



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 04/06/2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10580.005551/2001-29  
Recurso nº : 121.021  
Acórdão nº : 203-09.162

Recorrente : CALHEIRA ALMEIDA S/A  
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

**PIS – ISENÇÃO** – A isenção concedida para vendas a empresas exportadoras, devidamente registradas no órgão competente, contempla apenas aquelas efetuadas com fins específicos de exportação para o exterior, assim consideradas quando as mercadorias forem diretamente embarcadas para exportação ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

**DILIGÊNCIA - PROVA PERICIAL - LIMITES OBJETIVOS** - Destinam-se as diligências/perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

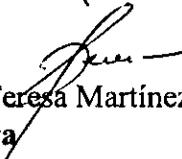
**Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CALHEIRA ALMEIDA S/A.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

  
Maria Teresa Martínez López  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, César Piantavigna, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf/ovrs



**Processo nº** : 10580.005551/2001-29

**Recurso nº** : 121.021

**Acórdão nº** : 203-09.162

**Recorrente** : CALHEIRA ALMEIDA S/A

## RELATÓRIO

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue:

“Trata-se o processo de Auto de Infração lavrado contra a empresa nos autos qualificada, que pretende a cobrança de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, decorrente da falta de recolhimento dos valores devidos, pertinentes aos períodos de apuração do exercício de 1997, nos termos do artigo 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 07, de 7 de setembro de 1970, c/c art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, Título 5, Capítulo 1, Seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142, de 1982, artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I e 9º da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, convalidada na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, artigo 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, e artigo 1º da Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995.

Relativamente aos períodos de apuração fiscalizados, consta na Descrição dos Fatos de fl.13/16, que existe divergência entre o faturamento da empresa e as bases de cálculo do PIS declaradas na DCTF e na Declaração do Imposto de Renda – DIPJ/1998, ano base 1997, diferença alegada pela empresa como sendo decorrente das exclusões de vendas de mercadorias a empresas exportadoras devidamente registradas na Secretaria de Comércio do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo.

Através de intimações a empresas adquirentes do cacau da autuada, a fiscalização informa que das cinco empresas intimadas, quatro delas industrializaram o produto adquirido e o revenderam, sem segregação, no mercado interno e externo. A fiscalização considerou que a empresa é comerciante, pois compra cacau no mercado interno e efetua vendas a cinco empresas exportadoras (quatro delas o industrializa e uma apenas o comercializa).

Alega a fiscalização que o art. 5º da Lei nº 7.714, de 1988, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.004, de 1996, determina que para efeito da base de cálculo do PIS, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados deve ser excluída da receita operacional bruta, dispondo, em seu § 1º, expressamente, que para efeito da exclusão desta lei, seriam consideradas exportadas as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento produtor-vendedor, por conta e ordem da empresa comercial



**Processo nº** : 10580.005551/2001-29  
**Recurso nº** : 121.021  
**Acórdão nº** : 203-09.162

exportadora, de que trata o Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, para embarque de exportação ou depósito em entreposto sob regime aduaneiro especial, sendo que tais produtos não são diretamente remetidos para embarque ou depósito, já que as compradoras beneficiam o cacau antes de exportá-lo. Argumenta que a isenção deve ser interpretada literalmente e, portanto, a atuada não se enquadra nesta situação isencional, tendo em vista que os produtos que comercializa não são remetidos diretamente para exportação, passam antes por processo de beneficiamento.

A contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 23/08/2001 (fl.12), e apresenta, em 24/09/2001, impugnação de fls. 92/109, alegando entre suas razões de defesa, em síntese:

- A matéria já foi plenamente abordada no Auto de Infração MPF 0510100/00014/01, com lançamento idêntico e por isto requer a anexação da defesa do Cofins a esta impugnação, requerendo que o auto de infração seja julgado improcedente e protestando por todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a juntada posterior de documentos;
- A fiscalização, no intuito de descaracterizar a isenção, simplesmente fez circularização nas empresas que adquiriram o cacau da impugnante, aplicando-lhes quesitos subjetivos e capciosos que não demonstraram as implicações que adviriam das suas respostas, ao invés de investigar a destinação do cacau vendido pela impugnante;
- Cabe reparos na interpretação e aplicação das normas observadas pelo fisco;
- Rechaça a alusão pelas fiscais à isenção contida no inciso III, artigo 1º, do Decreto nº 1.030, de 1993, cujos pressupostos legais têm embasamento no Decreto-lei nº 1.248, de 1972, venda com o fim específico de exportação, que não se aplica à isenção alcançada pelo contribuinte, a hipótese prevista no inciso IV: vendas, com o fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, defluindo daí grande parte dos equívocos da fiscalização, ao tentar desqualificar as vendas feitas pela atuada a empresas exportadoras e não às comerciais exportadoras;
- Requer que sejam desconsideradas as informações prestadas pelas empresas exportadoras e aceitos os esclarecimentos dos fatos prestados por estas mesmas empresas, quando questionadas objetivamente com o fim de deslindar a questão;
- As auditoras desconsideraram a operação de exportação indireta de cacau realizada pela impugnante, qualificando-a como venda no mercado interno para



**Processo nº** : 10580.005551/2001-29  
**Recurso nº** : 121.021  
**Acórdão nº** : 203-09.162

industrialização, por não se enquadrar à hipótese de isenção contida no inciso IV do Decreto nº 1.030, de 1993;

- A definição dos conceitos de exportação direta, indireta e a venda com fim específico de exportação, leva a concluir que a empresa autuada é de intermediação que procede às operações de compra e venda de cacau para lucros resultantes da variação do produto na bolsa;
- Impossível é a utilização da integração analógica na definição dos procedimentos caracterizadores de venda com fim específico de exportação, não podendo a fiscalização exigir condições aplicáveis às operações de venda contidas no inciso III do Decreto nº 1.030, de 1993, que remete ao Decreto-lei nº 1.248, de 1972, pois não existe legislação que trate das regras aplicáveis à venda a empresas exportadoras, nos termos do inciso IV, deste mesmo diploma legal;
- Diversos autores dispõem que a interpretação por analogia somente pode ser utilizada quando não venha criar obrigações não previstas em lei, do mesmo modo, utilizando o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, é vedado a qualquer intérprete de lei de isenção atribuir interpretação que não a literal, concorrendo a fiscalização na transgressão de norma legal de direito tributário e constitucional, em face do Princípio da Legalidade;
- As notas fiscais de venda eram carimbadas, fazendo referência expressa que a venda era com fim específico de exportação, assim, a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos dispensados passa a ser das adquirentes exportadoras quando há o descumprimento da condição de isenção, artigo 5º do Decreto-lei nº 1.248, de 1972;
- Se a fiscalização investigasse a destinação dada ao cacau pelas adquirentes poderia afastar as presunções de descumprimento das normas de isenção e verificar que a empresa observou todas as recomendações legais contidas no inciso IV do Decreto nº 1.030, de 1993, assim, por falta de comprovação, não resta à autoridade julgadora decidir pela improcedência da autuação;
- Ressalta que os registros nos Livros de Saída da impugnante e nos Livros Registros de Entrada das empresas exportadoras demonstram que foi atendida a condição da isenção prevista no inciso IV, do artigo 1º da Lei nº 1.030, de 1993, e o fato de a fiscalização ter usado como única prova os questionamentos feitos às empresas exportadoras jamais poderia desconstituir uma situação jurídica de isenção, e, conforme lições da doutrina, exceto quando existe a presunção legal relativa, é devido ao fisco o ônus da prova;



Processo nº : 10580.005551/2001-29

Recurso nº : 121.021

Acórdão nº : 203-09.162

- Encerrando, aponta o precedente jurisprudencial, ocorrido na Decisão DRJ/SDR nº 314, de 11/05/1999, proferida em interesse de Mattos Souza S. A. Comércio e Indústria, que trata da mesma matéria objeto do presente auto de infração e julgou improcedente o Auto de Infração.”

Por meio da Decisão de nº 937, de 06 de março de 2002, os Membros da Quarta Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitaram a preliminar argüida e, no mérito, consideraram procedente o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1997

Ementa: PIS - ISENÇÃO

Podem ser excluídas da base de cálculo do PIS as receitas de exportação, nos casos de exportações realizadas diretamente pelo produtor, de vendas às empresas comerciais exportadoras e de vendas às empresas exportadoras, com fins específicos de exportação.

A isenção concedida para vendas a empresas exportadoras, assim registradas no órgão competente, contempla apenas as vendas efetuadas com fins específicos de exportação para o exterior, quando as mercadorias são diretamente embarcadas para a exportação ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL

Interpreta-se literalmente os dispositivos relativos a isenções, não cabendo ao intérprete criar isenção que não esteja contida na norma e nem eliminar isenção nela incluída.

ÔNUS DA PROVA

Na relação jurídico-tributária cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, para elidir a imputação da irregularidade apontada.

Lançamento Procedente”.

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso, pelo qual reitera os argumentos expostos em sua impugnação.

Requer que sejam excluídas as receitas de venda à empresa Bahia Comércio de Cacau Ltda., eis que a fiscalização admitiu que “apenas revende o cacau, sem beneficiá-lo, indistintamente para o mercado interno e externo”, e no mais, buscando comprovar que as outras



**Processo nº : 10580.005551/2001-29**

**Recurso nº : 121.021**

**Acórdão nº : 203-09.162**

empresas adquirentes efetivamente exportaram cacau em amêndoas para o exterior, requer diligência no sentido de: (*sic*) “ - Confirmar junto a SECEX o registro de exportadores das empresas Cia Produtora de Alimentos, Cargil Cacau Ltda., Joanes Indústria S.A., Produtos Químicos/Vegetais, Chaves Cacau Ltda. (Bahia Comércio de Cacau Ltda.) e Chadler Ind. Bahia S/A (Barry Callebaut Brasil S/A); - Obter e junto ao SISCOMEX a informação acerca da quantidade de amêndoas exportadas nos períodos compreendidos entre janeiro de 1997 e dezembro de 1998; - Proceder a uma verificação *in locu*, nos Livros Registro de Saídas da Impugnante e nos Livros Registros de Entrada das Empresas exportadoras acima elencadas, para confirmar as operações de comercialização de amêndoas de cacau no período de janeiro de 1997 a dezembro do mesmo ano; - Responder a pergunta, se não era razoável presumir que entre o cacau exportado pelas adquirentes poderia estar aquele mesmo adquirido da Recorrente, efetivando-se a condição da exportação.”

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos permitindo a subida dos autos ao Conselho de Contribuintes

É o relatório.



Processo nº : 10580.005551/2001-29  
Recurso nº : 121.021  
Acórdão nº : 203-09.162

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

Trata-se de lançamento de ofício exigindo o pagamento da contribuição ao PIS incidente sobre as receitas de vendas de amêndoas de cacau.

A recorrente vende cacau no mercado interno para empresas exportadoras devidamente registradas no órgão competente, segundo informações prestadas pela interessada em sua impugnação e documentos anexados às fls.112/119. Entretanto, este cacau vendido pela recorrente sofre processo de beneficiamento/industrialização por parte das empresas compradoras-exportadoras antes de exportá-lo ou o venderem ao mercado interno. Esclareceram as empresas adquirentes do cacau não existir nenhuma segregação entre o cacau adquirido da autuada, que seria para fins específicos de exportação, e o de outros fornecedores, sendo este cacau vendido indistintamente no mercado interno ou externo. Nesse sentido, a fiscalização, em obediência ao artigo 1º da Lei nº 9.004, de 1995, não considerou como isentas as receitas das vendas excluídas como sendo receitas da exportação, tendo em vista que o cacau vendido pela empresa não foi diretamente remetido à exportação e sim submetido a processo de industrialização (art 1º, § 2º, alínea “c”, da Lei nº 9.004, de 1995).

Consta do voto da decisão de primeira instância o que a seguir transcrevo:

*“Buscando levantar o correto valor das receitas da autuada, a fiscalização providenciou circularização junto a cinco empresas, solicitando que estas, adquirentes dos produtos da autuada, respondessem qual a finalidade e a destinação dada ao cacau adquirido (fls.34/43), recebendo, em resposta, as informações de fls. 50/56, demonstrando que ao adquirir o cacau da autuada este era submetido a beneficiamento, para compor o estoque, sem distinção de sua origem, para posterior comercialização, não necessariamente ao mercado externo, excetuando-se a empresa Bahia Comércio de Cacau Ltda, que apenas revende o cacau, sem beneficiá-lo, indistintamente ao mercado interno ou externo. Este procedimento é válido e tem como finalidade demonstrar qual a real destinação dada ao produto adquirido por estas empresas. O levantamento das notas fiscais de venda a estas empresas consta às fls.22/29.*

*Ora, assim sendo, a fiscalização ao efetuar o procedimento de circularização, trouxe aos autos os fatos que viriam a constituir o cerne do litígio, que, ao invés daquele argüido pela contribuinte, ter havido ou não as exportações das mercadorias adquiridas, pelas empresas compradoras do cacau, é a constatação de haver sido cumprida ou não a condição para concessão da isenção, as vendas com o fim específico da exportação e a comerciais exportadoras, ficando demonstrado que houve o descumprimento da norma*



Processo nº : 10580.005551/2001-29  
Recurso nº : 121.021  
Acórdão nº : 203-09.162

*isencional, haja vista o fato de as empresas compradoras do cacau o beneficiarem antes de dar-lhe qualquer outra destinação, podendo ser esta destinação, o mercado interno ou externo.*

*É de ressaltar que o fato das empresas compradoras estarem ou não cadastradas como empresas exportadoras, na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo (fls.112/119) e o destino final do produto - comércio externo ou interno - em nada altera o fato de que, após comprar o cacau da autuada, o beneficiam antes de destiná-lo a qualquer outro fim.*

(...)

*Tendo em vista que a situação fática definida no dispositivo legal descreve que a receita de exportação para ser excluída da base de cálculo do PIS deve ser realizada a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação e, uma vez que se verifica que o cacau não é embarcado diretamente para o exterior pela autuada e nem por empresa comercial exportadora, nem depositado em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, além de que as empresas adquirentes industrializam e vendem o cacau no mercado interno, torna evidente o fato de que a autuada efetua venda de cacau para empresas que vão industrializá-lo ou beneficiá-lo, não destinando-o à exportação. Desta sorte, não há como excluir estas receitas da base de cálculo da contribuição para o PIS, por total falta de previsão legal."*

Esta Câmara, por meio do Acórdão nº 203-07.122, já analisou matéria similar, referente, no entanto, à COFINS, de interesse da contribuinte (período de 31/04/96, 31/05/96 e 30/09/96). O voto do ilustre Relator Antônio Augusto Borges Torres possui a seguinte redação:

*"Determina a Lei Complementar nº 70/91 em seu art. 7º:*

*"Art. 7º - São também isentas da Contribuição as receitas decorrentes:*

.....  
*III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1248, de 29 de novembro de 1972 e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior." (nossos os destaques)*

*O Decreto-Lei nº 1248/72 define o que seja "fim específico de exportação" nas empresas comerciais exportadoras:*

*"art. 1º - .....*



Processo nº : 10580.005551/2001-29  
Recurso nº : 121.021  
Acórdão nº : 203-09.162

*Parágrafo único - Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento 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."*

*Por seu turno ao regulamentar o art. 7º suso transcrito, o Decreto nº 1030, de 29/12/93, prevê no parágrafo único do seu art. 1º:*

*"Parágrafo único - A exclusão de que trata este artigo não alcança:*

.....  
*c) a estabelecimento industrial para industrialização de produtos destinado a exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei nº 8.402, de 08 de janeiro de 1992;"*

*Verifica-se da legislação citada que só são isentas da contribuição as vendas:*

- 1 - efetuadas pelo produtor-vendedor;*
- 2 - para empresas comerciais exportadoras; e*
- 3 - com fim específico de exportação.*

*Do exame do processo constata-se que a recorrente não é produtor-vendedor e sim comerciante; que os compradores são empresas que beneficiam os produtos adquiridos antes de os exportarem e que o cacau comprado não o é com o fim específico de exportação para o exterior, mas sim para beneficiamento.*

*As vendas efetuadas pela recorrente enquadram-se, à perfeição, nas disposições da alínea "c" do parágrafo único do artigo 1º do Decreto nº 1030/93.*

*Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário."*

**Da não exclusão de valores.**

Requer a recorrente para que sejam excluídas as receitas de venda à empresa Bahia Comércio de Cacau Ltda., eis que a fiscalização admitiu que "apenas revende o cacau,



Processo nº : 10580.005551/2001-29  
Recurso nº : 121.021  
Acórdão nº : 203-09.162

*sem beneficiá-lo, indistintamente para o mercado interno e externo.*” Penso não ser possível tal pedido, com fundamento no informado na carta resposta ao Termo de Intimação de 26.07.2001, de fl. 54, pela própria empresa Bahia Comércio de Cacau Ltda., a seguir reproduzido: *“Informamos que, por não sermos empresa comercial exportadora, não temos condições de dizer com certeza, no momento, se o cacau adquirido de Calheira Almeida S/A, CNPJ/MF 15.138.993/0001-30, foi exportado ou não.”* De tal sorte, inexistindo comprovação dos fatos alegados, nenhum direito poderá advir, razão pela qual há de se rejeitar o pedido de exclusão de valores da base de cálculo da contribuição.

### **Da diligência solicitada.**

Conforme relatado, requer a contribuinte, somente em sua peça recursal, diligência. Questiona-se se é possível o contribuinte produzir provas em qualquer fase processual segundo seu alvedrio. A negativa, em parte, deve-se a garantia do andamento lógico do procedimento até seu ato-fim, que é a decisão, como também a seqüência ordenada de atos processuais determinados em lei, para garantia dos contribuintes em face do Estado. Há ritos e formas inerentes a todos os procedimentos, e nesse sentido não há como se aceitar a informalidade absoluta, como se o direito à prova fosse ilimitado. Para Paulo Bonilha, “o processo administrativo deve observar a forma e os requisitos mínimos indispensáveis à regular constituição e segurança jurídica dos atos que compõem o processo”.<sup>1</sup>

A concentração dos atos em momentos processuais oportunos tem a finalidade de proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo. Por exemplo, a liberdade de suscitar questões, a possibilidade ilimitada de alegações, a não-observância das fases lógicas do procedimento, a ocultação proposital dos fatos pelo contribuinte em determinada fase processual para sua apresentação em momento posterior, constituem fatores para a demora do processo, muitas vezes contrários ao interesse público.

A diligência fiscal é instrumento que se destina à formação do convencimento do julgador e pode ser requerida pelo contribuinte, conforme estabelecido no Decreto nº 70.235/72, desde que se verifique a impossibilidade de produção da prova pelo mesmo. No mais, destinam-se as diligências/perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

Assim, o deferimento da perícia depende da evidenciação das circunstâncias que a motivaram, ou seja, das causas que determinaram a sua imprescindibilidade, pois, afinal, ela só tem sentido na busca da verdade material que contribua para certificar a legitimidade ao lançamento. No presente caso o pedido não se justifica, eis que a resposta aos quesitos formulados em nada altera o resultado do presente julgamento.

<sup>1</sup> BONILHA, Paulo Celso B. Da Prova no Processo Administrativo Fiscal. 1994, 2ª ed., p. 3.



Processo nº : 10580.005551/2001-29

Recurso nº : 121.021

Acórdão nº : 203-09.162

### Conclusão

Portanto, considerando que a receita de exportação para ser excluída da base de cálculo do PIS deve ser realizada a empresa comercial exportadora, **com o fim específico de exportação**, e que, uma vez constatado que o cacau não é embarcado diretamente para o exterior pela recorrente e nem por empresa comercial exportadora, nem depositado em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, e sobretudo que as empresas adquirentes industrializam e vendem o cacau também no mercado interno, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ