



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13312.900155/2011-37</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.750 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	JOLI AQUICULTURA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

Ainda quando o bem ou serviço seja utilizado como insumo nos exatos termos da legislação de regência, não há, por expressa vedação legal, o direito à apuração de créditos se os mesmos foram adquiridos com alíquota zero.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins não são admitidos créditos calculados sobre serviços de consultoria e de assessoria, por ausência de previsão legal e porque os mesmos não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.

RESSARCIMENTO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR.

FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Na venda a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, os produtos devem ser remetidos diretamente para embarque

de exportação ou para recintos alfandegados. A possível exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de diligência e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de despesas de manutenção com grupo gerador e com estudo de impacto ambiental.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sergio Martinez Piccini** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Winderley Morais Pereira, Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa, vinculados a receitas de exportação, ao qual a contribuinte vinculou declaração de compensação.

Analisada a pretensão, foi emitido o Despacho Decisório Eletrônico, por meio do qual a autoridade competente reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou parcialmente a compensação. Os fundamentos da decisão encontram-se no Relatório Fiscal.

A empresa tem como atividade a criação de camarões em água salgada, salobra e doce.

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Manifestação de Inconformidade até o Acórdão nos presentes autos, peço vênha para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

### 1. PROCEDIMENTO FISCAL/DESPACHO DECISÓRIO

Em seu Despacho Decisório fundamentou sua decisão nos seguintes elementos:

- *Glosou fretes sobre produtos adquiridos por falta de documentação;*
- *Glosou Despesas de Serviços de Assessoria e Consultoria*
- *Glosou Despesas Demais Serviços pagos à Pessoa Jurídica*
- *Considerou que diversas operações de exportação pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras não seguiram a legislação e portanto foram classificadas como vendas no mercado interno, procedendo a redistribuição dos custos comuns.*

### 2. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE/IMPUGNAÇÃO

Em sua Manifestação de Inconformidade a empresa pontua:

- *Defende um conceito amplo de insumo questionando a IN SRF nº 404/2004;*
- *Defende que o Frete se apresenta como insumo*
- *Defende que os Serviços de assessoria, consultoria e administração técnica pagos a Pessoa Jurídica dão direito ao crédito*
- *Defende que os demais Serviços pagos à Pessoa Jurídica dão direito ao Crédito;*
- *Sustenta que todas suas vendas do período teriam sido efetuadas para o mercado externo, elencando que ocorreu apenas equívoco nos códigos nas notas fiscais, anexando comprovação de venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, mediante apresentação do “Memorando de Exportação”.*

### 3. ACÓRDÃO DRJ

A Decisão de Piso apresentou a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.*

*Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

*NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA TÉCNICA E ADMINISTRATIVA. CRÉDITOS.*

*IMPOSSIBILIDADE.*

*No regime não cumulativo do PIS e da Cofins não são admitidos créditos calculados sobre serviços de consultoria e de assessoria, por ausência de previsão legal e porque os mesmos não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.*

*RESSARCIMENTO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR.*

*FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.*

*Na venda a empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, os produtos devem ser remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. A possível exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

#### **4. RECURSO VOLUNTÁRIO**

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), reiterando os argumentos de sua Manifestação e incluindo:

- *Princípio da Verdade Material a ser seguido;*
- *Conceito de Insumo a partir do REsp nº 1.221.170/PR do STJ.*

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Mário Sergio Martinez Piccini**, Relator

**I – ADMISSIBILIDADE**

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, portanto passa a ser analisado.

**II – PRELIMINARES**

Em seus pedidos a Recorrente solicita:

- *Ad argumentandum, caso remanesça alguma dúvida acerca dos fatos aqui discutidos, a recorrente pede a conversão do julgamento em diligência à repartição de origem para o esclarecimento dessas questões.*

**PEDIDO DE PERÍCIA.**

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado, sem configurar cerceamento de defesa.

Tal procedimento inclusive é expresso em Súmula do CARF, Vinculante:

*Súmula CARF nº 163*

*Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).*

De se ressaltar que não há dúvida envolvida no litígio a ser resolvida com diligência fiscal; ao contrário, é situação de ausência de prova material do crédito pleiteado.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados.

Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

**Diante do exposto, sem razão a Recorrente em rogar por Diligência/Perícia.**

**III – MÉRITO**

A controvérsia cinge-se em apurar se as alegações da Recorrente foram devidamente apreciadas, caso existam, e tenham como suporte documentos hábeis e idôneos.

Os pontos focais são:

- *Glosa dos Fretes sobre materiais secundários por falta de documentação*
- *Glosa de Serviços de Assessoria Técnica e Consultoria.*
- *Glosa dos demais Serviços Pagos à Pessoa Jurídica;*
- *Glosa de Vendas com o fim específico de Exportação.*

Percorrendo as informações do Despacho Decisório observo:

- *O Despacho Decisório foi emitido ANTES do conceito de Insumo preconizado pelo STJ;*
- *O Acórdão da DRJ foi exarado ANTES do conceito de Insumo adotado pelo STJ*

No presente caso, a questão do conceito de insumos, matéria objeto de julgamento pelo STJ, em sessão de 22/02/2018, do REsp 1.221.170, levada ao âmbito de Recurso Repetitivo, já foi contemplada na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, expedida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, publicada em 03/10/2018, e pela Administração Tributária Federal por meio de Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU de 18/12/2018).

#### **Conceito de Insumo**

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 (DOU de 18/12/2018), veio apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumo estabelecida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Em suas conclusões, resumiu os critérios de análise e aplicações da nova definição de insumos.

#### **Conclusão**

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço": a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja": b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Como se vê, somente podem ser considerados insumos itens aplicados no **processo de produção** de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, admitindo-se créditos em relação ao insumo do insumo, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Da mesma forma, excluem-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; assim como itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc.; e também os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Acerca da utilidade do teste de subtração, assim se manifestou o PN COSIT/RFB nº 5/2018:

21. **O teste de subtração** proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), **não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo.** Vale destacar que **a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.**

Como se vê, o teste de subtração trata-se de ferramenta indiciária, cuja aplicação deve levar em conta a interpretação da abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pela contribuinte", a qual, a despeito possa fazer parecer haver insumos em qualquer atividade desenvolvida, deve se circunscrever ao **processo de produção** de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, conforme mencionado nos aludidos parágrafos 15 a 18 do mencionado PN COSIT/RFB nº 5/2018:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". **Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica** (administrativa, jurídica, contábil, etc.), **a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água,

combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual - EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões"). (destaques acrescidos)

Ainda, importante frisar que a atividade de comércio não gera direito a crédito a título de insumo. Nesse sentido também dispôs o Parecer Normativo em comento:

## 2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **somente há insumos geradores de créditos** da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.**

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, **não há insumos na atividade de revenda de bens**, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens:** a) **combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias;** b) **transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios;** c) **embalagens para transporte das mercadorias;** etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as "atividades" de "produção de bens ou prestação de serviços" e de "revenda de bens", e não sobre as "pessoas jurídicas" que desempenham uma ou outra atividade.

Tratemos os itens glosados pela Fiscalização e mantidos pela Decisão de Piso

### 1. Glosa de Serviços Frete na aquisição materiais secundários

A Recorrente não apresentou as notas fiscais comprobatórias na aquisição de insumo, nem discorreu sobre o assunto, tornando-se incontroverso

**Mantenho a glosa desse tópico.**

**2. Glosa de Serviços de Assessoria Técnica e Consultoria/ Estudo Ambiental.**

**a. Assessoria Técnica e Consultoria.**

Percorrendo as informações do Recurso Voluntário não verifico a descrição de como tais serviços aplicam-se ao processo produtivo.

A Recorrente apenas questiona o caráter restritivo das IN's SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Observa-se que a empresa teve oportunidade de esclarecer pontualmente os dispêndios com os serviços apontados em que almeja Direito Creditório na fase de Intimação da Delegacia, em Manifestação de Inconformidade e no Recurso Voluntário, não carreando aos autos nenhum elemento que permitisse a mínima verificação do crédito.

**Sem razão a empresa no tópico em apreço.**

**b. Dispêndios com Estudo de Impacto Ambiental**

Tais dispêndios com Estudo de eventuais impactos ambientais são inerentes às atividades da empresa em tela e são alvo de controle ambiental, fazendo jus, conseqüentemente ao Direito Creditório nesse tópico, devendo ser revertida a glosa.

**3. Glosa dos demais Serviços Pagos à Pessoa Jurídica;**

A Fiscalização glosou despesas a pagamento com Despesas com Grupo Gerador e Despesa com pagamento de produtividade

**4.1 Quanto as Despesas com Grupo Gerador**

A Fiscalização afirma que os serviços citados não se enquadram como insumos, embora exercidos sobre equipamentos necessários à empresa

A Recorrente aponta que está situado em área rural, com constantes quedas de energia elétrica, sendo necessária a existência de gerador com constante manutenção, para funcionamento dos aeradores que fazem parte do desenvolvimento do camarão.

Os Aeradores na criação de crustáceos/peixes são equipamentos como chafarizes, pás, difusores que injetam oxigênio na água e promovem sua circulação.

Assim, seu funcionamento correto e constante mostra-se essencial para criação, sendo imprescindível o fornecimento perfeito de Energia Elétrica, com geradores para suprir eventuais pulsos de energia.

**Diante do exposto, tal serviço de manutenção dos geradores amolda-se ao conceito de Essencialidade/Relevância, devendo a glosa ser revertida.**

### 3.2 Quanto as demais Despesas elencadas

A Fiscalização aponta que Despesas com pagamento de produtividade não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, utilizando conceito restritivo.

Contudo a Recorrente sobre esse ponto nada apresentou ou esclareceu.

**Mantenho a glosa nesse ponto.**

### 4. Glosa de Vendas com o Fim Específico de Exportação.

A Fiscalização não aceitou como Vendas para o Mercado Externo as saídas para empresas que não permitiram enquadramento como Vendas a Empresa Exportadora com o fim Específico de Exportação, passando classificar tais receitas como Vendas para o Mercado Interno.

Apontou que:

- *Nas Notas Fiscais e no livro Registro de Saídas foram consignados os CFOP's 5.101 e 5.122, de vendas de produção para estabelecimento do próprio estado e vendas de produção do estabelecimento remetidas para industrialização.*
- *Além disso, as mercadorias não foram remetidas diretamente do estabelecimento produtor para o local de embarque ou para recinto alfandegado;*

Sobre as citadas vendas discorreu:

- *nas vendas efetuadas para as empresas apresentadas nenhuma se enquadrou como para empresa comercial com fim específico de exportação, sendo remetidas para industrialização no mercado interno.*

A Recorrente aponta que ocorreu mero erro de preenchimento do CFOP, pois existe grande semelhança entre os mesmos.

Alega em sua Impugnação que apresentou Memorandos de Exportação, normalmente aceitos pelo Fisco Estadual.

Em seu Recurso Voluntário aponta que auferiu receitas no exterior, como comprovam os lançamentos no Livro Razão.

Discorre sobre o princípio da Verdade Material, argumentando que “se as exportações efetivamente aconteceram, nas vendas do contribuinte para a empresa comercial

*exportadora com o fim específico de exportação, a despeito da ocorrência de vícios formais, a prescrição legal deve, necessariamente, alcançar essas operações”.*

Vejamos o disposto no arcabouço legal que disciplina a matéria::

**Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 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. (destaques acrescidos)*

Analisando a legislação apontada em relação as vendas descritas anteriormente constata-se imediatamente que nenhuma obedeceu aos itens “a” ou “b” previstos no Decreto-Lei nº 1.248/72.

Se os produtos das citadas vendas foram ou não alvo de exportação posteriormente nada afeta a situação apontada pela Autoridade Fiscal.

O fato de produto-vendedor efetuar suas vendas no Mercado Interno e posteriormente o comprador exportar os produtos não caracteriza tal operação comercial como “**Vendas a Empresa Exportadora com o fim Específico de Exportação**”, como almeja enquadrar a Recorrente.

Percebe-se que não foi o simples erro na indicação do CFOP que caracterizou as citadas Vendas como **Mercado Interno** e sim o robusto conjunto probatório explicitado pela Fiscalização.

Isso foi muito bem apontado na Decisão de Piso:

- *Em se tratando de norma isentiva, como no caso em exame, para sua aplicação é indispensável o atendimento de todos os requisitos legais, sendo vedado ao aplicador da norma sua extensão a situações não expressamente previstas, bem como a dispensa de requisitos estabelecidos na legislação de regência. Veja-se, a este respeito, o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1996):*

**Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:**

***I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;******II - outorga de isenção;***

- *Como se vê, o legislador criou medida de exceção para a promoção das exportações através de benefício fiscal, cabendo à contribuinte demonstrar que atende integralmente aos requisitos contidos na regra concessora do benefício, regra esta que obriga a remessa da mercadoria diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.*
- *Saliente-se que as notas fiscais relativas às vendas em comento não indicam como local de destino recinto alfandegado. Ao contrário, confirmam a afirmação do Auditor-Fiscal de que as mercadorias foram remetidas para beneficiamento ou industrialização por conta e ordem do adquirente, ou para estabelecimento do adquirente, afirmação esta que não chegou a ser contestada.*
- *Assim, ainda que os documentos apresentados possam ser admitidos como comprobatórios de que os camarões vendidos pela contribuinte tenham sido posteriormente exportados pelas adquirentes, mediante simples revenda ou depois de beneficiamento ou industrialização, a situação verificada **não atende à condição imposta na legislação instituidora do benefício fiscal, consistente na exigência de que os produtos sejam remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado***

Os recentes Acórdãos do CARF corroboram tal entendimento:

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

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003*

***VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.***

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

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003*

***VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.***

*Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (Acórdão nº 9303-016.281 – CSRF/3ª TURMA, de 21/11/2024, Relatora Semíramis de Oliveira Duro)*

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

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

**VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.**

*A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

**VENDA A COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.**

*A venda com fim específico de exportação é aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (Acórdão nº 3201-011.533, de 28/02/204, Relator Hécio Lafetá Reis)*

**Assim as glosas o tópico devem ser mantidas.**

Diante do exposto a Recorrente somente poderá utilizar o Direito Creditório reconhecido para descontar dos valores das contribuições apuradas

#### **IV – DISPOSITIVO**

Nesse sentido, voto por rejeitar a preliminar de diligência e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos referentes a: (i) Despesas com Serviço de manutenção dos geradores; (ii) reverter as glosas com despesas de estudo de impacto ambiental.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sergio Martinez Piccini**