



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

<b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>14/1/06</u> / 2005 _____ _____ <b>VISTO</b>
---

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Processo nº : 10680.012180/00-14  
 Recurso nº : 123.101  
 Acórdão nº : 201-77.992

Recorrente : **PAUL WURTH DO BRASIL LTDA.**  
 Recorrida : **DRJ em Belo Horizonte - MG**

**PIS/FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO.**

A base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, até a edição da MP nº 1.212/95 (Primeira Seção do STJ – REsp nº 144.708 – RS e CSRF). Aplica-se este entendimento, com base na LC nº 7/70, até os fatos geradores ocorridos até 29 de fevereiro de 1996, consoante dispõe o parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº 06, de 19/01/2000.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. ISENÇÃO. EXISTÊNCIA DO DIREITO.**

A isenção do PIS para a prestação de serviços destinados ao exterior somente foi outorgada pela Lei nº 9.715/98 (artigo 4º), sem efeito retroativo, em adição à isenção já existente para a contribuição relativa à receita para a exportação de mercadorias nacionais, deferida desde a Lei nº 7.714/88 (artigo 5º).

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **PAUL WURTH DO BRASIL LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2004.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
 Josefa Maria Coelho Marques  
**Presidente**

*Rogério Gustavo Dreyer*  
 Rogério Gustavo Dreyer  
**Relator**

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA <u>01/10/05</u> _____ <b>VISTO</b>
---

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo Galvão, Antonio Mario de Abreu Pinto, Antonio Carlos Atulim, Sérgio Gomes Velloso, José Antonio Francisco e Roberto Velloso (Suplente).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 01/02/95
α.
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 10680.012180/00-14  
Recurso nº : 123.101  
Acórdão nº : 201-77.992

Recorrente : PAUL WURTH DO BRASIL LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado auto de infração exigindo a contribuição para o PIS recolhida a menor relativamente a períodos de apuração relativos aos meses do ano de 1995, com exceção do de junho, bem como relativamente aos meses de janeiro, fevereiro e junho de 1996 e janeiro, março e dezembro de 1997, com os devidos acréscimos legais.

A contribuinte, em sua impugnação, faz minuciosa demonstração dos valores recolhidos nos referidos meses, referindo que, entre janeiro e setembro de 1995, cumpriu suas obrigações com base em provimento judicial, através de processo que nomina.

Quanto aos meses reclamados relativos a outubro, novembro e dezembro de 1995, disse ter recolhido a contribuição nos termos da MB nº 1.212/95, e assim foi quitado.

Quanto aos meses de janeiro e fevereiro de 1996, disse ter recolhido a maior valores relativos ao primeiro mês citado, compensando-o no mês de fevereiro e recolhendo o remanescente.

Quanto à contribuição de junho de 1996, alega ter compensado valor recolhido a maior em maio do mesmo ano, e sem atualização, direito que poderia ter exercido.

Quanto ao valor relativo a janeiro de 1997, alega ter compensado valor relativo a recolhimento indevido relativo a dezembro de 1996, referente a operação isenta (prestação de serviços à pessoa jurídica domiciliada no exterior).

A decisão de fls. 125 e seguintes dá parcial procedência à impugnação para manter a exigência relativa aos períodos de apuração de janeiro a setembro de 1995, por afeiçoados aos termos da decisão judicial alegada pela contribuinte. Quanto aos demais, reconheceu os fatos e provas da impugnação, excluindo-os do lançamento, exceção feita ao de janeiro de 1997, por entender não isenta a operação perpetrada em dezembro de 1996, por tal equivocadamente compensada em janeiro de 1997.

No entender da decisão, a incidência da isenção está condicionada aos termos do artigo 14 da MP nº 2.158-35/2001, bem como os termos do art. 4º da Lei nº 9.715/1998, que exige o pagamento das cambiais para o gozo do benefício, bem como alude contrariedade à Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 31, de 21 de janeiro de 1999, que veda a isenção quando a prestação de serviços se destine à empresa vinculada à beneficiária do serviço na condição de estabelecimento, filial, sucursal ou agência. Acusa que a destinatária do serviço detém 99,96 % da participação (capital votante) na prestadora domiciliada no Brasil.

Em sua impugnação a contribuinte alega que o lançamento não respeitou a semestralidade aplicável nos termos da LC nº 7/70 para os períodos mantidos relativos aos períodos de apuração de janeiro a setembro/1995. Quanto ao período de janeiro de 1997, alega que a legislação não exige a comprovação do ingresso das divisas para fruir a isenção. Pelo menos, de forma indiscutível, por ocasião da ocorrência da prestação de serviços, ocorrida em

*Paul Wurth*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.012180/00-14  
Recurso nº : 123.101  
Acórdão nº : 201-77.992

MIN DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 01/02/05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.
_____

dezembro de 1996. Alega que a redação da regra isentiva que amparou a decisão somente entrou em vigor em 2001. Junta comprovação do ingresso de divisas, com base em fato superveniente, consubstanciado em argumento somente trazido aos autos no bojo da decisão.

Com relação ao segundo argumento, refere que a empresa não se qualifica em nenhuma das condições relacionadas na consulta apregoada na decisão recorrida, visto que se constitui em empresa (pessoa jurídica) distinta, sendo irrelevante a participação no seu capital ou a magnitude desta participação da empresa tomadora do serviço prestado.

Não houve recurso de ofício da parte exonerada, por não ultrapassar o valor de alçada.

Amparado por arrolamento de bens, ascenderam os autos para julgamento.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.012180/00-14  
Recurso nº : 123.101  
Acórdão nº : 201-77.992

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 01/02/95
_____
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

Impende esclarecer que o presente processo circunscreve-se aos períodos de apuração mantidos na decisão, a saber, os girados entre janeiro e setembro de 1995 e o de janeiro de 1997. Este esclarecimento para justificar a não apreciação dos valores exigidos relativamente aos períodos de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, onde esta Câmara vinha reconhecendo a aplicação da LC nº 7/70, em vista da necessidade do cumprimento da anterioridade nonagesimal atribuída às alterações quanto às exigências das contribuições sociais. Como relatado, a decisão acatou os argumentos da contribuinte quanto ao pagamento nos termos da MP nº 1.212/95 excluindo os valores lançados. Desta decisão, como já informado no relatório, não houve recurso de ofício.

Quanto aos períodos lançados entre os meses de janeiro a setembro de 1995, com razão a recorrente. A semestralidade do PIS é matéria remansosa neste Colegiado para o período reclamado e a decisão judicial, na qual se amparou a contribuinte para defender o seu direito, não tratou de tal assunto. Limitou-se ao reconhecimento da ilegalidade do alargamento da base de cálculo da contribuição com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Nesta questão sempre a defendi, quando sob a égide da LC nº 7/70, em consonância com o entendimento exarado pelo ilustre Conselheiro Jorge Freire, pelo que lhe peço vênia para reproduzir excertos de voto seu reiteradas vezes prolatado, como segue:

*"O que resta analisar é qual a base de cálculo que deve ser usada para o cálculo do PIS: se aquela correspondente ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, entendimento esposado pela recorrente, ou se ela é o faturamento do próprio mês do fato gerador, sendo, de seis meses o prazo de recolhimento, raciocínio aplicado e defendido na motivação do lançamento objurgado.*

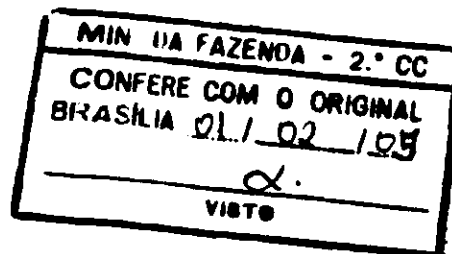
*Em variadas oportunidades manifestei-me no sentido da forma do cálculo que sustenta a decisão recorrida, entendendo, em última ratio, ser impossível dissociar-se base de cálculo e fato gerador. Entretanto, sempre averbei a precária redação dada à norma legal, ora sob discussão. E, em verdade, sopesava duas situações, uma de técnica impositiva, e outra no sentido da estrita legalidade que deve nortear a interpretação da lei impositiva.*

*E, neste sentido, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF e também do STJ. Assim, calcados nas decisões destas Cortes, dobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isto tenha-se como afrontada a melhor técnica tributária, a qual entende despropositada a disjunção de fato gerador e base de cálculo. É a aplicação do princípio da proporcionalidade, prevalecendo o direito que mais resguarde o ordenamento jurídico como um todo."*

Prossegue, adiante, o respeitado Conselheiro:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.012180/00-14  
Recurso nº : 123.101  
Acórdão nº : 201-77.992

*“Portanto, até a edição da MP nº 1.212, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam feitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.”*

Prossegue, mais uma vez, adiante, o ínclito Conselheiro:

*“E a IN SRF nº 006, de 19 de janeiro de 2000, no parágrafo único do art. 1º, com base no decidido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 232.896-3-PA, aduz que ‘aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996, aplica-se o disposto na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970.’”*

Não tenho porque dissentir deste posicionamento, em todos os seus termos.

Quanto à questão relativa à isenção do PIS para o fornecimento de serviços, concordo com a decisão recorrida quanto ao resultado. Não concordo, no entanto, quanto aos fundamentos.

Por tal discordância, permitir-me-ei estabelecer a minha fundamentação jurídica para amparar as minhas razões de decidir pelo improvimento do recurso nesta parte, prossequindo para contraditar os fundamentos dos julgadores ora recorridos.

A isenção apregoada sequer existia no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação cuja exclusão do crédito defende a recorrente.

Esta somente foi introduzida a partir de novembro de 1998, através do artigo 4º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, cuja redação, como igualmente reproduzida na decisão recorrida, diz:

*“Art. 4º. Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:*

*I – aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas.”*

As disposições dalei citada no artigo acima transcrito (nº 9.004/95), apenas adicionaram dois parágrafos ao caput do artigo 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988. Esta última citada a que, através do mencionado artigo, instituiu a isenção para a atividade exportadora, restrita às mercadorias nacionais, conforme se vê de sua transcrição abaixo:

*“Art. 5º. Para efeito da determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, instituídas pelas Leis Complementares números 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.”*

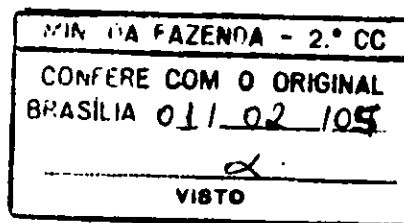
Por tais fundamentos, nesta questão, deixo de prover o recurso interposto.

No entanto, em face do conteúdo do voto condutor do Acórdão da Turma recorrida, devo prosseguir na análise de tal decisão para justificar minha contrariedade aos seus fundamentos.

Reitero que os dois argumentos apontados referiram-se, a um, à inexistência da prestação de serviços para pessoa jurídica domiciliada no exterior, e a dois, não haver a



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10680.012180/00-14  
Recurso nº : 123.101  
Acórdão nº : 201-77.992

comprovação do ingresso das divisas exigido pela norma isentiva insculpida no artigo 14, III, da MP nº 2.158-35/2001, e igualmente constante do artigo 4º da Lei nº 9.715/1998.

Com referência ao primeiro argumento acima citado, e fulcrado na literalidade da interpretação da norma que concede isenção, forma de exclusão do crédito tributário, conforme trata o artigo 111, I e II, do CTN, verifico que a regra que estabelece a isenção, tanto na redação aplicável até 31 de janeiro de 1999 quanto na aplicável a contar de 1º de fevereiro do mesmo ano, não há qualquer alusão à condição impeditiva ou restritiva ao gozo da isenção como quer a decisão recorrida, amparada em apontada Consulta SRRF/7ª RF/DISIT, regra de natureza administrativa e manifestamente inferior hierarquicamente ao CTN, eivada, por tal, de absoluta ilegalidade.

Transcrevo as normais legais pertinentes à questão, considerando a sua vigência e eficácia, tendo como divisor de águas o dia 1º de fevereiro de 1999.

#### Lei Complementar nº 70/91

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

*I – de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;"*

#### Medida Provisória nº 2.158-35/2001

*"Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*IV – do fornecimento de mercadorias ou serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;"*

Devo, no entanto, igualmente, reproduzir a norma abaixo, visto que seu conteúdo poderia ensejar interpretação que afastasse a isenção por este argumento defendido pela decisão, ainda que posteriormente revogado expressamente pelo artigo 14 a Medida Provisória, acima transcrito:

#### Lei nº 9.715/1998

*"Art. 4º. Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:*

*I – aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas."*  
(grifo meu)

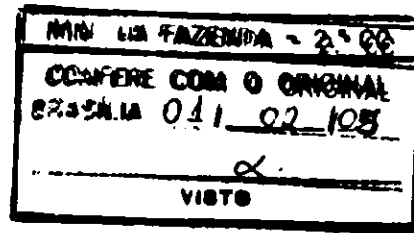
A parte grifada poderia levar ao entendimento da existência do devido suporte aos termos da malsinada consulta citada na decisão recorrida (SRRF/7ª RF/DISIT Nº 31/1999). No entanto, penso que empresa autorizada a funcionar no Brasil não se confunde com pessoa jurídica com participação, ainda que maciça, de capital estrangeiro. Penso que tal conceito aplica-se, v.g., a empresas aéreas, bancos ou outras, com sede no exterior e filiais ou sucursais no Brasil.

Mas, como referi, além de tudo, tal regra foi revogada exatamente pela também citada na decisão (MP nº 2.158-35/2001).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.012180/00-14  
Recurso nº : 123.101  
Acórdão nº : 201-77.992



2ª CC-MF  
Fl.

Por este ângulo, indiscutível a existência do direito à isenção, se vigente fosse.

Quanto ao segundo aspecto citado, o da necessidade da implementação do ingresso de divisas, prossigo, como já disse, apenas para efeito argumentativo e considerando a citação absolutamente inadequada das regras transcritas acima, na decisão vergastada as quais, ainda que aplicáveis fossem, ainda assim a condição do ingresso de divisas não estaria por ela contemplada como condição para o exercício da isenção. Transcrevo-as novamente:

**Lei nº 9.715/1998**

*"Art. 4º. Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:*

*I – aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas."*

**Medida Provisória nº 2.158-35/2001**

*"Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*IV – do fornecimento de mercadorias ou serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;"*

Antes de prosseguir na análise dos termos circunscritos aos pressupostos contidos nas regras acima, penso ser prudente referir o alcance do termo receitas expresso no *caput* do artigo 14 acima.

Penso que não diverge de mim esta Câmara quando afirmo que as receitas ali consideradas embutem-se em todas aquelas que formam a hipótese de incidência do PIS, como contidas no artigo 2º da Lei nº 9.718/98, que estabelece serem as contribuições nele expressas (PIS/Pasep e Cofins) originadas do faturamento das pessoas jurídicas de direito privado. Mais adiante a referida norma conceitua a abrangência do termo faturamento.

Ora, assim sendo, as receitas citadas no *caput* do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 são indubitavelmente aquelas decorrentes do faturamento, independentemente, então, do ingresso ou não da receita em sua tesouraria. Trata-se da determinação do nascimento da obrigação tributária com base no regime de competência, e não no de caixa.

Desta forma, a receita assim expressa não leva em consideração ter havido ou não o ingresso da receita para o fim de conceder ou não a isenção. Não se presta, portanto, *data venia*, para servir de base para a discussão do direito.

O deslinde da questão passa então para a análise do inciso IV do artigo sob exame, o que se aplica igualmente aos requisitos constantes na regra do artigo 4º da Lei nº 9.715/98, ainda não examinados neste voto.

Este estabelece as seguintes condições para a fruição da isenção sobre a receita, como entendida no *caput* do artigo:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.012180/00-14  
Recurso nº : 123.101  
Acórdão nº : 201-77.992

MIN. A FAZENDA - 2.º CC
CONFERIR COM O ORIGINAL
DATA 01/02/1981
VISTO

2º CC-MF
Fl.

- 1 – Fornecimento de mercadorias ou serviços prestados a pessoa física ou jurídica;
- 2 – residente ou domiciliada no exterior; e
- 3 – cujo pagamento represente ingresso de divisas.”

Quanto aos dois primeiros requisitos, inteiramente cumpridos. O terceiro é efetivamente o nó górdio da questão. Impende estabelecer se a terminologia utilizada na regra representa efetivamente a entrada ou recebimento das divisas ou não como condição implementadora da isenção.

Estou convicto que não. A expressão “represente ingresso de divisas”, a meu ver e como já manifestei neste voto, estabeleceu somente o direito à isenção àquelas exportações que gerassem divisas, ou seja, efetuadas em moeda conversível, na qual não se insere a operação com moeda nacional, que teria efeito idêntico à venda efetuada para o mercado doméstico.

Trata-se, sem dúvida, de estímulo àquela exportação amplamente benéfica para o país através da formação de reservas cambiais.

Neste desiderato, o benefício é concedido para prover e assegurar a competitividade do produto ou do serviço, prejudicada para dizer pouco, ou integralmente comprometida se onerada com tributos.

Neste pé, persisto para reafirmar a mim parecer claro que a isenção está amparada desde o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação cuja tributação se exclui pela isenção. E isto ocorre no momento do faturamento, a exemplo de qualquer outra operação sujeita ao tributo. Poder-se-ia, concordo, afirmar que a isenção somente se aperfeiçoaria se implementada a condição do ingresso das divisas e no momento da ocorrência deste evento, quando futuro, ainda que em tal caso mais se afiguraria a suspensão da exigência, postergada para tal momento ainda por vir e incerto.

Mas, para que ocorresse tal situação e frente à literalidade da interpretação para outorga de isenção, de forma manifesta a condição deveria estar contemplada, e na própria lei.

A simples expressão “cujo pagamento represente ingresso de divisas”, *data venia*, não tem este alcance.

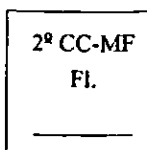
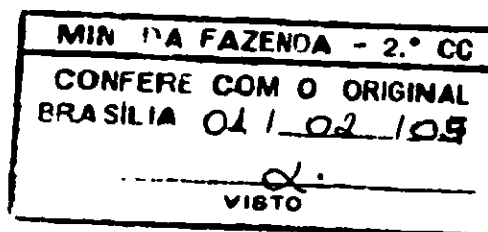
Este pagamento apregoado, ocorra ou não, deve representar, se implementado, ingresso de divisas. Se não ocorrer o ingresso efetivo, trata-se de operação de risco compartilhado entre o exportador e o governo que estimula a atividade exportadora em vista dos interesses ambivalentes. Este argumento é de política exportadora. Falando em termos jurídicos, persisto insistindo que na expressão transcrita não se contém a exigência da implementação do ingresso efetivo das divisas. Basta que represente, ocorrendo ou não o pagamento.

Para que se tivesse com certeza a condição, a regra determinaria, em sua redação, algo semelhante a “vinculado ao ingresso das divisas correspondentes” ou “desde que efetivamente ingressadas no país as divisas correspondentes”. Esta potencial redação determinaria que somente as exportações em moeda conversível e assecuratórias do ingresso de divisas (componíveis de reservas cambiais) e efetivamente ingressadas gerariam a isenção.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10680.012180/00-14  
Recurso nº : 123.101  
Acórdão nº : 201-77.992



Alternativamente, utilizando sinonímia do verbo representar, pode-se melhor entender o alcance da norma substituindo-o, entre outros por dois outros verbos, a saber, retratar e espelhar.

Este exercício assim grafaria, alternativamente, a regra:

- a) *cujo pagamento retrate ingresso de divisas; e*
- b) *cujo pagamento espelhe ingresso de divisas.*

Qualquer destas alternativas não altera o conteúdo semântico da norma. No entanto, conduz com mais clareza ao seu verdadeiro objetivo, desvinculado da condição concessiva da isenção do efetivo ingresso das divisas decorrentes do negócio estampado em moeda conversível.

Como redigida a norma, estou seguro, cessam os requisitos para a concessão da isenção mediante a comprovação de que se trate de prestação de serviços à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e desde que tenha sido acordada em moeda conversível.

Em face de todo o exposto, e nos termos do presente voto, dou provimento parcial ao recurso para que os cálculos sejam feitos considerando como base de cálculo do PIS, para os períodos ocorridos até, inclusive, outubro de 1995, o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sem correção monetária no período que medeia os dois eventos. Fica resguardada à SRF a averiguação da liquidez e certeza dos créditos e débitos compensáveis postulados pela contribuinte, devendo fiscalizar o encontro de contas e providenciar, se necessário, a cobrança de eventual saldo devedor, mantendo, no mais, o auto de infração como lavrado.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2004.

  
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER 