



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.005552/2001-73
Recurso nº : 121.850
Acórdão nº : 203-10.181

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



2º CC-MF
Fl. _____

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA. A perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

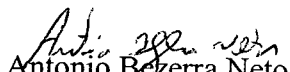
COFINS. ISENÇÃO. VENDAS PARA EXPORTAÇÃO. REQUISITOS. A isenção concedida para vendas a empresas exportadoras, devidamente registradas no órgão competente, contempla apenas aquelas efetuadas com fins específicos de exportação, assim consideradas quando as mercadorias forem diretamente embarcadas para exportação ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem de empresa exportadora.

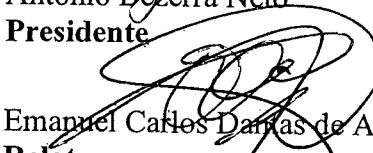
Recurso negado.

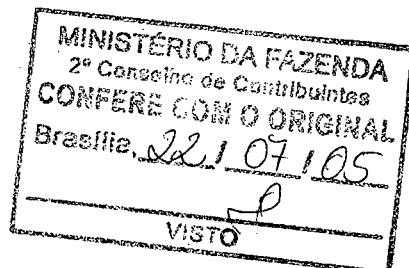
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CALHEIRA ALMEIDA S/A.

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

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2005


Antonio Bezerra Neto
Presidente

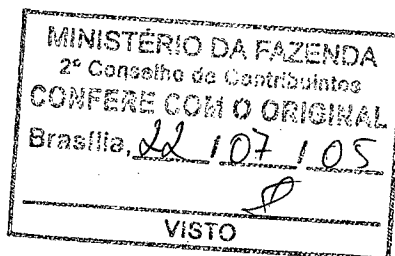

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Sílvia de Brito Oliveira, Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/inp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.005552/2001-73

Recurso nº : 121.850

Acórdão nº : 203-10.181

Recorrente : CALHEIRA ALMEIDA S/A

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 12/18, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 01/97 a 12/97, no valor total de R\$ 484.385,30, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela Delegacia de Julgamento (fls. 129/131):

2. *Relativamente aos períodos de apuração fiscalizados, consta na Descrição dos Fatos de fl.13/15, que existe divergência entre o faturamento da empresa e as bases de cálculo da Cofins 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.*

3. *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).*

4. *A fiscalização escreve que a fruição do benefício da isenção instituída pelo art. 7º, inciso IV, da Lei Complementar nº 70, de 1971, regulamentada pelo Decreto nº 1.030, de 1993, com a redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 85, de 1996, conforme dispõem os incisos II e IV, somente abrangem as receitas de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 1972, e as vendas, com o fim específico de exportação, para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do MICT. A isenção deve ser interpretada literalmente e, portanto, as vendas devem ter o fim específico de exportação. Assim, conclui a fiscalização, que nos casos de vendas de matérias-primas exclusivamente para industrialização e posterior exportação, o vendedor da matéria-prima não poderá excluir estas vendas da base de cálculo da Cofins (art. 1º do Decreto 1030, de 1991).*

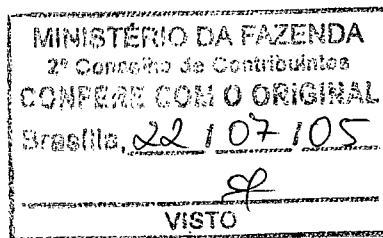
5. *A contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 23/08/2001 (fl.12), e apresenta, em 24/09/20012, impugnação de fls.91/106, alegando entre suas razões de defesa, em síntese:*

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;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10580.005552/2001-73
Recurso nº : 121.850
Acórdão nº : 203-10.181

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 autuada 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 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;

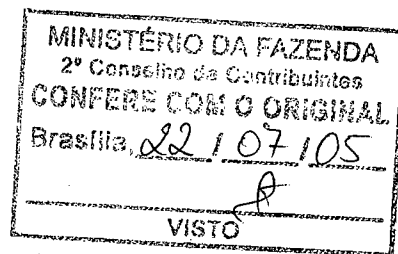
Se a fiscalização investigasse a destinação dada ao cacau pelas adquirentes poderia afastar as presunções de descumprimento das normas de isenção e verificar que a empresa observou todas as recomendações legais contidas no inciso IV do Decreto nº 1.030, de 1993, assim, por falta de comprovação, não resta 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.005552/2001-73
Recurso nº : 121.850
Acórdão nº : 203-10.181



2º CC-MF
Fl. _____

lições da doutrina, exceto quando existe a presunção legal relativa, é devido ao fisco o ônus da prova;

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;

Requer que o auto de infração seja julgado improcedente e protesta por todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a juntada posterior de documentos."

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 127/135, julgou o lançamento procedente.

Considerou ter ficado demonstrado o descumprimento da norma isencional, haja vista que as empresas compradoras do cacau beneficiaram-no antes de dar-lhe qualquer outra destinação, podendo ter sido vendido para o mercado interno ou o externo.

Em seguida, reportando-se à legislação que rege a isenção – art. 7º da LC nº 70/91, alterado pelo art. 85 da LC nº 85/96, art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/72 e Decreto nº 1.030/93, que regulamenta a Lei Complementar nº 70/91 – e interpretando-a à luz do art. 111 do CTN, considerou o fato do cacau não ser 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, e nem mesmo vendido a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo, com fins específicos de exportação, aliado à circunstância de que as empresas adquirentes industrializam e vendem o produto no mercado interno, para concluir pela impossibilidade de aplicação da isenção.

O Recurso Voluntário de fls. 142/160, tempestivo (fls. 138 e 142), reitera os argumentos expostos na impugnação, requerendo em seguida 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”.

Também requer diligência, com o fito de comprovar que as outras empresas adquirentes efetivamente exportaram cacau em amêndoas para o exterior e mais o seguinte:

- 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).

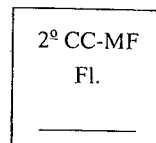
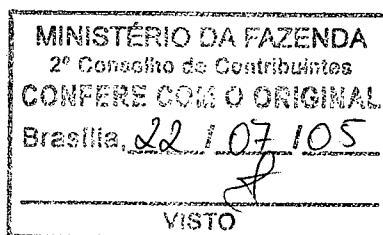
- Obter e junto ao SISCOMEX a informação acerca da quantidade de amêndoas exportadas nos períodos compreendidos entre janeiro de 1997 e dezembro de 1998.

- 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10580.005552/2001-73
Recurso nº : 121.850
Acórdão nº : 203-10.181

Reporta-se novamente à Decisão DRJ/SDR nº 314, de 11/05/1999, proferida pela DRJ em Salvador, aduzindo que, se naquela a situação na qual os adquirentes são empresas comerciais exportadoras levou a subsunção dos fatos à norma inserta no inc. IV do art. 1º do Decreto nº 1.030/91 (em vez do inc. III), idêntica interpretação deve se repetir aqui.

Finaliza solicitando o cancelamento do Auto de Infração e protestando por todos os meios de prova admitidos em direito, incluindo a perícia, nos precisos termos dos quesitos formulados.

Esta Terceira Câmara, após verificar que o Recurso Voluntário subiu a este Conselho em razão da concessão de liminar nos autos do Processo nº 2002.33.00.022536-9 (fls. 220/221), e que posteriormente a segurança foi denegada (fls. 230/234), converteu o julgamento em diligência com vistas ao arrolamento de bens necessário (fls. 236/241).

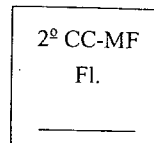
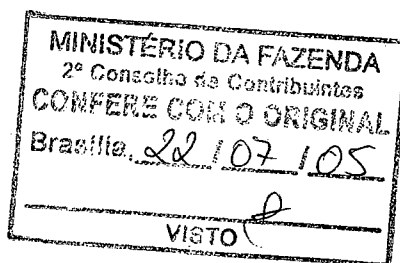
Após a garantia de instância ter sido providenciada, constituindo o processo nº 10580.009175/2003-11, como informado à fl. 250, o Recurso retornou para julgamento.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.005552/2001-73
Recurso nº : 121.850
Acórdão nº : 203-10.181



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

O cerne da questão prende-se à análise da isenção da COFINS, concernente às receitas de exportação. Carece seja esclarecido o seguinte: quais as condições necessárias para que as vendas realizadas pela recorrente, supostamente voltadas para exportação, estejam abrangidas pela isenção?

Antes, contudo, trato do pedido de perícia. Rejeito-a porque prescindível para o deslinde da lide. É que as respostas aos quesitos formulados em nada contribuem para a solução do litígio.

Apreciando pedido idêntico, formulado pela mesma recorrente no processo relativo ao PIS - Recurso Voluntário nº 121.021, julgado em 10/09/2003, em tudo igual a este, exceto na Contribuição lançada: aquele o PIS, este a COFINS -, esta Terceira Câmara, por unanimidade de votos, já rejeitou a perícia aventada. Observe-se trecho do voto da ilustre relatora do Acórdão nº 203-09.162, prolatado naquele processo, a Conselheira Maria Teresa Martínez López:

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.

No mérito não assiste melhor sorte à recorrente, assim como já ocorreu no processo do PIS mencionado, também negado por esta Terceira Câmara à unanimidade de votos.

Para o deslinde da questão importa interpretar a legislação que rege a isenção em tela, a começar pelo art. 7º da Lei Complementar (LC) nº 70/91, cuja redação original foi alterada pela LC nº 85/96, passando a ser a seguinte:

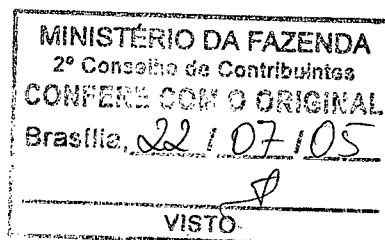
Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

- I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;*
- II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10580.005552/2001-73
Recurso nº : 121.850
Acórdão nº : 203-10.181



2º CC-MF
Fl.

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com 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;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

(Negritos acrescentados).

O Decreto-Lei nº 1.248/72, por sua vez, informa:

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.

Art 2º O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

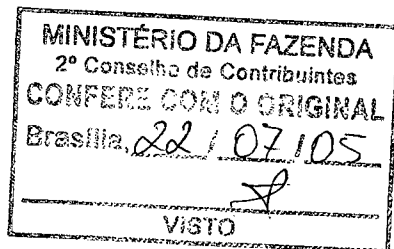
(Negritos acrescentados).

A definição do que sejam vendas com o “fim específico de exportação”, ou equiparadas à exportação, encontra-se precisamente no parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/72. Segundo essa norma consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as vendas em que as mercadorias são diretamente remetidas para a) embarque de exportação por conta e ordem de empresa comercial exportadora, ou b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Consoante o Decreto-Lei nº 1.248/72, tanto nas vendas para *trading companies*, quanto naquelas para outras comerciais exportadoras, somente se dá à isenção da COFINS, bem



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10580.005552/2001-73
Recurso nº : 121.850
Acórdão nº : 203-10.181

como a exclusão da base de cálculo do PIS (com efeitos econômicos idênticos ao da isenção), quando as vendas tiverem o fim específico de exportação, ou seja, quando atenderem ao disposto no parágrafo único do art. 1º do retromencionado Decreto-Lei.

No sentido de que o benefício só contempla as vendas efetuadas com fins específicos de exportação, em que as mercadorias são diretamente embarcadas para a exportação ou depositadas em entreposto aduaneiro extraordinário, cabe mencionar também o Acórdão nº 203-09.716, Recurso nº 123.663, referente à COFINS e julgado por esta Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em 11/08/2004, à unanimidade no tocante à matéria em foco. Na ocasião, a ilustre relatora, Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins, assim se pronunciou:

“Além do mais é óbvio que se nas empresas comerciais exportadoras que trabalham exclusivamente com exportação é exigido para fruição do benefício isencional que as mercadorias sejam embarcadas diretamente para exportação, ou depositadas em entreposto aduaneiro sob regime extraordinário de exportação, por conta e ordem da comercial exportadora, mais razão teria ainda o legislador para exigir que tais condições fossem também cumpridas pelas empresas exportadoras que podem destinar seus produtos tanto para exportação como para uso no mercado interno. Tal exigência visa exatamente garantir que os produtos adquiridos do produtor sejam exatamente os que são exportados, impedindo, assim, que haja desvio para o consumo interno.”

Destarte, a isenção da COFINS, bem assim a exclusão da base de cálculo do PIS, relativamente às exportações, somente atinge as mercadorias vendidas às *trading companies* ou a outras empresas comerciais exportadoras, quando comprovadamente forem remetidas diretamente para embarque de exportação ou forem depositadas em entreposto aduaneiro, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, por conta e ordem da empresa exportadora.

Por oportuno, e embora não diga aos períodos de apuração em tela, cabe destacar que a MP nº 2.158-35/2001, nos seus arts. 14, incs. VIII e IX e § 1º, ao uniformizar o tratamento dado às receitas de exportação e considerá-las isentas também no caso do PIS (até então se falava em exclusão da base de cálculo para esta Contribuição), manteve a expressão “fim específico de exportação”.

Por fim, com relação às receitas de venda para a Bahia Comércio de Cacau Ltda, que apenas revende o cacau, sem beneficiá-lo, cabe ressaltar que essa empresa informou não ter condições de dizer, com certeza, se o produto adquirido da recorrente foi exportado ou não.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala de Sessões, em 19 de maio de 2005


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS