



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13312.000876/2008-40  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.141 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2021  
**Recorrente** AQUACULTURA FORTALEZA AQUAFORT S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. REQUISITOS.

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.

DILIGÊNCIA. ERRO DE FATO. LANÇAMENTO A MAIOR. EXONERAÇÃO. LIQUIDEZ. BASE DE CÁLCULO.

Apurado pela unidade de origem, em cumprimento de diligência, valor lançado a maior por equívoco na apuração da base de cálculo, tal erro de fato, por impactar na liquidez do lançamento e, em razão do disposto no Art. 142 do CTN, deve ser exonerado do valor a ser cobrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para exonerar apenas a quantia lançada a maior, identificada no Relatório de Diligência Fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-008.141 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13312.000876/2008-40

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1661 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/CE de fls. 1647 que decidiu pela improcedência da Impugnação de fls 120, nos moldes do AI de Cofins de fls. 4.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado em 14/08/2008 auto de infração relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 02/12) para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado, no valor total de R\$ 206.803,12, incluindo encargos legais, tendo em vista que a fiscalização promovida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sobral (CE), constatou a falta/insuficiência de recolhimento daquela contribuição.

A autoridade fiscal justificou a autuação nos seguintes termos:

O contribuinte informou ter realizado vendas a comercial exportadora, porém as notas de vendas referentes as respectivas ditas "exportações" não estão destinadas a recintos alfandegados, e têm como código de operação fiscal os códigos 5.11 – vendas dentro do Estado, 6.11 vendas para fora do Estado, o que deveria ser 5.501 – Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação; Considerase com fim específico de exportação as vendas cujos os produtos sejam remetidos direto para embarque de exportação ou para recintos alfandegados ou outros locais onde se processe o despacho aduaneiro para o estabelecimento adquirente, não podendo o produto ser encaminhado para estabelecimento adquirente, nem, tampouco, ser remetido para industrialização complementar antes do embarque; A comprovação do fim específico de exportação fazse mediante a apresentação de uma nota 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, não sendo hábil para essa comprovação, nem o "Memorando de Exportação, previsto nos Convênios ICMS", nem qualquer documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação posterior pela adquirente; Contrapondo as alegações contidas no auto de infração, o impugnante inicialmente apresenta uma descrição do processo produtivo do camarão. Afirma que a industrialização do crustáceo é dividida em duas fases: resfriamento e processamento.

Em seguida passa a combater a autuação fiscal com os seguintes argumentos:

A IMPUGNANTE realiza a segunda fase de industrialização com o beneficiamento do produto através de empresas maiores e mais bem engajadas em projetos bem estruturados de exportação, no caso, comerciais exportadoras; Estas últimas, por sua vez, exigem de melhor controle da qualidade do produto exportado, motivo pelo qual a segunda fase do beneficiamento, ou seja, a fase do processamento, passou a ser executado nas instalações da empresa PESQUEIRA MAGUARY LTDA, CNPJ: 04.134.566/000242, a principal cliente empresa comercial exportadora; A relação da empresa PESQUEIRA MAGUARY com a AQUAFORT envolve dois tipos de operações distintas, referindose, a primeira, à prestação de serviços relativos ao processamento (segunda fase do beneficiamento), e a

segunda, relativa à venda das mercadorias para a comercial exportadora com fins específicos de exportação; Tais operações encontramse facilmente comprovadas através dos documentos abaixo[relaciona vários documentos]; a IMPUGNANTE reapresenta as notas fiscais e extratos de Registro de Exportação, agora, de forma "casada", no ANEXO, no sentido de facilitar o entendimento do Julgador; a comprovação da efetiva

exportação é de responsabilidade das empresas comerciais exportadoras, conforme preceitua a legislação (art. 70 da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e art. 90 da Lei n.º 10.833, de 2003), no entanto, foise além, a IMPUGNANTE, para que não remanescesse qualquer dúvida quanto sua efetiva realização do fato econômico. Observe-se ainda, que nos extratos dos Registros de Exportação estão referenciadas as notas fiscais de origem dos camarões; A fiscalização tenta descaracterizar as operações de exportação alegando primeiramente, que os números apostos como CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÃO (CFOP) nas notas fiscais de venda teriam sido inadequadamente apostos. (...)

Alega, ainda, que o CFOP correto seria 5.501 (REMESSA DE PRODUTOS DO ESTABELECIMENTO COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO).

Observe-se que se o código acima se refere à REMESSA enquanto o registrado nas notas fiscais reportase à VENDA, o que efetivamente aconteceu. Outrossim, as mercadorias foram efetivamente vendidas para as comerciais exportadoras e estas até poderiam não têlas exportado. Portanto, a venda interna está configurada com o código n.º5.101; A fiscalização alega ainda que as notas fiscais deveriam ter como destinatário a cliente da comercial exportadora. Ocorre que a mercadoria já se encontrava, invariavelmente, nas instalações da comercial exportadora e, portanto, sairiam daquele estabelecimento diretamente para o exterior, como se comprova através da documentação acima referida; Mesmo que a IMPUGNANTE tivesse cometido o reportado equívoco administrativo, consistente de mero erro de forma, tal não embotaria o ato econômico perfeito que se realizou, cingindose, a questão, no máximo o descumprimento de obrigação acessória tributária, susceptível, no máximo, de multa administrativa, prevista nas legislações dos Fisco; O fato de não terse destacado o destinatário da Nota Fiscal como cliente da empresa Comercial Exportadora no Exterior, deveuse a dois motivos:

(i), as mercadorias já se encontravam nas instalações da Empresa Comercial Exportadora, prontas para exportação, haja vista que passaram por outra operação de beneficiamento, e foram destinadas direto para a Zona Primária.

(ii), preservação do sigilo comercial das empresas comerciais exportadoras, que evitam fornecer dados de seus clientes no exterior com fundado receio de vir a perde-los para o produtor exportador.

Outrossim, as notas fiscais emitidas pela IMPUGNANTE atendem intrínseca e extrinsecamente as exigências da legislação fiscal, e, verazes, as operações de circulação de mercadorias nelas consignadas, não se configurando meros

equívocos da aposição do n.º do CFOP susceptível de descaracterizar as operações de exportação do estabelecimento.[transcreve acórdão do Conselho de Contribuintes].

Ao concluir sua impugnação o sujeito passivo requer a improcedência do auto de infração ou a parcial procedência, com aplicação de multa acessória pelo mero erro de forma ou a baixa do processo em diligência.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2003

VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. BENEFÍCIO FISCAL. REQUISITOS.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Conforme consta em fls. 1677 esta turma de julgamento, em outra composição, decidiu por converter o julgamento em diligência, em busca da verdade material, nos seguintes termos:

“Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, vota-se no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1 – com base nos documentos juntados nos autos e com base nos fatos, a autoridade de origem analise se é possível concluir se as mercadorias foram transportadas do frigorífico para a comercial exportadora ou recinto alfandegado, independentemente das obrigações acessórias e NFs;

1.1 - sobre a mesma base, confira os CFOPs utilizados e segregue as NFs que representam a remessa dos produtos aos frigoríficos e verifique se houve ou não venda do contribuinte ao frigorífico, de modo que fique claro se a remessa ao frigorífico foi somente uma remessa ou se foi uma efetiva venda;

1.2 - segregue e compare as NFs de venda com as NFs de remessa e cruze esta segregação com as fases, se aplicáveis na fase anterior de industrialização ou se aplicáveis na fase final de beneficiamento e exportação, de modo que fique claro quais NFs que tinham relação com a exportação, se as NFs fiscais de venda ou as NFs de remessa;

1.3 - aponte qual das operações o contribuinte se creditou e quais NFs e documentos estão relacionados com o crédito, de modo que fique claro qual o objeto sobre o qual o contribuinte se creditou, se foi sobre as NFs de venda à comercial exportadora como o Pesqueiro Maguary e se aproveitou crédito sobre as remessas ao frigorífico;

1.4 - verifique sobre quantas toneladas o contribuinte tomou crédito e confira com a quantidade de mercadorias exportadas, de modo que fique claro se houveram mercadorias não exportadas sobre as quais o contribuinte tomou crédito;

1.5 – ao final da análise, a fiscalização deve produzir um relatório que demonstre aquilo que foi apurado nestes itens e confrontar com os autos e os documentos juntados.

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.”

A diligência foi cumprida. Constam nos autos os Relatórios Fiscais de fls. 1687 e seguintes, as manifestações do contribuinte de fls. 1702 e seguintes e a manifestação da procuradoria em fls. 1827.

Os autos retornaram para julgamento.

Relatório proferido.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3201-008.141 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13312.000876/2008-40

## Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros Titulares, conforme Portaria de Condução e Regimento Interno, apresenta-se este Voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Com relação à questão das receitas de exportação, objeto do presente julgamento, em valorização ao princípio da colegialidade, esta Turma, de forma majoritária em outras composições, entendeu que os produtos devem ser transportados diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, situação que não restou configurada nos autos.

A combinação entre o Art. 6.º, III, da Lei 10.833/03 com o Art. 45 do Decreto n.º 4.524/02 regulam e esclarecem a exigência, conforme textos reproduzidos a seguir:

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

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

(...)

"DECRETO Nº 4.524, de 17.12.2002 (REGULAMENTO DO PIS/Pasep e Cofins):

Isenções Art. 45.

São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 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. (grifo nosso)"

Em outros termos, a legislação esclarece o termo “fim específico de exportação”, que somente se concretiza quando os produtos forem remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. No presente caso, o próprio contribuinte confirma que esta exigência não foi cumprida, conforme trecho de sua manifestação de diligência reproduzido a seguir:

“Ocorre que NÃO FORAM ENVIADAS PELO AQUAFORT DIRETAMENTE PARA EMBARGUE OU RECINTO ALFANDEGADO, POR CONTA EM ORDEM DA EMPRESA (COMERCIAL EXPORTADORA), PELA IMPOSSIBILIDADE LEGAL DE ASSIM PROCEDER, POIS A VENDA E ENTREGA DA MERCADORIA,

OBRIGATORIAMENTE SE DÁ DENTRO DO FRIGORÍFICO ONDE A MERCADORIA FOI PROCESSADA E ENCONTRA-SE ESTOCADA (PESQUEIRA MAGUARY) E É NESTE RECINTO CERTIFICADA PELO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA QUANDO DA “OVAÇÃO” DO CONTAINER PARA COLOCAÇÃO DIRETAMENTE NO NAVIO.”

O que o contribuinte pretende, pela leitura de suas peças de defesa, é que seja aberta uma exceção à regra, considerando que diversos documentos comprovariam as exportações.

No entanto, como apontado pela fiscalização que cumpriu a diligência, precisamente no relatório fiscal de fls. 1687, as exportações não possuem rastreabilidade suficiente para que seja possível identificar se as mercadorias vendidas pela contribuinte e que são objeto dos autos, foram exatamente as mercadorias exportadas.

Este conselho possui atividade vinculada e, diante da regra da legalidade, não possui competência para abrir tal exceção.

Em busca da verdade material, contudo, caso as exportações estivessem comprovadas e fossem líquidas, de forma que fosse possível identificar que a totalidade das mercadorias vendidas e que são objeto do presente processo foram exportadas, tal comprovação inequívoca da exportação, por óbvio, poderia se equiparar aos requisitos exigidos na legislação.

Mas, apontado pela fiscalização a disparidade nos documentos de exportação, o contribuinte permaneceu inerte com relação à apontamentos específicos constantes no relatório fiscal de diligência, o que impede concluir que os produtos vendidos foram todos exportados.

Assim, o direito e os fatos não socorrem o contribuinte no presente caso.

Inclusive, como apontado pela Procuradoria na sua manifestação de fls. 311, a Turma 3301 deste conselho julgou caso semelhante, consubstanciado no Acórdão n.º 3301-008.569, relatado pelo nobre e assertivo conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, decisão na qual decidiu-se por manter o entendimento da fiscalização em razão da ausência de comprovação dos requisitos exigidos na legislação.

Por fim, uma última observação precisa ser realizada com relação à liquidez do lançamento, pois a própria fiscalização, no relatório fiscal de diligência de fls. 1687, apontou um grave erro no lançamento, conforme transcrito a seguir:

“Por fim, ao analisar os autos do processo, para cumprimento da diligência, verificamos que, em relação ao PA 07/2003, a autoridade lançadora considerou receitas de venda no valor de R\$ 885.846,28, referenciando as notas fiscais de venda de números 51 e 53 (fls. 7, 24 e 25). No entanto, referidas notas fiscais retratam vendas nos valores de R\$ 91.503,32 e R\$ 36.046,71, respectivamente, perfazendo o total de R\$ 127.550,03. Tais valores também estão consignados no livro Registro de Saída (fl. 35) e a soma, no Demonstrativo de Crédito Presumido –DCP, na linha correspondente à vendas para comerciais exportadoras, no mês (fl. 54). Logo, entendemos que fica configurado erro de fato incorrido pela autoridade lançadora, quando considerou o valor tributável no PA 07/2003 no valor de R\$ 885.846,28, em vez de R\$ 127.550,03.

Assim, ainda que não contestado pelo interessado, identificado o fato, o levamos para apreciação pela Autoridade Julgadora responsável.”

O erro na liquidação do lançamento ficou evidente, na medida em que a autoridade lançadora deveria ter considerado o valor tributável de R\$ 127.550,03 e considerou um valor muito maior, de R\$ 885.846,28.

As notas fiscais de venda realmente somam somente o valor apontado e tais valores possuem rastreabilidade no livro de registro de saída (fls. 35) e no demonstrativo de crédito presumido – DCP (fls. 54).

Portanto, com base no Art. 142 do CTN, a diferença entre R\$ 127.550,03 e R\$ 885.846,28 deve ser excluída do lançamento, restando como valor tributável somente R\$ 127.550,03.

Sobre a aplicação do RE n.º 759.224/SP, solicitada pelo contribuinte em sede de manifestação em diligência, como apontado na própria peça, a decisão trata de contribuições previdenciárias, matéria divergente da constante nos autos. Deve ser aplicado o *distinguish* no caso, em virtude da disparidade de fatos e direitos entre o presente caso e o precedente mencionado. Em razão de tal divergência, o mencionado julgado não deve ser aplicado no presente julgamento.

Em face do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para exonerar apenas a quantia lançada a maior, identificada no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1687).

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.