:

> 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 10637/2002 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;
> >
> > (...)

Original

> III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (...)
>
> § 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.
>
> § 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 §§8 e 9º do 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)
>
> ---

Original

> 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

Original

> 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, deve-se 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.

Original

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 vênia para adotar e transcrever:

(...)

Original

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

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Original