



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

<b>Processo nº</b>	11075.001562/00-23
<b>Recurso nº</b>	122.499 Voluntário
<b>Matéria</b>	Auto de Infração de Cofins e PIS
<b>Acórdão nº</b>	202-17.891
<b>Sessão de</b>	28 de março de 2007
<b>Recorrente</b>	IMPORTADORA E EXPORTADORA IRMÃOS LEFFA LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ em Santa Maria - RS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

Ementa: NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE MPF. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a expedição de MPF para a fiscalização de Cofins e de MPF-C para extensão da autorização inicial ao PIS e sendo o MPF um mero instrumento de controle administrativo, é improcedente a alegação de nulidade do auto de infração fundada na inexistência desta ordem.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE PERÍCIA.

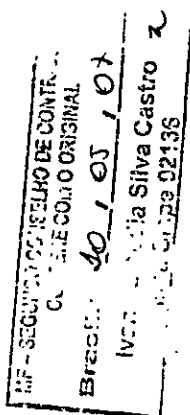
Não é nula a decisão que obedeceu rigorosamente ao rito do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal.

PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL PARA JUNTADA AOS AUTOS. PRECLUSÃO.

Com a apresentação da impugnação instaura-se a fase litigiosa do processo administrativo, precluindo o direito de o autuado provar as suas alegações em momento posterior, a não ser nos casos previstos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

PIS. LANÇAMENTO FISCAL. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS extingue-se em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.



BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. FRETES INTERNACIONAIS. ART. 4º, III, DA LEI Nº 9.715/98.

As receitas oriundas da prestação de serviço de transporte internacional de carga, assim considerados os que ligam pontos geográficos situados no interior do País e fora deste, não podem ser incluídas na base de cálculo do PIS. O transporte internacional alcança todo o trecho contratado, ou seja, vai da origem das mercadorias ao destino, não se podendo separar o trecho interno do pertencente ao exterior.

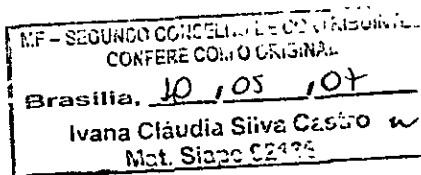
COFINS. LANÇAMENTO FISCAL. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente à Cofins extingue-se em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art-150, § 4º, do CTN.

BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. FRETES INTERNACIONAIS. PERÍODO ANTERIOR A 1º/02/1999. LC Nº 70/91, ART. 7º e LC Nº 85/96.

Para fazer jus à isenção da Cofins, o transporte, além de ser internacional, deve ser contratado diretamente com o exportador do serviço e representar receita de origem estrangeira.

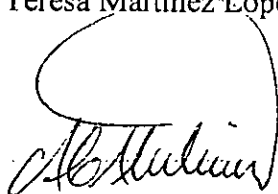
Recurso provido em parte.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, quanto ao PIS, dar provimento ao recurso; II) por maioria de votos, quanto à Cofins, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores lançados até julho de 1995. Vencidos os conselheiros Antonio

Zomer (Relator), Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor.



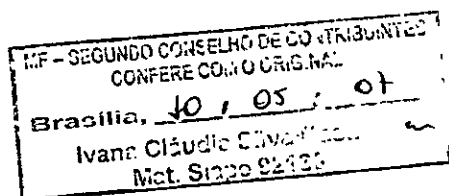
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente



MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora-Designada



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente) e Ivan Allegretti (Suplente).

MF - SEGURO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
CONTENE COMO ORIGINAL  
Brasília, 10/05/04  
Ivane Cláudia Silva Castro  
R.ºt. Siza nº 2136

## Relatório

Trata o presente processo de autos de infração que se encontram às fls. 05/07, referente ao PIS, e 14/16, referente à Cofins, lavrados em decorrência da falta de recolhimento das referidas contribuições no período de 01/01/1995 a 31/12/1998. A ciência dos autos de infração é de 22/08/2000.

De acordo com o Relatório do Trabalho Fiscal, que se encontra às fls. 25/33, a autuação decorreu de ter a contribuinte excluído da base de cálculo das contribuições parcelas das receitas entendidas como oriundas de fretes internacionais, mas que foram realizados para empresas domiciliadas no país. Entendeu a fiscalização que as exclusões são indevidas porque tais receitas não podem ser consideradas como exportação de serviços ou fretes internacionais.

A fiscalização anexou planilhas elaboradas pela contribuinte, nas quais estão relacionados os fretes executados no período a que se refere o lançamento, conforme se verifica às fls. 41/211, e demonstrativos das bases de cálculo da Cofins e do PIS, que se encontram às fls. 212/215.

Irresignada, a autuada impugnou os lançamentos, alegando, em síntese, que:

- preliminarmente, há que se excluir da exigência os fatos geradores ocorridos até 22/08/1995, para os quais já ocorrera a decadência do direito de lançar, na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN);

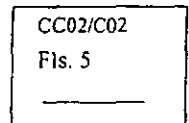
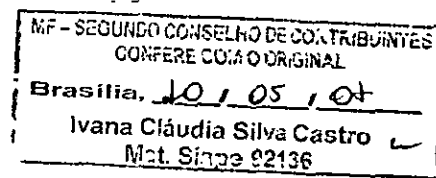
- os fretes internacionais realizados de 01/10/1995 em diante, cobrados no Brasil ou na Argentina, caracterizam-se como transporte internacional de cargas e podiam ser excluídos da base de cálculo do PIS, em virtude do disposto no art. 4º da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995;

- a interpretação da fiscalização, de que a receita de transporte internacional de cargas cobrada no país, de empresa brasileira, não é considerada exportação não atende a uma adequada interpretação do disposto no art. 4º da Medida Provisória nº 1.212/95 e na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, que permitia a exclusão da base de cálculo do PIS das receitas do transporte internacional de cargas;

- registre-se, ainda, que no lançamento foram tributadas receitas de fretes pagos por empresas domiciliadas na Argentina e que deveriam ter sido excluídas da tributação, conforme valores que arrola nas planilhas que anexa;

- as receitas de transporte internacional de cargas faturadas e pagas por pessoas domiciliadas na Argentina estão protegidas pela regra de isenção prevista no art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996.

Concluindo sua impugnação, protesta pelo direito de juntar documentos comprobatórios que se encontram na Argentina e, se forem apresentadas dúvidas em relação ao local de pagamento dos fretes, requer a realização de perícia técnica para apurar o valor dos fretes pagos naquele país, tendo formulado quesito e indicado o seu perito.



Finalmente, em relação à parcela do crédito não impugnado, requer a inclusão em parcelamento do sistema Refis.

A DRJ manteve integralmente o lançamento fiscal, conforme Acórdão nº 1.025, de 11/10/2002, sintetizado na seguinte ementa:

(...)

*Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA. É de dez anos o prazo de decadência do direito de lançar o PIS e a Cofins.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. O pedido de produção de prova pericial somente deve ser deferido quando sua realização for indispensável para a solução da controvérsia e a prova não possa ser produzida de outra forma.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998*

*Ementa: FRETES INTERNACIONAIS. ISENÇÃO. A isenção sobre as receitas de fretes internacionais não abrange a parcela dos serviços prestados para pessoas (físicas ou jurídicas) domiciliadas no país.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998*

*Ementa: BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. FRETES INTERNACIONAIS. A exclusão da base de cálculo do PIS das receitas de fretes internacionais não abrange a parcela dos serviços prestados para pessoas (físicas ou jurídicas) domiciliadas no país.*

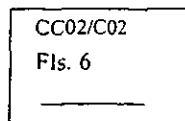
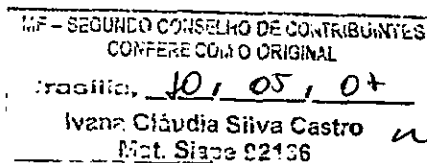
*Lançamento Procedente".*

No recurso voluntário, a contribuinte reedita as mesmas razões de defesa, acrescentando que o indeferimento do pedido de perícia implica cerceamento do direito de defesa e prejuízo para a recorrente, devendo o auto de infração e a decisão recorrida ser anulados, também porque não teve ciência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF que autorizasse o Auditor Fiscal a realizar a ação fiscal.

À fl. 326, a autoridade preparadora informa que há arrolamento de bens, efetuado para garantia do crédito tributário tratado no Processo nº 11075.001563/2000-96, que se presta como garantia para o seguimento do presente recurso.

É o Relatório.





## Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

### 1 – Das preliminares

A empresa alega, em preliminar, que o direito de lançar as contribuições relativas aos fatos geradores anteriores a 22/08/2000 estava decaído no momento da autuação, a teor do disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

A exigência, tanto do PIS quanto da Cofins, refere-se à insuficiência de pagamento e não à falta de pagamento, o que afasta a aplicação, ao caso, do disposto no art. 173, I, do CTN.

Em grau de recurso, alega, também, a recorrente, que a falta de ciência do MPF gera a nulidade de todo o procedimento fiscal e que o indeferimento do seu pedido de perícia representa cerceamento de defesa, que é motivo para a nulidade da decisão recorrida.

#### 1.1 – Da alegada nulidade decorrente da falta de MPF

Alega a recorrente que o auto de infração é nulo porque não teve ciência de que tenha sido emitido MPF.

Examinando os autos, constata-se que a fl. 1 corresponde ao MPF relativo à Cofins, cientificada a contribuinte em 29/02/2000, juntamente com o Termo de Início da Ação Fiscal, juntado às fls. 39/40.

À fl. 2 consta MPF Complementar que estende a fiscalização à Contribuição para o PIS, do qual a contribuinte teve ciência por AR em 29/05/2000, juntado aos autos à fl. 3.

Não há, portanto, nenhuma congruência na reclamação da recorrente. Ademais, certo que o MPF advém de uma norma administrativa cujo objetivo é o gerenciamento da ação fiscal. Sendo assim, eventuais vícios em relação ao mesmo, caso existentes, só ensejarão a nulidade do lançamento se restar evidenciado que houve alguma afronta aos direitos do administrado.

Não sendo este o caso desses autos, rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração por suposta falta de MPF.

#### 1.2 – Da nulidade decorrente do indeferimento do pedido de perícia

A recorrente alega, ainda, que o não acatamento das suas alegações e o indeferimento do pedido de perícia que poderia comprová-las gerou cerceamento do direito de defesa.

Sem razão a contribuinte. Se o julgador *a quo*, ao firmar livremente a sua convicção, diante das provas existentes nos autos, conforme lhe faculta o art. 29 do Decreto nº

70.235/72, considerou despicienda a produção de outras provas ou exames periciais, não há razão para se declarar a nulidade da decisão recorrida, pelo que esta preliminar deve ser rejeitada.

### 1.3 - Do prazo decadencial para o lançamento do PIS

A exigência fiscal relativa à Contribuição para o PIS compreende os fatos geradores de janeiro de 1995 a dezembro de 1998, sendo que a ciência do auto de infração se deu em 22/08/2000.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a qual me alinho, pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS é de cinco anos, como demonstra a ementa do Acórdão nº CSRF/02-01.810, de 24/01/2005, aprovado à unanimidade pela Segunda Turma, abaixo transcrita:

*"PIS - DECADÊNCIA. PRAZO. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. [...]"*

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como restou evidenciado no julgamento do REsp nº 395059/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, cuja ementa foi assim redigida:

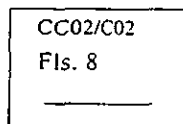
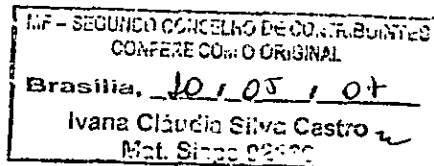
*"TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º, e 173 do CTN).*

- 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).*
- 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*
- 3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.*
- 4. Recurso especial improvido." (gn)*

As diversas câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes, mesmo que não de forma unânime, têm seguido a orientação da CSRF e do STJ, conforme nos dão conta as seguintes ementas:

1) Acórdão nº 201-78.241, de 23/02/2005:

*"NORMAS PROCESSUAIS. PRELIMINAR. DECADÊNCIA. A decadência dos tributos lançados por homologação, uma vez havendo antecipação de pagamento, é de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Em não havendo antecipação de pagamento, aplica-se o artigo 173, I, do CTN, quando o termo a quo para fluência do prazo prescricional será o do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedentes da Primeira Seção do STJ (REsp nº 101.407/SP). PIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta ou*



*insuficiência de recolhimento do PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais. [...]*

2) Acórdão nº 202-15.706, de 10/08/2004:

*"[...] PIS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não define prazo decadencial, apenas estatuí a guarda de documentos. A aplicação da regra de decadência ao PIS, na falta de legislação específica e reconhecida pelo STF sua natureza tributária, se reporta à especificidade de cada um dos fatos geradores, valendo dizer que, para aqueles cujos créditos foram satisfeitos, mesmo com insuficiência, seguem o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, enquanto aqueles outros, para os quais não houve pagamento, seguem o disposto no inciso I do art. 173 do CTN."*

No presente caso, como a ciência do auto de infração se deu em 22/08/2000, não pode subsistir nenhuma exigência decorrente de fatos geradores ocorridos antes de 22/08/1995.

Conseqüentemente, deve ser cancelado o lançamento relativo aos fatos geradores de janeiro a julho de 1995.

#### 1.4 – Do prazo decadencial para o lançamento da Cofins

A Cofins integra o rol das contribuições para a seguridade social, sendo seu prazo decadencial regulado pelo art. 45 da Lei nº 8.212/1991, *verbis*:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados:*

*I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."*

A defesa parte do pressuposto de que a Lei nº 8.212/91, sendo lei ordinária, não poderia alterar o prazo decadencial fixado nos art. 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional, porque a Constituição de 1988 teria reservado o estabelecimento de regras relativas à prescrição e decadência à lei complementar.

Entretanto, a Constituição, no art. 146, III, é taxativa ao dispor que à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...] prescrição e decadência. Prazos decadenciais não se inserem entre as normas gerais sobre prescrição e decadência, como demonstrou o ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 129.066, que deu origem ao Acórdão nº 204-00.042, de 13/04/2005:

*"... convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas*

*específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais."*

Do mesmo voto, extraio a seguinte citação na qual o Supremo Tribunal Federal manifesta-se no sentido de que matéria versada em lei complementar, para a qual a CF não exige este tipo legislativo, pode ser alterada por lei ordinária, *verbis*:

*"A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária." (STF, Pleno; ADC-1-DF, Rel. Min. Moreira Alves)*

Roque Antonio Carrazza, também citado no voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, ao analisar o art. 146 da Constituição, defende claramente a tese de que a definição dos prazos decadenciais e prescricionais é matéria de lei ordinária e não de lei complementar, como se pode verificar no seguinte trecho de sua obra:

*"[...] a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.*

*[...]*

*Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal, da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais." (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10).*

Como se vê, a lei complementar estabelece normas gerais e as pessoas políticas detentoras de competência tributária cuidam de estabelecer as normas específicas. No exercício de sua competência tributária específica para instituir contribuições sociais, a União editou a Lei nº 8.212/91, na qual inseriu o art. 45 fixando o prazo de dez anos para a constituição dos créditos da Seguridade Social.

Ainda do supracitado voto, reproduzo outra citação do Professor Roque Antonio Carrazza acerca deste tema, com o seguinte teor:

"O que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um 'chêque em branco', para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, -do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN) - o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

[...]

Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

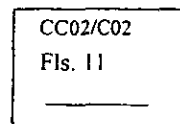
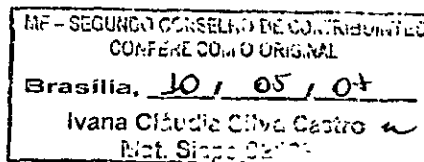
Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada 'economia interna', vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstrato de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributária, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal." (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)

Afora estes posicionamentos, registro que as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais também têm sido no sentido de que a Fazenda Pública dispõe de 10 (dez) anos para efetuar o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, como se pode ver na ementa do Acórdão CSRF/02-01.793, de 24/01/2005, *verbis*:

"NORMAS GERAIS - DECADÊNCIA - COFINS - O prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em relação à contribuição para financiamento da seguridade social é de 10 anos, regendo-se pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91."



Assim, não há período decaído no lançamento da Cofins.

## 2 – Do mérito

A matéria objeto de autuação refere-se exclusivamente às receitas excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins a título de fretes internacionais.

No Relatório do Trabalho Fiscal, fls. 25/33, consta que as receitas foram excluídas sem amparo legal, posto que os fretes foram contratados por empresas brasileiras, que também se responsabilizaram pelo seu pagamento, conforme planilhas apresentadas pela empresa, juntadas às fls. 41/211.

Consta, também, que as faturas relativas à prestação dos serviços excluídos foram examinadas, constatando-se que a totalidade delas foi emitida contra empresas sediadas no território nacional. Por isso, o lançamento recaiu sobre todas as exclusões indicadas pela empresa nos demonstrativos de fls. 212/215. A fiscalização explica as suas conclusões nos seguintes termos:

*“Exportar significa ‘mandar para fora’. Exportação significa vender para o exterior bens e serviços.*

*Na exportação de serviços é imperativo que o tomador dos serviços seja pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que, com a contratação dos serviços, passa a ser o responsável pelo seu pagamento.*

*No caso de prestação de serviços de transporte de cargas é importante observar a diferença existente entre a operação que envolve as mercadorias e a prestação de serviços de transporte destas mercadorias, operações essas totalmente diversas.*

*Tomando como exemplo uma operação de importação de mercadoria, onde uma empresa brasileira adquire mercadorias de uma empresa Argentina e essa mesma empresa Argentina, sendo a responsável pela entrega das mercadorias em questão, contrata uma transportadora brasileira pra fazer o transporte. Estamos diante de um caso de importação de mercadorias pela empresa brasileira e de exportação de serviços de transporte pela transportadora brasileira. O contrário também poderia facilmente ocorrer.”*

O contrário mencionado pelo fiscal é o caso de exportação realizada por uma empresa brasileira para uma da Argentina, em que a empresa estrangeira se responsabiliza pelo transporte, contratando-o diretamente de uma empresa brasileira. A transportadora brasileira, nesta operação, estará exportando serviços, ou seja, executando frete internacional.

### 2.1 – Da exclusão, da base de cálculo da contribuição para o PIS, das receitas correspondentes ao transporte internacional de cargas

No caso do PIS, a fiscalização cita, ainda, a Decisão nº 194, da Superintendência da Receita Federal na 10ª Região Fiscal, cuja ementa tem o seguinte teor:

*“Contribuição para o PIS/PASEP*

*A exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, relativa ao transporte internacional de carga, restringe-se às receitas correspondentes aos serviços exportados, com tal considerados aqueles prestados a consignantes/consignatários localizados no exterior, desde que representem receitas de origem externa.*

*Dispositivos legais: Inciso III, art. 4º da MP 1.212/95, atual MP 1.676-35/98, art. 1º da Lei 9.004/95, art. 5º da Lei 7.714/88, art. 111, I, da Lei 5.172/66.*

A exclusão das receitas de exportação da base de cálculo do PIS foi prevista, primeiramente, pela Lei nº 7.714, de 1988, nos seguintes termos:

*"Art 5º Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Programa de Integração Social (PIS), de que trata o Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta."*

Note-se que o benefício fiscal só alcançava as receitas da exportação de produtos manufaturados nacionais, não se aplicando às exportações de serviços. A mesma limitação foi mantida pela Lei nº 9.004, de 1995, que deu nova roupagem ao incentivo, *verbis*:

*"Art. 5º Para efeito de 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 nºs 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. (Redação dada pela Lei nº 9.004, de 1995) (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)*

*§ 1º Serão consideradas exportadas, para efeito do disposto no caput deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. (Incluído pela Lei nº 9.004, de 1995) (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)*

[...]"

A previsão para a exclusão, da base de cálculo do PIS, das receitas provenientes da exportação de serviços e dos fretes internacionais, foi estatuída pela Medida Provisória nº 1.212, em 28/11/1995, convertida na Lei nº 9.715/98, nos seguintes termos:

*"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;*

II - ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

III - ao transporte internacional de cargas ou passageiros." (negritei)

A interpretação dada pela Administração Tributária ao art. 4º da MP nº 1.212/95 (Decisão nº 194, da Superintendência da Receita Federal na 10ª Região Fiscal) vincula a exclusão dos fretes internacionais à exportação de serviços, que só poderia ocorrer quando o tomador esteja sediado no exterior. Além disto, a decisão explícita que o tomador estrangeiro deve ser o responsável pelo pagamento, o qual, por sua vez, deve representar receita de origem externa. Na decisão recorrida, a DRJ foi mais longe, acrescentando que só é exportado o serviço prestado no Exterior.

Embora ainda não tenha sido encontrado, tanto pelo legislador quanto pela doutrina ou jurisprudência, um conceito claro e estanque do que seja "exportação de serviço", creio que esta definição não seja necessária para a solução do presente litígio, isto porque a MP nº 1.212/95, apesar de ter estipulado algumas exigências para a exclusão da receita decorrente da exportação de serviços no inciso I do art. 4º, não impôs nenhuma das exigências apontadas pela Superintendência e pela DRJ ao determinar, no inciso III, a exclusão pura e simples das receitas correspondentes "*ao transporte internacional de cargas ou passageiros*".

A determinação contida no *caput* do art. 4º, para que seja observado o disposto na Lei nº 9.004/95, não pode ser entendida como uma limitação da exclusão da receita proveniente do transporte internacional, para restringir o benefício fiscal apenas às receitas que possam ser consideradas como provenientes da exportação de serviço, por uma questão muito simples: a Lei nº 9.004/95 não trata de exportação de serviços, mas somente de exportação de mercadorias.

Assim, a referência feita pelo legislador da MP nº 1.212/95, a meu ver, visava tão-somente vincular a exclusão das receitas do transporte internacional de cargas ao regramento e exceções previstos na referida lei, como "não alcançar as vendas para a Zona Franca de Manaus", por exemplo. E, é claro, vincular a exclusão do frete à respectiva mercadoria transportada. Assim, se a mercadoria está sendo exportada, de modo a propiciar o benefício de exclusão das receitas da base de cálculo do PIS, de igual modo o frete recebido pelo transporte internacional dessas mercadorias dará ensejo à exclusão.

Como o frete é um componente do custo das mercadorias, com influência direta no preço de comercialização/exportação, a diminuição da carga tributária incidente sobre ele beneficiará indiretamente o exportador da mercadoria transportada. Desta forma, a chave para a solução deste litígio não está na definição do que seja exportação do serviço de transporte mas sim na exportação da mercadoria transportada.

Portanto, se o frete é contratado para transportar mercadoria de um ponto do território nacional para outro do território argentino, será frete internacional. Se o transporte é contratado com uma transportadora brasileira para o caminho inverso, o frete também será internacional.

Definido o que seja transporte internacional, cabe analisar se a origem da fonte pagadora (contratante) é capaz de afetar o direito de exclusão das receitas recebidas da base de cálculo do PIS. Neste pormenor, das hipóteses levantadas pela fiscalização, outras podem

surgir, como por exemplo: 1) uma empresa brasileira importa mercadoria e se responsabiliza pelo transporte desde o país vizinho até o seu estabelecimento; 2) uma empresa argentina adquire mercadoria brasileira posta em seu estabelecimento; e 3) cada empresa envolvida na operação se responsabiliza pelo frete no território do seu país.

Sendo a transportadora uma empresa brasileira, a mim parece que, em todas as três hipóteses aqui levantadas, ela estará realizando transporte internacional, da mesma forma que naquelas levantadas pela fiscalização. A única diferença é que a fiscalização exige que o transporte, além de internacional, seja contratado e pago por empresa estrangeira, enquanto que, na interpretação aqui esposada, basta para garantir o benefício fiscal que o transporte seja internacional. A receita obtida com o transporte internacional será sempre frete internacional.

Assim, pouco importa se a transportadora está sendo remunerada por uma empresa brasileira (importadora ou exportadora) e se em todo o percurso ou apenas na parte realizada no território nacional, porque esta circunstância não será capaz de descaracterizar esta receita, que continua sendo proveniente de frete internacional. Havendo contratação de uma transportadora brasileira para levar mercadoria exportada para um país vizinho ou de lá trazer mercadoria importada, a receita que recebe será proveniente de transporte (frete) internacional, e como tal, passível de exclusão da base de cálculo do PIS, consoante disposição da Medida Provisória nº 1.212, em 28/11/1995, convertida na Lei nº 9.715/98.

No Conselho de Contribuintes a matéria tem sido decidida nos mesmos moldes do que se propõe neste voto, como demonstra a ementa do Acórdão nº 203-09.582, de 13/05/2004, assim redigida:

*“PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE RECEITAS CONDIZENTES A TRANSPORTES INTERNACIONAIS. ARTIGO 4º, III, DA LEI Nº 9.715/98. As receitas oriundas da prestação de serviços de transportes internacionais, assim considerados os que ligam pontos geográficos situados no interior do País e fora deste, não podem ser incluídas na base de cálculo do PIS. O transporte internacional não pode ser cindido em dois deslocamentos, notadamente por trecho demarcado por dois pontos estabelecidos no País, e pelo limite da fronteira deste até o lugar de destino da carga ou passageiro. Recurso provido.”*

Ante o exposto, excluem-se da tributação da contribuição para o PIS as receitas decorrentes do transporte internacional de carga.

## **2.2 – Da exclusão, da base de cálculo da Cofins, das receitas correspondentes ao transporte internacional de cargas**

Em relação à Cofins, a fiscalização ampara-se na interpretação dada pela Decisão nº 10, de 23/02/99, da mesma Superintendência da Receita Federal na 10ª Região Fiscal, que foi assim ementada:

*“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – cofins*

### **ISENÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL.**

*O Serviço de transporte internacional de carga, que tenha partida no território nacional e destino no estrangeiro, ou vice-versa, apenas é alcançado pela isenção para a exportação de serviços se o serviço foi*

*vendido ao exterior, diretamente pelo transportador, e somente na parte prestada fora do território nacional.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), art. 111, II; LC nº 70/91, art. 7º, I; LC nº 85/1996."*

- Os dispositivos que fundamentaram esta decisão assim dispõem, *verbis*:

Lei nº 5.172/66 - CTN:

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*[...]*

*II - outorga de isenção;"*

Lei Complementar nº 70/91:

*"Art. 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços; destinados ao exterior; nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo."*

Lei Complementar nº 85/96:

*"Art. 1º O art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*'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;*

*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.'*

*Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos a 1º de abril de 1992."*

A legislação supratranscrita nos dá conta de que a forma utilizada pelo legislador para retirar as receitas decorrentes do transporte internacional de carga da base de cálculo da Cofins foi diferente da utilizada para o PIS. Enquanto do PIS foram excluídas as

receitas correspondentes ao transporte internacional de carga, da Cofins isentaram-se as receitas da exportação de serviços. Assim o frete beneficiado com a isenção deve preencher os requisitos estatuídos para a exportação de serviços, o que acabou por limitar a isenção às vendas de fretes para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador, conforme restrição imposta pelo inciso I do art. 7º da LC nº 70/91, na redação que lhe foi dada pela LC nº 85/96.

A forma de apuração diferenciada das bases de cálculo do PIS e da Cofins vigorou até o mês de janeiro de 1999, pois, a partir de fevereiro de 1999, as receitas decorrentes do transporte internacional de cargas, finalmente, receberam tratamento isonômico, sendo isentadas do PIS e da Cofins, consoante disposto no art. 14, V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *verbis*:

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

*[...]*

*V - do transporte internacional de cargas ou passageiros; [...]*

*§-1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput."*

Como a autuação alcançou somente fatos geradores anteriores a fevereiro de 1999 (jan/95 a dez/98), nenhum reflexo tem a nova disposição legal sobre o lançamento em discussão. Este entendimento está de acordo com o que vem decidindo o Conselho de Contribuintes, como demonstra a ementa do seguinte julgado:

*"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. O deferimento dos embargos de declaração pode ter, em alguns casos, efeitos infringentes, no sentido de determinar a modificação do julgamento anteriormente realizado. Superada a nulidade indevidamente decretada, impõe-se o julgamento do mérito. Embargos acolhidos. COFINS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. Somente há exportação de serviços quando a empresa prestadora dos serviços esteja estabelecida no território nacional e a beneficiária dos serviços (contratante) esteja sediada no exterior, não importando o lugar da prestação dos referidos serviços. Recurso negado."* (Embargos de Declaração no Acórdão nº 203-07.062, 18/09/2002)

Ante o exposto, no que diz respeito à Cofins, não há nenhum reparo a fazer no procedimento fiscal, pois o transporte, além de ser internacional, deveria ter sido contratado e pago por empresa estrangeira, representando, a prestação do serviço, receita de origem estrangeira, o que, a toda evidência, não ocorreu.

### 2.3 - Da preclusão

Alega a recorrente que parte dos fretes teria sido pago por empresas estrangeiras, porém este argumento veio desprovido de qualquer elemento de prova, tanto na impugnação como no recurso voluntário.

Dispõe o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

*"Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

[...]

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)" (destaquei)*

De acordo com as normas processuais supratranscritas, é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo tem início com a instauração do litígio. Analisando a possibilidade de o contribuinte levantar/juntar novos documentos após a impugnação, à luz do princípio da preclusão dos atos processuais, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Teresa Martínez López<sup>1</sup> asseveram que **"a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha"**.

Antônio da Silva Cabral, no seu livro "Processo Administrativo Fiscal" (Ed. Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172), assim se manifestou sobre o assunto:

*"O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada."*

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

<sup>1</sup> *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.*

*“Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.”*

Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, assim se posicionam sobre a preclusão:

*“o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar –o– seu –recuo– para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão[.]”*

A juntada dos documentos que fundamentam a tese de defesa é faculdade do demandado, mas se constitui em verdadeiro ônus processual, porquanto, não sendo praticado o ato no tempo certo, gera para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, em virtude do fenômeno denominado de preclusão.

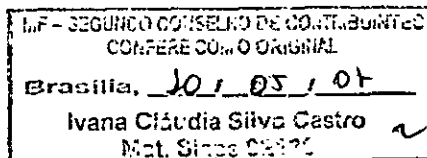
Sendo assim, de nada adianta a alegação de que no lançamento foram tributadas receitas de fretes pagos por empresas domiciliadas na Argentina e que deveriam ter sido excluídas da tributação, pois nenhum elemento de prova foi juntado aos autos com a impugnação ou em momento posterior, conforme exceções permitidas pelo § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

### Conclusão

Diante de todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade do auto de infração e dou provimento parcial ao recurso para excluir as receitas decorrentes do transporte internacional de carga da base de cálculo do PIS.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.

  
ANTONIO ZOMER



## Voto Vencedor

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora-Designada

Ouso divergir do ilustre Relator quanto à decadência da Cofins, tratada no item "1.4. - Do prazo decadencial para o lançamento da Cofins". Segundo o respeitável entendimento do Conselheiro-Relator, a Cofins integra o rol das contribuições para a seguridade social, sendo seu prazo decadencial regulado pelo art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entendo, a exemplo do PIS, que a Lei nº 8.212/1991 não se aplica à Cofins conforme esclarecimentos a seguir expostos.

Nesta Câmara há divergências entre os Membros, inclusive no que diz respeito a se houve pagamento ou não para aplicação do CTN, bem como, em se lhe aplicando, a forma de contagem, se pelo art. 150, § 4º ou a estabelecida pelo art. 173, ambos do CTN (exercício seguinte). Neste caso houve registro de terem ocorrido insuficiências no recolhimento da Cofins.

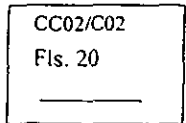
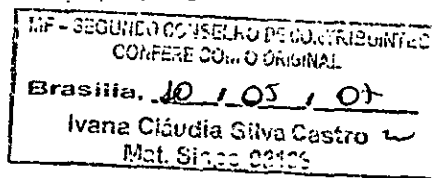
Importante, no entanto, esclarecer a minha posição consolidada, de que havendo ou não pagamento, a contagem será sempre do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), conforme esclarecimentos ao longo deste voto.

Tanto a decadência quanto a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas, dois fatores: a inércia do titular do direito; e o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda, já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.<sup>2</sup>

Feitas as considerações preliminares, há de se esclarecer porque entendo que, em se tratando de Cofins, deve-se observar as regras gerais do CTN, em detrimento da Lei nº 8.212/91.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após

<sup>2</sup> Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).



dez anos, contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN. O art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos são constituídos pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social, até o momento do lançamento fiscal.

Dispõem os mencionados dispositivos legais, *verbis*:

*“Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal - DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'd' e 'e' do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente”.*

*“Art. 45 - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

*§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.*

*§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado. (negrito, não do original)*

*(...)”*

Claro está para mim que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Cofins, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito de a Seguridade Social constituir seus créditos. Sabe-se que o INSS não possui competência para constituir crédito relativo à Cofins, competência esta da Secretaria da Receita Federal, por meio de lançamento, segundo as regras do Decreto nº 70.235/72.

Assim, em se tratando da Cofins, a aplicabilidade do mencionado art. 45 tem como destinatário a seguridade social, mas as normas sobre decadência nele contidas direcionam-se, apenas, às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Para as contribuições cujo lançamento compete à Secretaria da Receita Federal, o prazo de decadência continua sendo de cinco anos, conforme previsto no CTN.

Oportuno deixar explícito que, em momento algum, esta Conselheira afasta a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91 por fazer juízo quanto a ilegalidade ou não dessa lei. Defendo

como acima explicitado, e fundamentalmente, que o afastamento da Lei nº 8.212/91 se verifica apenas e tão-somente pela não aplicabilidade ao caso, conforme acima demonstrado.

Afastada a aplicação da Lei nº 8.212/91, resta analisar se a contagem deve obedecer ao art. 150, § 4º, ou ao art. 173, ambos do CTN.

Caracteriza-se o lançamento da Contribuição como da modalidade de "lançamento por homologação", que é aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo a obrigação de, ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ciente, pois, dessa informação, dispõe o Fisco do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para exercer seu poder de controle. É o que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".*

Sobre o assunto, tomo a liberdade de transcrever parte do voto prolatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, relator designado no Acórdão CSRF/01-0.370, que acolho por inteiro, no qual, analisando exaustivamente a matéria sobre decadência, assim se pronunciou:

*" (...) Em conclusão :*

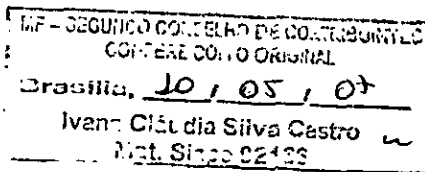
*a) nos impostos que comportam lançamento por homologação ..... a exigibilidade do tributo independe de prévio lançamento;*

*b) o pagamento do tributo, por iniciativa do contribuinte, mas em obediência a comando legal, extingue o crédito, embora sob condição resolutória de ulterior homologação;*

*c) transcorrido cinco anos a contar do fato gerador, o ato jurídico administrativo da homologação expressa não pode mais ser revisto pelo fisco, ficando o sujeito passivo inteiramente liberado;*

*d) de igual modo, transcorrido o quinquênio sem que o fisco se tenha manifestado, dá-se a homologação tácita, com definitiva liberação do sujeito passivo, na linha de pensamento de SOUTO MAIOR BORGES, que acolho por inteiro;*

*e) as conclusões de 'c' e 'd' acima aplicam-se (ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação) às seguintes situações jurídicas (I) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido; (II) o sujeito passivo paga tributo integralmente devido; (III) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência; (IV) o sujeito passivo paga o tributo maior que o devido; (V) o sujeito passivo não paga o tributo devido;*



f) em todas essas hipóteses o que se homologa é a atividade prévia do sujeito passivo. Em casos de o contribuinte não haver pago o tributo devido, dir-se-ia que não há atividade a homologar. Todavia, a construção de SOUTO MAIOR BORGES, compatibilizando, excelentemente, a coexistência de procedimento e ato jurídico administrativo no lançamento, à luz do ordenamento jurídico vigente, deixou clara a existência de uma ficção legal na homologação tácita, porque nela o legislador pôs na lei a idéia de que, se toma o que não é como se fosse, expediente de técnica jurídica da ficção legal. Se a homologação é ato de controle da atividade do contribuinte, quando se dá a homologação tácita, deve-se considerar que, também por ficção legal, deu-se por realizada a atividade tacitamente homologada."

Ainda sobre a mesma matéria, trago à colação, o Acórdão nº 108-04.974, de 17/03/98, prolatado pelo ilustre Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, cujas conclusões acolho e reproduzo, em parte:

"Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A regra era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada 'Modalidades de Lançamento' estando ali previsto, como regra, o que a doutrina convencionou chamar de 'lançamento por declaração' Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir '... ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em exceção, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da

*economia, ou agilidade na arrecadação, o que era exceção virou regra, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o '... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'.*

*Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.*

*Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária.*

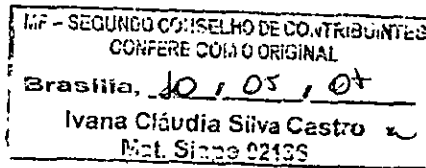
*Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a regra da decadência.*

*De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. (grifo nosso)*

*É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, in verbis:*

*'Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.'*

*Entendo que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade*



*administrativa, impondo, inclusive, ao sujeito passivo o dever de efetuar o cálculo e apuração do tributo e/ou contribuição, daí a denominação de 'auto-lançamento.'*

*Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque é a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.*

*Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN. (grifo nosso)*

*Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define que 'o lançamento por homologação ..... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'.*

*O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviação absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a 'contrário sensu', não homologado o que não está pago.*

*Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao 'conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado', na linguagem do próprio CTN."*

Assim, tendo em vista que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento e, tendo a Cofins natureza tributária, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral, estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente à Cofins, para os

*P J*

Processo n.º 11075.001562/00-23  
Acórdão n.º 202-17.891

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30, 05, 07  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Sissa 02138

CC02/C02  
Fls. 25

fatos geradores ocorridos antes de 22/07/1995, porque a ciência do auto de infração se verificou em 22/08/2000.

### Conclusão

Diante do acima exposto, em face da decadência, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos antes de 22/07/1995.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ