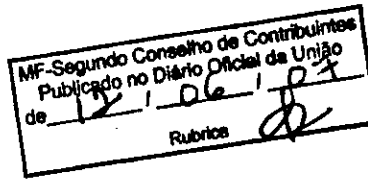




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11020.002365/2002-27  
Recurso nº : 122.953  
Acórdão nº : 202-17.407



Recorrente : EBERLE S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 09 / 05 / 2007  
Celma Maria Albuquerque  
Mat. Siapc 94442

**PIS. VENDA EQUIPARADA A EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO.**  
O benefício fiscal de que tratam a Portaria MF nº 292/81 e a Instrução Normativa SRF nº 136/87 foi revogado, a partir de 5 de outubro de 1990, pelo art. 41 do ADCT da CF/88, sendo restabelecido somente com o advento da Lei nº 9.826 em 23 de agosto de 1999.

**INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98.**

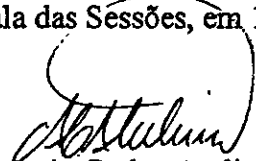
*"A jurisprudência do Supremo, ante a redação do art. 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."*

**Recurso provido em parte.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do PIS as receitas financeiras. Vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero; e II) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à isenção das vendas para a Zona Franca de Manaus.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.

  
Antonio Carlos Atulim  
Presidente

  
Gustavo Kelly Alencar  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Simone Dias Musa (Suplente), Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

2º CC-MF  
FL

Brasília, 09 / 05 / 2007

  
Celma Maria Albuquerque  
Mat. Siape 94442

Processo nº : 11020.002365/2002-27  
Recurso nº : 122.953  
Acórdão nº : 202-17.407

Recorrente : EBERLE S/A

## RELATÓRIO E VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GUSTAVO KELLY ALENCAR

Retornam os autos a este Colegiado após a realização da diligência determinada na Sessão de Julgamento deste Conselho em 14 de setembro de 2004, e sua conclusão é a seguinte, consoante fls. 353/355:

*"Quanto ao requerido pelo Conselho na letra 'a' (fl. 186), a empresa juntou relação de Notas Fiscais de vendas para a Zona Franca de Manaus, bem como, as correspondentes declarações de ingresso, buscadas através da Internet (fls. 195 a 297). Embora em alguns meses os valores não conferem com os excluídos (fl. 27), no global supera o total excluído: excluiu-se o valor de R\$1.491.537,25 e comprovou-se o valor de R\$1.590.237,09.*

*No concernente à letra 'b', a empresa mantém sua explicação anterior acerca dos estornos, alegando, em síntese, tratar-se de ajustes – variação do IGPM para UFIR, pois 'como este índice sofria atualização anual, tomamos como base um índice mensal que ao final do ano não fosse diferente da UFIR, ou seja se a correção pelo IGPM tivesse sido maior do que o da UFIR, estornávamos o valor a maior, caso fosse o contrário lançaríamos a diferença.' (fls. 193). Junta planilhas que comprovam o alegado (fls. 298 a 352).*

*Por outro lado, a empresa informou não ter encontrado os contratos de mútuo que fixavam a forma de remuneração aplicável.*

*Desta forma, não é possível avaliar o correto dimensionamento das receitas financeiras em relação ao pactuado nos contratos de mútuo, por indisponíveis tais contratos."*

Duas são as questões em discussão: a receita das vendas efetuadas para a ZFM e as receita financeiras estornadas com base nos contratos desaparecidos.


Primeiramente, aponto que as vendas tributadas não podem ser consideradas como uma exportação comum, porque esta exige a saída efetiva da mercadoria do território nacional, que deve ser comprovada com a apresentação do despacho de exportação (com prova do desembaraço da mercadoria e averbação do embarque) e de contrato de câmbio (com prova de sua liquidação). Sem estas comprovações, não se concede o benefício da imunidade do IPI e, por decorrência do PIS e da Cofins.

Qualquer outra operação, que não se identifique com uma exportação típica, só fará jus à não-incidência do IPI e das contribuições se estiver prevista em lei. Foi o que aconteceu com a edição da Lei nº 9.826, em 23 de agosto de 1999, que, em seu art. 6º estendeu, literalmente, os benefícios concedidos às operações de exportação àquelas idênticas à que ora se julga, nos seguintes termos:

*"Art. 6º A exportação de produtos nacionais sem que tenha ocorrido sua saída do território brasileiro somente será admitida, produzindo todos os efeitos fiscais e*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES</b> <b>CONFERE COM O ORIGINAL</b> Brasília, <u>09 / 05 / 2007</u>  Celma Maria Albuquerque Mat. Siape 94442	2º CC-MF FL. _____
---	--------------------------

Processo nº : 11020.002365/2002-27  
Recurso nº : 122.953  
Acórdão nº : 202-17.407

*cambiais, quando o pagamento for efetivado em moeda estrangeira de livre conversibilidade e a venda for realizada para:*

*I - empresa sediada no exterior, para ser utilizada exclusivamente nas atividades de pesquisa ou lavra de jazidas de petróleo e de gás natural, conforme definidas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, ainda que a utilização se faça por terceiro sediado no País; (...)*

*Parágrafo único. As operações previstas neste artigo estarão sujeitas ao cumprimento de obrigações e formalidades de natureza ad. ministrativa e fiscal, conforme estabelecido pela Secretaria da Receita Federal."*

Como este dispositivo só entrou em vigor em 24/08/1999, não há como aplicá-lo às vendas efetuadas pela recorrente anteriormente a este período.

Outra alegação seria a de que o benefício fiscal aqui tratado não seria de natureza setorial e, portanto, não teria sido revogado pelo art. 41 do ADCT da CF/88. Mesmo que assim fosse, diz a recorrente que tal incentivo teria sido restaurado pela Lei nº 8.402/92, bastando, para esta conclusão, aplicar-se uma interpretação analógica. Diz também que o incentivo fiscal por ela utilizado assemelha-se a outros concedidos pela Lei nº 4.502/64.

Restando claro que o benefício buscado pela recorrente é de natureza setorial, foi o mesmo revogado pelo § 1º do art. 41 do ADCT da CF/88, *verbis*:

*"Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.*

*§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei."*

Estando tacitamente revogado pelo dispositivo constitucional supratranscrito, a fruição do incentivo em foco, a partir de 05 de outubro de 1990, passou a depender de confirmação explícita por lei superveniente à promulgação da Carta Magna, o que só veio a ocorrer com a edição da Lei nº 9.826/99, já citada neste voto.

Alega a recorrente que o incentivo fiscal teria sido restabelecido pela Lei nº 8.402, de 08 de janeiro de 1992. Entretanto, esta lei, ao restabelecer benefícios e incentivos fiscais, não incluiu em seu rol a operação objeto de autuação, conforme expressamente disposto no art. 1º, inc. I, *verbis*:

*"Art. 1º - São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:*

*I - incentivos à exportação decorrentes dos regimes aduaneiros especiais de que trata o art. 78, I a III, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966."*

O art. 78 do mencionado Decreto-Lei nº 37/66, por sua vez, refere-se aos seguintes incentivos fiscais, *verbis*:

*"Art 78. Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:*

*I - Restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09 / 05 / 2007
Celma Maria Albuquerque Mat. Siapc 94442

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11020.002365/2002-27  
Recurso nº : 122.953  
Acórdão nº : 202-17.407

*II - Suspensão do pagamento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;*

*III - Isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. (...)."*

Como se vê, os incisos I a III do DL nº 37/66, cuja vigência do benefício foi restaurada pelo art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.402/92, referem-se à restituição, suspensão e isenção de tributos incidentes sobre a importação de mercadorias destinadas à fabricação de produtos a serem exportados (*Drawback*), que não é a hipótese desses autos.

O Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 176, que qualquer isenção somente poderá ser concedida por lei específica. Neste contexto, a previsão para a concessão de incentivos fiscais à exportação prevista na Lei nº 4.502/64 não difere daqueles tratados na Port. MF nº 292/81 e na IN SRF nº 136/87, mas, ao contrário, dá a eles a necessária sustentação legal.

A aplicação da analogia, para a inclusão da hipótese em julgamento entre aquelas cujo incentivo foi restabelecido pela Lei nº 8.402/92, não é permitida para os dispositivos legais em foco, que devem receber interpretação restritiva, por força do disposto no art. 111 do CTN, como reiteradamente vem decidindo o Poder Judiciário, como indicam as ementas dos seguintes julgados dos TRF da 2ª e 4ª Regiões:

*"... I. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, de modo que se deve dar ao texto isentivo interpretação restrita, sendo vedada a interpretação extensiva ou de integração analógica. Com isto, pretendesse impedir que se dê à norma concessiva de isenção alcance maior do que o pretendido pelo legislador, ou seja, que a interpretação ou a utilização de qualquer outro princípio de hermenêutica termine por ampliar o alcance da isenção concedida. ...." (TRF-2ª Região. AC 97.02.41480-6/ES. Rel.: Des. Federal Castro Aguiar. 2ª Turma. Decisão: 25/05/99. DJ de 22/06/99.)*

*"... II. A isenção é um favor legal e, como norma benéfica, deve ser interpretada restritivamente. Sem a tipificação legal não há isenção, porque sempre decorrerá de lei (art. 176 do CTN). ...." (TRF- 4ª Região. AMS 96.04.25947-4/RS. Rel.: Des. Federal Hermes S. da Conceição Jr.. 2ª Turma. Decisão: 24/06/99. DJ de 08/09/99, p. 622.)*

No presente caso, mesmo que fosse cabível a integração da legislação pertinente, nos termos do art. 108 do CTN, ainda assim a analogia não seria aplicada, pois não estamos diante de situações afins, idênticas em suas naturezas e efeitos jurídicos, como alega a recorrente. Com efeito, a situação retratada pelos incisos I a III do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66 em nada se assemelha à situação fática do caso em tela, que trata da imunidade constitucional aplicável aos produtos industrializados (nacionais) destinados ao exterior.

Pelas mesmas razões acima expostas, não se pode aplicar ao caso interpretação que privilegie o conteúdo econômico dos atos praticados, em prejuízo das disposições estabelecidas em lei, posto que o princípio da legalidade é uma garantia constitucional que, ao mesmo tempo em que defende o contribuinte contra a exigência de tributo indevido, garante à sociedade o recebimento do que for legalmente devido. Desta forma, por mais razoáveis que possam parecer os argumentos econômicos trazidos pela interessada, o princípio da legalidade impede que se afaste a exigência tributária ora em discussão.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

2º CC-MF  
Fl.

Brasília, 09 / 05 / 2007

Celma Maria Albuquerque  
Mat. Siape 94442

Processo nº : 11020.002365/2002-27  
Recurso nº : 122.953  
Acórdão nº : 202-17.407

Alega, ainda, a recorrente, que, mesmo que a literalidade e a expressa disposição em lei sejam o cardápio preferido do julgador, a Lei nº 8.402/92 veio a preencher a remissão feita pelo art. 41, § 1º, do ADCT, como consta no § 2º de art. 1º, *verbis*:

*“Art. 1º - São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:*

*I - incentivos à exportação decorrentes dos regimes aduaneiros especiais de que trata o art. 78, I a III, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.*

*§ 2º - São extensivos às embarcações, como se exportadas fossem, inclusive às contratadas, os benefícios fiscais de que tratam os incisos I a V deste artigo.”*

O § 2º acima transcrito estende os benefícios dos incisos I a V à produção nacional de embarcações, mesmo que elas não se destinem à exportação. Em outras palavras, a empresa que produz embarcações (ou que contrata sua fabricação) poderá importar MP, PI ou ME (utilizadas na industrialização de embarcações) com isenção/suspensão dos impostos (drawback), tendo direito à manutenção e utilização dos créditos do IPI sobre essas matérias-primas importadas ou adquiridas no mercado interno. Em momento algum este dispositivo igualou ou equiparou a venda de mercadorias destinadas às embarcações a uma operação de exportação. Portanto, este dispositivo também não supre a lacuna legal como pretende a recorrente.

Acrescente-se que, mesmo que as plataformas da Brasoil fossem tomadas, em sentido amplo, como embarcações, as aquisições de produtos nacionais destinados a estas plataformas não poderiam ser consideradas exportações, sob o argumento de que seriam para uso e/ou “consumo de bordo”, conforme orientação dada à recorrente pela Petrobrás, para fins de embasar o benefício. Isto porque, conforme disposto no Capítulo IX da Portaria SCE nº 02, de 22/12/92, restringe-se ao fornecimento de combustíveis e lubrificantes e demais mercadorias destinadas a uso e consumo de bordo.

De tudo o que foi avaliado neste voto, a conclusão que se retira é que, antes da edição da Lei nº 9.826/99, cuja vigência só se deu a partir de 23 de agosto de 1999, não havia como enquadrar ou equiparar as vendas efetuadas pela recorrente a operações de exportação.

Quanto à segunda tese aqui discutida, seguindo orientação do Supremo Tribunal Federal no RE 357950, Rel. Min. Marco Aurélio, publicado no D.O de 15/08/2006, temos que receitas que não decorram da venda de serviços, de mercadorias, ou de mercadorias e serviços não são incluídas na base de cálculo das contribuições sociais:


*“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.*

*TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

<b>MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES</b> <b>CONFERE COM O ORIGINAL</b> Brasília, <u>09 / 05 / 2007</u>  Celma Maria Albuquerque Mat. Siape 94442
--

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_


Processo nº : 11020.002365/2002-27  
Recurso nº : 122.953  
Acórdão nº : 202-17.407

*Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."*

Assim, dou parcial provimento ao recurso para excluir as receitas financeiras da base de cálculo do PIS, mantendo o lançamento quanto ao restante.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2006.

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR