



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

TERCEIRA CÂMARA

10760-030323/89-23

mfc

PROCESSO Nº

20 de outubro

2

303-27.453

Sessão de _____ de 1.99

ACORDÃO Nº

113.809

Recurso nº.:

Recorrente:

FENELON MACHADO S/A - EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO

Recorrid

DRF - Rio de Janeiro - RJ

A denominada cota de contribuição do café, prevista pelo Decreto-lei n. 2.295/86 não ofende o princípio da legalidade.

Não constitui ilegalidade a exigência do referido tributo, antes de consumir-se o seu fato gerador: exportação do café, uma vez que se trata de mera antecipação.

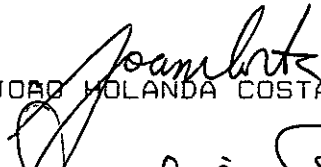
A cota de contribuição do café constitui contribuição relativa à intervenção da União no domínio econômico. O DRDV, não tendo natureza tributária não pode ser exigido por meio do processo administrativo tributário.

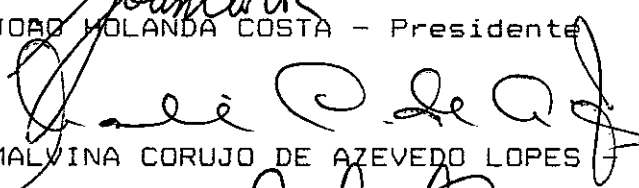
Recurso parcialmente provido, para excluir do crédito tributário apurado os valores correspondentes ao DRDV e para considerar inaplicável a penalidade contida no art. 728, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda.

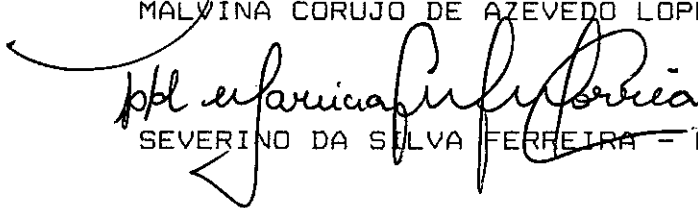
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade da exigência, vencidos os Conselheiros Leopoldo César Fontenelle, relator, e Milton de Souza Coelho; no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, apenas para excluir a penalidade do art. 728, III, do RIR e excluir a exigência correspondente às DRDV. Designado para redigir o acórdão a Conselheira Malvina Corujo de Azevedo Lopes, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF., em 20 de outubro de 1992.


JOÃO HOLANDA COSTA - Presidente


MALVINA CORUJO DE AZEVEDO LOPES - Relatora Designada


SEVERINO DA SILVA FERREIRA - Proc. da Faz. Nacional

VISTO EM
SESSÃO DE: 12 NOV 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:

Sandra Maria Faroni, Humberto Esmeraldo Barreto Filho e Dione Maria Andrade da Fonseca. Ausente a Conselheira Rosa Marta Magalhães de Oliveira.

MF - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - TERCEIRA CÂMARA
RECURSO N. 113.809 - ACORDAO N. 303-27.453
RECORRENTE : FENELON MACHADO S.A. - EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO
RECORRIDA : D.R.F. - Rio de Janeiro - RJ
RELATOR : LOEPOLDO CÉSAR FONTENELLE
RELATORA DESIGNADA : MALVINA CORUJO DE AZEVEDO LOPES

R E L A T O R I O

Por auto de infração de 01/09/89, a firma recorrente foi acusada de sonegar o pagamento de cota de contribuição sobre a exportação de café, de maio de 1987 a novembro de 1988, "em numerosas operações em que se valem do artifício fraudulento de reprodução de um mesmo DARF muitas vezes, "mediante fotocópias nas quais eram inseridos números diferentes de declarações de vendas, não se efetuando o recolhimento aos cofres públicos das cotas cabíveis".

Diz o AI: "A cota de contribuição sobre exportação de café constitui-se em contribuição fiscal obrigatória, face ao disposto no art. 2. do Decreto-lei n. 2.295/86, estando as regras para recolhimento previstas na INSRF 45/87".

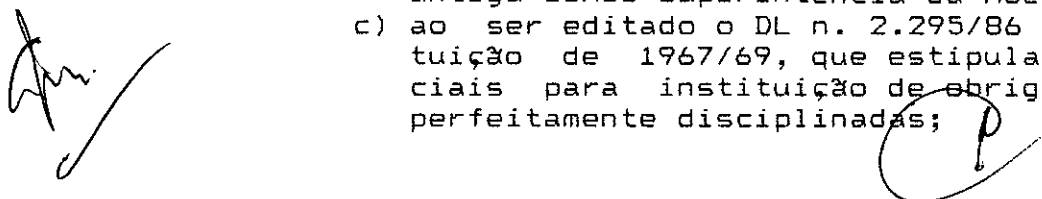
"As contribuições são devidas pelo valor atualizado de conformidade com o art. 1. do Decreto-lei n. 2.323/87, combinado com o art. 65 da Lei n. 7.799/89".

"Enquadrando-se o procedimento do contribuinte no âmbito da Lei n. 4.729/65 e estando evidente o intuito de fraude, é cabível, tendo em vista o disposto no art. n. 16 da Lei n. 7.739/89, a multa de 150% prevista no art. 728, III, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 89.450/80.

O levantamento das infrações resultam "de auditoria prévia realizada junto ao IBC, em conjunto com os controles do Sistema de Arrecadação da SRF", definindo-se "a prática fraudulenta adotada pela empresa, consistente na montagem de fotocópias de DARFs com o feito de evitar o pagamento de inúmeras cotas devidas".

Foi apresentada impugnação tempestivamente pela firma autuada, firmando seu principal argumento na inconstitucionalidade da cobrança de "cota de contribuição" sobre as exportações de café.

De fato, diz a Impugnante:

- a) a "cota de contribuição" na exportação de café, também chamada de confisco cambial foi instituída pela Instrução n. 205 da antiga Superintendência da Moeda e do Crédito-SUMOC, e extinta em dezembro de 1984 pelo Decreto-lei n. 2.197;
 - b) em 21/11/86, foi editado o Decreto-lei n. 2.295, que isentou as vendas de café para o exterior de imposto de exportação reintroduzindo a antiga cota de contribuição, com aplicação semelhante a feita anteriormente, na conformidade da Instrução n. 205 da antiga SUMOC-Superintendência da Moeda e do Crédito.
 - c) ao ser editado o DL n. 2.295/86 vigorava a Constituição de 1967/69, que estipulava condições especiais para instituição de obrigações tributárias, perfeitamente disciplinadas;
- 

Rec.: 113.809

Ac.: 303-27.453

- d) por essa razão, qualquer imposição legal somente poderia ter curso se aprovado sob forma de lei complementar (art. 18, parágrafo 1o, da CF), o que não foi o caso de pretensa revivescência da "quota de contribuição" do café.
- e) por outro lado, a Constituição também vedava a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão.
- f) a nulidade de exigência de pagamento antecipado da quota de contribuição em face do C.T.N., na sua definição de fato gerador da obrigação tributária;
- g) por último, após exposição da administração autônoma pelo Instituto Brasileiro do Café, a Impugnante repela a acusação de fraude sob o argumento de que sendo o tributo indevido, inexistente seria o ato fraudulento, qualificando-o de "crime impossível".

Requeru a Impugnante a realização de uma perícia, em que apresentou como questões a serem respondidas pelos peritos, as seguintes:

- 1) qual a lei que obriga o recolhimento antecipado de 50% da "quota de contribuição"?
- 2) qual a lei que criou e autorizou a cobrança dos "Direitos de Registro de Declaração de Vendas"?
- 3) se, antes da edição do art. 16 da Lei n. 7.739, de 16/03/89, havia outro diploma legal autorizativo da cobrança de juros multas, correção monetária, aplicáveis àqueles que não recolhessem o Imposto de Renda, também para aqueles que deixassem de recolher a "quota de contribuição"?

A perícia foi deferida e realizada; o perito da Receita Federal assim respondeu os quesitos:

- 1) O D.L. n. 2.295/86, em seu artigo 2., estabeleceu que nas exportações voltaria a incidir a quota de contribuição instituída pela Instrução n. 205, de 12/05/61, da antiga SUMOC;
- 2) A Secretaria da Receita Federal, através da IN n. 45, de 07/04/87, em seu item 1;
- 3) Posteriormente, através da IN n. 73, de 19/05/87 o Secretário da Receita Federal estabeleceu que a quota de contribuição seria paga em duas parcelas, uma até 3 dias úteis contados da data do registro da declaração de venda, e outra até o 3. dia útil subsequente a data do embarque do café.

O perito da firma atuada respondeu de acordo com a linha de argumentos apresentada na impugnação.

Informação fiscal confirmou dados e conclusões do Auto de Infração. Este foi confirmado pela decisão n. 116/91, com a seguinte ementa:

Rec.: 113.809

Ac.: 303-27.453

"Quota da contribuição sobre Exportação de café.
Falta de Recolhimento. Multa agravada pela ocorrência de evidente intuito de fraude. Ação fiscal procedente".

Intimada, a firma condenada apresentou, em tempo certo, recurso para este Conselho, renovando os seus argumentos trazidos na impugnação.

E o relatório.



V O T O

I - Arguição de Inconstitucionalidade

O primeiro aspecto a examinar no presente processo é a alegada inconstitucionalidade do Decreto-lei n. 2.295/86, cujo art. 2o. restabeleceu a quota de contribuição nas exportações de café.

A tese levantada pela recorrente é a de que somente poderia ser instituída tal contribuição na vigência da Constituição de 1969, através de lei complementar, em face dos seus arts. 153, parágrafo 2o. e 29.

Vale lembrar que o Judiciário, nos seu mais elevados níveis, relativamente ao princípio da legalidade inscrito repetidamente nos arts. 19, inciso I, 153, parágrafo 2o. e 29, entendeu que o Decreto-lei atendia ao princípio da legalidade, como instrumento normativo para a instituição ou majoração de tributos.

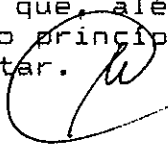
Portanto, a alegação da recorrente é meramente doutrinária, não amparada pelos tribunais.

A afirmativa de que a reinstituição da contribuição do café deveria ser feita através de lei complementar em face do art. 153 parágrafo 29 da Constituição de 1969, indica desconhecimento dos princípios constitucionais tributários então vigentes, principalmente a partir da emenda constitucional n. 8/1977, conhecida como "Pacote de Abril". (Governo Geisel).

"Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade nos termos seguintes:

Parágrafo 29. "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do impostos lançados por motivo de quera e demais casos previstos nesta Constituição".

E basilar que o princípio da legalidade está contido apenas no início de tal dispositivo constitucional, quando estabelece que: "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça". O que se segue, refere-se ao princípio da anterioridade da lei. A leitura do artigo 153, parágrafo 29 da Constituição de 1969, no que se refere ao princípio da anterioridade, indica que, além dos impostos ali mencionados, constituem exceções ao referido princípio, outros impostos especialmente indicados em lei complementar.



A lei complementar aí referida nada tem a ver com o princípio da legalidade, como pretende a recorrente.

Por outro lado não ocorre violação do princípio da não afetação da receita tributária, previsto no art. 62, parágrafo 2o. da Carta de 69, que veda a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa.

A incidência prevista no art. 2o. do Decreto-lei n. 2.295/86 consiste em uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico, disciplinada pelos arts. 21 parágrafo 2o. inciso I e art. 163 e seu parágrafo único, tudo da Carta de 1969.

O parágrafo único do art. 163 da C.F./1969 estabelece exatamente a vinculação da receita da contribuição ao dispor:

"para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer".

A regra especial prevalece sobre a geral. Daí o referido Decreto-lei ter vinculado a destinação da receita da contribuição do café, cumprindo a determinação contida na Constituição de 1969.

Finalmente, a recorrente confunde, na primeira citação feita a fls. 369, o regime jurídico do Finsocial com o da contribuição em apreço (quota de contribuição sobre exportação de café), como se sabe a emenda constitucional n. 8 de 1977, alterou o regime jurídico das contribuições sociais, retirando-as do sistema tributário.

Pelas razões expostas considero improcedente a arguição de inconstitucionalidade do Decreto-lei n. 2.295/86.

II - Fato gerador e Antecipação do Pagamento

O fato gerador da contribuição em exame é a exportação do café, como tal entendida a saída do café do território nacional. Entretanto, não existe impedimento de que seja exigida, nos termos de disciplinação da matéria a antecipação do pagamento do tributo. Exemplos:

- a) O Imposto de Importação e o I.P.I. na importação, que são pagos antes da integralização do fato gerador, uma vez que o seu aspecto temporal é o registo da Declaração de Importação que só pode ser realizado após o pagamento de tais tributos.
- b) O Imposto de Renda que na modalidade de antecipação é denominado Imposto de Renda na Fonte.
- c) O Imposto de Exportação, em que se considera ocorrido o aspecto temporal na data da expedição da Guia de Exportação, e, portanto em momento antecedente à exportação propriamente dita.

Verifica-se que não existem óbices à antecipação do pagamento do tributo. Entretanto, caso não ocorra o aspecto material do fato gerador - a efetiva saída do café do território nacional - o contribuinte poderá requerer a restituição do indébito.

Resta claro que é perfeitamente legal a exigência de antecipação do pagamento da quota de contribuição do café, posto que o

Rec.: 113.809

Ac.: 30-27.453

Decreto-lei n. 2.295/86, a reintroduz e remete à disciplinação original, estabelecida na Instrução n. 205/61, da antiga Superintendência da Moeda e do Crédito. Tais normas remetidas passaram de novo a vigorar, com as alterações contidas no Decreto-lei n. 2.295/86, a partir da sua vigência, a 21 de novembro de 1986.

III - Legalidade da fixação da Quota de Contribuição do Café pelo Poder Executivo.

O art. 40. do Decreto-lei n. 2.295/86 delega ao Presidente do antigo Instituto Brasileiro do Café a fixação do valor da quota da contribuição. Inexiste no caso delegação legislativa vedada pela Constituição, uma vez que o art. 21, parágrafo 2o., inciso I da Carta de 1969, situava as contribuições de intervenção no domínio econômico, como exceção ao princípio da legalidade, ao permitir ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas e bases de cálculo. Desta forma a fixação da quota da contribuição do café, por ato de órgão integrante do Executivo é plenamente constitucional.

Vale ainda assinalar que o DRDV não apresenta natureza tributária, não podendo, portanto, sua exigibilidade fazer-se pela via do processo administrativo fiscal.

IV - Penalidades.

As penalidades aplicadas à recorrente vulneram o princípio da irretroatividade das leis consagrado no art. 153, parágrafo 3o., da Constituição de 1969, e o art. 5o., incisos XXXVI, XXXIX e XL da atual Constituição Federal, uma vez que o art. 16, parágrafo 2o. da Lei n. 7.739 de 16/03/89, ao determinar a aplicação das penalidades constantes da legislação do I.R., não pode alcançar os fatos apurados nestes autos, ocorridos entre maio de 1987 e novembro de 1988, segundo o relatório constante de fls. 5.

Portanto é inconstitucional a aplicação da multa prevista no art. 728, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda por consistir em retroatividade vedada pela lei tributária-penal.

É perfeitamente legal a atribuição de competência à Receita Federal, para autuar as empresas exportadoras de café, pelo não recolhimento da quota de contribuição do café, prevista no "caput" do art. 16 da Lei n. 7.739/89, de acordo com o disposto no art. 144 parágrafo 1o. do C.T.N., que permite aplicar a lei posterior ao fato gerador, que estabeleça novos processos de fiscalização ou novas competências para apuração das infrações fiscais.

Com relação à aplicação de índices de correção monetária ao caso não se trata de aplicação retroativa da legislação, mas apenas cumprimento da legislação de regência, para evitar a corrosão do crédito tributário, por efeito da inflação, conforme disposto no art. 150, inciso IV da atual Constituição, que veda a utilização do tributo com o efeito de confisco.

Por outro lado é de se lamentar que à época da ocorrência dos fatos não existisse penalidade tributária destinada a apenar as condutas marginais dos contribuintes, como a que está comprovada nos autos, visto que a recorrente intencionalmente apresentava cópias de DARFs, para "comprovar" junto ao IBC, pagamentos da quota de contribuição do café, que efetivamente não realizava.

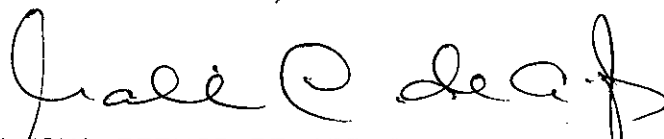
Rec.: 113.809

Ac.: 303-27.453

V - Conclusão

Face ao exposto, tomo conhecimento do recurso, por ser tempestivo, para no mérito, dar-lhe provimento, em parte, para considerar inaplicável ao caso a penalidade inscrita no art. 728, inciso III do R.I.R., em razão de sua retroatividade, devendo ainda, excluir-se do crédito tributário apurado os valores correspondentes ao DRDV, confirmando no mais a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 1992.



MALVINA CORUJO DE AZEVEDO LOPES - Relatora Designada

VOTO VENCIDO

A empresa autuada é responsabilizada pela sonegação do pagamento da "quota de contribuição" tornada obrigatória nas exportações de café, de acordo com o D.L. n. 2.295/86, nos seguintes termos:

"Art. 2o. Nas exportações de café, volta a incidir a quota de contribuição instituída pela Instrução n. 205, de 12 de maio de 1961, de antiga Superintendência da Moeda e Crédito, com as alterações deste Decreto-lei".

Em consequência dessa sonegação outras responsabilidades ainda são atribuídas à autuada, inclusive a falsificação de documentos e recibos, realizada com o objetivo de dar a entender ao órgão administrador da política do café que estava sendo feito o recolhimento regular das cotas de contribuição em causa.

A Constituição Federal (1967-69) atribui à União, aos Estados e aos Municípios, além dos impostos que discrimina, instituir taxas e contribuição de melhoria (art. 18, I e II). Estabelece, ainda, o parágrafo 1o. do citado artigo 18, que:

"Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência... e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar".

A Constituição ainda previa através do art. 21, parágrafo 2o., I, e art. 163, a intervenção governamental no domínio econômico, mediante lei federal, por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não pudesse ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa. Para isso, dispunha:

"Parágrafo Único. Para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer".

Ao comentar sobre a intervenção do Estado no domínio econômico, Pontes de Miranda observa que isso deverá ser feito mediante lei e com obediência a dois pressupostos:

- "1) a ter-se por base na intervenção ou na monopolização o interesse público;
- 2) o terem-se respeitado, com a concepção da regra jurídica ou da medida interventiva ou de monopolização, e com a aplicação daquela ou a execução dessa, os princípios constitucionais, no que se referem aos direitos fundamentais assegurados na Constituição. A exigência de lei é exigência que se refere à elaboração e o Estado não pode intervir se não o faz em

lei. A regra jurídica de intervenção ou de monopoli-
zação que não seja baseada em lei é contrária à
Constituição e, pois, nula". (Comentários à Consti-
tuição de 1967, tomo VI, p. 68, Forense Rio de Ja-
neiro, 1987).

A quota de contribuição criada pelo Dec. n. 2.295/86
somente poderia vir a tona sob a égide do art. 163, parágrafo único da
CF. Não é imposto, não é taxa, não é contribuição de melhoria. É uma
contribuição especial destinada ao custeio de serviços na comerciali-
zação do café. Constitui essa contribuição um tributo? Que é tributo?

Responde o Código Tributário Nacional:

"Art. 3o. Tributo é toda prestação pecuniária, em moeda
ou cujo valor nela se possa exprimir que não constitua
sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada me-
diante atividade administrativa plenamente e vincula-
da".

Vai adiante o CTN para servir à análise que se faz para
fixar a característica tributária de quota de contribuição:

"Art. 4o. A natureza jurídica específica do tributo é
determinada pelo fato gerador, sendo irrelevantes para
qualificá-los:

- I - a denominação e demais características formais ado-
tadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto de sua arrecadação".

E, assim sendo, exige-se lei complementar para validade
da norma tributária. Diz ainda PONTES DE MIRANDA:

"Há regras jurídicas sobre tributos e sobre conflitos e
competência entre as entidades estatais, bem como sobre
limites constitucionais do poder tributário. Não se
trata de lei sobre tributação, mas sim de lei sobre
leis de tributação".

"Na técnica legislativa constitucional, a legislação
constitucional sempre foi assunto à parte de legislação
reguladora de organização, de regime, de direito priva-
do e público, de diretrizes e bases. "... Tampouco da
tal intromissão pode basear-se no poder de legislar que
tem a União para estabelecer diretrizes (art. 10, V, c
complementar para a edição de normas gerais de direito
tributário)". (op. cit., v. II, págs. 383/4).

A "quota de contribuição" do IBC foi recriada por de-
creto-lei, veículo impróprio para editar validamente uma imposição
tributária. Assim, neste confronto, está ela eivada de inconstitucio-
nalidade. Vale a pena citar a opinião do Ministro Américo Luiz, do
Tribunal Federal de Recursos, sobre este assunto de "quota de contri-
buição";

"...é necessário que a imposição provenha de lei, de lei constitucional, o que não acontece com a chamada quota de contribuição exigida pelo Instituto Brasileiro de Café, "objeto da espécie em exame". (AC n. 83,792-DF).

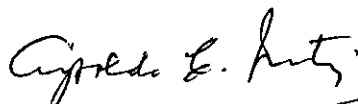
Não se pode admitir, fazendo-se a análise sob outro ângulo, que a quota de contribuição tivesse sido revivida, renascida, em face da locução volta a incidir, inclusa no art. 2o. do D.L. n. 2.295/86. Não é demais presumir que a concepção do indigitado DL, tendo consciência da barreira constitucional que enfrentava sua pretensão, tentasse o modo de recuperação que não existe na lei constitucional como processo legislativo. Não pode ser reavivada uma lei revogada. As suas disposições somente poderão ser restauradas pelos meios adequados à criação de uma lei.

A quota de contribuição por suas características tributárias, deveria ter sido submetida, ainda, aos princípios da legalidade, da igualdade, de anualidade, o que não foi.

Não há necessidade de ir mais longe para reconhecer a irregularidade, a inconstitucionalidade do DL n. 2.295/86, e sua invalidez como instrumento de arrecadação tributária.

De outra parte, as consequências da cobrança de quota de contribuição relativamente ao comportamento da firma autuada, no âmbito penal, devem ser submetida ao Ministério Público Federal para apuração da exata violação às Leis e apuração de eventuais responsabilidades.

Conheço do recurso e lhe dou provimento.
Sala das Sessões, em 20 de outubro de 1992.



LEOPOLDO CESAR FONTENELLE - Relator