



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



**Processo nº** 13312.900323/2012-75  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-002.644 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de agosto de 2020  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** AQUACULTURA FORTALEZA AQUAFORT S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos da proposta de diligência suscitada pela Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Sílvio Rennan do Nascimento Almeida (relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3402-002.636, de 26 de agosto de 2020, prolatada no julgamento do processo 13312.900396/2012-67, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Renata da Silveira Bilhim, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

### **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se da apresentação de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS/Pasep Não cumulativo – Exportação, ao qual foi vinculada Declaração de Compensação (DCOMP).

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.644 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13312.900323/2012-75

O Pedido Eletrônico foi objeto de análise manual por parte da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Sobral, nos termos da Informação Fiscal juntada aos autos.

Na análise realizada pelo Auditor-Fiscal, nem todas as aquisições realizadas pelo contribuinte possibilitam o desconto de créditos da não cumulatividade, dessa forma, realizou a glosa referente às aquisições de óleo diesel (pela alíquota zero na aquisição de distribuidores ou varejistas), de aquisições de insumos realizadas com suspensão das contribuições e de fertilizantes (alíquota zero).

Mesmo após as glosas efetuadas, a fiscalização identificou a existência de base de cálculo passível de apuração de crédito da contribuição. Entretanto, verificou-se que a totalidade da receita informada decorria de exportação, ainda que não tenha sido verificada nenhuma exportação direta por parte do contribuinte.

Após intimações, foi possível verificar que a receita de exportação informada se referia a operações realizadas por intermédio de Empresa Comercial Exportadora - ECE (Pesqueira Maguary LTDA).

Nesse ponto, a fiscalização destacou que as vendas para comerciais exportadoras, com fim específico de exportação, dão direito ao ressarcimento do crédito nos termos do art. 5º, III e §3º da Lei n.º 10.637/2002, porém, não seriam quaisquer vendas que dariam direito ao desconto do crédito.

Segundo o Auditor-Fiscal, nos termos do art. 45, IX, §1º do Decreto n.º 4.542/2002, 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.

Após intimações, a fiscalização concluiu que o contribuinte não cumpriu os requisitos estabelecidos para caracterização da venda com fim específico de exportação. Ainda que parte das Notas Fiscais constasse da relação dos Memorandos de Exportação da ECE, as mercadorias não foram remetidas diretamente para exportação ou para recinto alfandegado, como exige a legislação.

Sendo descaracterizada a totalidade da receita como exportação, insubsistente a apuração de créditos de PIS/Pasep não cumulativos – Exportação.

Ciente do Despacho Decisório de indeferimento, apresentou Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento - CE, que, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa que segue:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS PASEP

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BENS ADQUIRIDOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPROCEDÊNCIA.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ISENÇÃO. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO À EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.644 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13312.900323/2012-75

As vendas para as empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando são remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, despendendo a comprovação da efetiva exportação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Insatisfeito com o julgamento, o contribuinte recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando, em síntese:

- a) A devida comprovação da exportação por meio de Notas Fiscais e Memorandos de Exportação, sendo suficiente para desconto do crédito, conforme própria jurisprudência do CARF;
- b) A remessa direta da mercadoria da Empresa Comercial Exportadora para a exportação;
- c) As aquisições realizadas à alíquota zero pela recorrente integraram os custos e despesas para a produção das mercadorias que seriam vendidas, sendo essenciais e relevantes ao processo produtivo;
- d) Direito à atualização monetária do crédito, pela taxa Selic, desde a data do protocolo até a data do efetivo ressarcimento.

É o Relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor na resolução paradigma como razões de decidir: (...)¹

Com devida vênia, ousei divergir do ilustre relator a respeito da possibilidade de julgamento imediato do presente processo. Ao meu sentir, existem algumas questões que ainda comportam esclarecimentos, para que todos os membros do Colegiado tenha possibilidade de solucionar o mérito do caso de maneira ampla e consistente, especificamente com relação ao item das receitas decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação para isenção da Contribuição ao PIS/Pasep.

A Fiscalização apresentou as seguintes considerações para motivar o lançamento tributário nesse ponto:

As vendas para empresas comerciais exportadoras, com fim específico de exportação, dão direito ao ressarcimento dos créditos residuais vinculados aos produtos vendidos, nos termos do art. 5º, inciso III e § 3º da Lei nº 10.637/2002.

Deve ser ressaltado, contudo, que não são quaisquer vendas para empresa comercial exportadora que dão ao vendedor o direito ao ressarcimento, mas apenas aquelas com o fim específico de exportação. Este conceito está inserido

---

¹ Deixa-se de transcrever o voto (ou a parte vencida do voto) do relator, que pode ser consultado na resolução paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.644 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13312.900323/2012-75

no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972 e no art. 45, § 1º do Decreto nº 4.527, de 17 de dezembro de 2002 (Regulamento do Pis/Pasep e da Cofins), conforme transcrição abaixo: (...)

Nos casos em apreço, embora as notas fiscais de venda tenham sido emitidas com o código CFOP 5501, aplicável às remessas de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação, os endereços constantes nas mesmas notas é o do adquirente (fls. 174/182). Intimado, por meio da Intimação de folhas 128 a 130, a comprovar que as vendas consideradas como exportações indiretas atendem aos ditames da legislação, o contribuinte apresentou as explicações de folhas 183 a 185 e os documentos de folhas 190 a 143 (Memorandos de Exportação), o que comprovaria, no seu entender, as exportações das mercadorias, posto que, nos Registros de Exportação há referência às suas notas fiscais de venda.

De fato, há referência, nos Registros de Exportação da empresa Pesqueira Maguary, a algumas das notas fiscais de venda da interessada (as notas fiscais de números 1035, 1038 e 1045 não estão vinculadas a nenhum RE – vide demonstrativos de folhas 17/20 e 345).

**No entanto, a comprovação do fim específico de exportação faz-se mediante a apresentação da nota fiscal de venda na qual conste como adquirente a empresa comercial exportadora e, como destino das mercadorias, um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência (produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados). Quando o local de entrega for diverso do endereço do adquirente, aquele deveria constar no campo “Informações Complementares” da nota fiscal, na forma então prevista no artigo 339, VII, alínea 'a' do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 20023, combinado com o artigo 108, inciso I e § 1º, do CTN.**

Da defesa apresentada ao CARF pela Contribuinte a respeito do tema, destaco as seguintes passagens:

Os créditos discutidos no presente processo tiveram origem a partir das operações de exportação ocorridas no 3º trimestre de 2006, tendo a sua perfectibilização de venda ao mercado externo (desnacionalização dos produtos) comprovada por meio das NFs de venda para mercado interno com fins específicos para exportação, Memorandos de Exportação, dentre outros, consoante toda documentação acostadas aos autos.

Conforme se vê, às fls. 174/182, estão colacionadas as notas fiscais de produtos que foram remetidos para o fim específico de exportação, com identificação de operação *CFOP 5501 - Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação*, por onde se reforça que toda a atividade da Recorrente é lastreada por documentação idônea, além de demonstrar a natureza das vendas realizadas e o seu destino.

Demonstrou a Recorrente, à época da fiscalização, que remetia seus pescados semielaborados para beneficiamento junto à Pesqueira Maguary Ltda. que, posteriormente, por ser Comercial Exportadora habilitada registrada junto ao Siscomex, remetia os produtos diretamente para a Exportação, conforme destaques dos Memorandos de Exportação de fls. 190/343, conjuntamente com as relações de NFs contidas às fls. 174/182.

(...)

No caso concreto, as operações da Recorrente se iniciaram a partir da produção das próprias larvas de camarão, ou a aquisição de pós-larvas vendidas por

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.644 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13312.900323/2012-75

terceiros, empós, a sua criação em cativoiro com a respectiva engorda e, em seguida, a despesca.

Após a despesca, a produção seguia para beneficiamento, seja o resfriamento, seja o processamento, e é exatamente nesta segunda etapa pela qual a remessa da produção segue para a Empresa Pesqueira Maguary, cujas instalações adequavam-se às exigências dos clientes no exterior.

Dessa forma, sob a custódia da Empresa Comercial Exportadora (Pesqueira Maguary), os produtos eram submetidos ao recinto alfandegado para embarque, conforme se denota a cada Nota Fiscal relacionada com o seu respectivo Registro de Exportação e Memorando de Exportação, como se vê abaixo:

Nota Fiscal	Memorando de exportação	Fls.	Registro de Exportação
1006	003/2006	190	06/1192678-002
1034	003/2006	190	06/1192678-002
1036	003/2006	190	06/1192678-002
1037	003/2006	190	06/1192678-002
1037	004/2006	211	06/1214635-002
1034	004/2006	211	06/1214635-002
1037	005/2006	226	06/1271593-002
1036	006/2006	241	06/1339332-002
1037	006/2006	241	06/1339332-002
1036	007/2006	256	06/1361575-001
1037	007/2006	256	06/1361575-001
1044	007/2006	256	06/1361575-001
1036	008/2006	272	06/1399333-002
1037	008/2006	272	06/1399333-002
1036	009/2006	287	06/1415839-002
1037	009/2006	287	06/1415839-002
1044	009/2006	287	06/1415839-002
1036	010/2006	306	06/1499058-002
1037	010/2006	306	06/1499058-002
1044	010/2006	306	06/1499058-002
1044	017/2006	324	06/2001106-001
1056	017/2006	324	06/2001106-001
1078	017/2006	324	06/2001106-001
1080	017/2006	324	06/2001106-001

Denota-se, portanto, que a Recorrente, no curso da Ação Fiscal, amparou-se em documentos hábeis para comprovar a efetiva exportação da mercadoria produzida, bem como para demonstrar o claro direito ao crédito pleiteado.

(...)

O envio das mercadorias que haviam passado pelo processo de industrialização para a Comercial Exportadora foi realizado por meio das Notas Fiscais (fls. 174/182) e, posteriormente, a Comercial Exportadora realizou a venda das mercadorias para mercado externo, o que se comprova por meio dos Memorandos de Exportação acostados aos autos, os quais, ainda, identificavam as Notas Fiscais de saídas do Produtor, ora Recorrente

Resguardando o posicionamento do Colegiado a respeito da matéria de direito envolvida nos autos, vê-se que é necessário compreender minuciosamente a documentação apresentada pela Recorrente para a comprovação da efetiva exportação

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.644 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13312.900323/2012-75

das mercadorias auditadas, tendo em vista o princípio da verdade material e o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 759.244 – tema 674.

Destaco que a necessidade de maiores esclarecimentos a respeito do assunto também foi percebida pela Turma 3201 do CARF, ao analisar processo análogo do mesmo Contribuinte em junho de 2019 (Resolução n. 3201-002.110).

Pelos motivos acima expostos, justifico a necessidade de conversão do presente processo em diligência, como requer o artigo 18 *caput* do Decreto 70.235/72 (PAF), para o arremate do convencimento deste Colegiado sobre os fatos em discussão. Para tanto, deve ser tomada a seguinte providência pela Repartição Fiscal de origem: com base no documentos juntados nos autos e nos fatos descritos pela Contribuinte, analise se é possível concluir que as mercadorias foram efetivamente exportadas, independentemente das obrigações acessórias e NFs.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos da proposta de diligência suscitada pela Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator