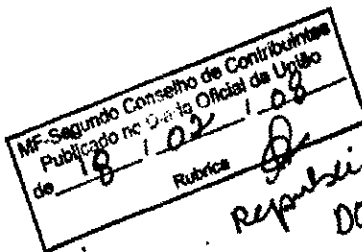




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672



Requisição no
DOU de 06/03/08

2

Recorrente : BAHIA COMÉRCIO DE CACAU LTDA. E DRJ EM SALVADOR - BA
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

COFINS/PIS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. A isenção concedida para vendas às empresas comerciais exportadoras, assim registradas no órgão competente, contempla apenas as vendas efetuadas com fins específicos de exportação para o exterior, quando as mercadorias são diretamente embarcadas para a exportação ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Recurso de ofício negado.

COFINS. DECADÊNCIA. O artigo 45 da Lei nº 8.212 estatuiu que a decadência das contribuições que custeiam o orçamento da seguridade social é de dez anos. Precedentes da CSRF. Ressalva de minha posição pessoal.

PIS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regido pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. O prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Porém, a incidência da regra supõe hipótese típica de lançamento por homologação; aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Na apuração da base de cálculo das contribuições foram considerados os faturamentos declarados pela contribuinte no curso da ação fiscal, pelo que não há de se falar em seu arbitramento ou de falta de prova do mesmo.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelas BAHIA COMÉRCIO DE CACAU LTDA. E DRJ EM SALVADOR - BA.

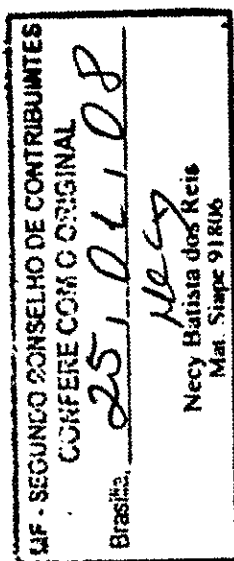
Acordam os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência do PIS no tocante a fatos geradores ocorridos entre nov/1999 e abril/2000, inclusive. Vencido o Conselheiro Airton Adelar Hack quanto à decadência da Cofins.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2007.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos, Leonardo Siade Manzan e Mauro Wasilewski (Suplente).





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 25, 01, 08	Necy
Necy Batista dos Reis Mat. Stpc 91806	

2

Recorrente : BAHIA COMÉRCIO DE CACAU LTDA. E DRJ EM SALVADOR - BA

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da r. decisão, vazado nos seguintes termos

Trata-se de Auto de Infração (fls. 411/427) que pretende a cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS.

No item 001 do Auto de Infração, informa o autuante que durante o procedimento de verificações obrigatórias constatou divergências entre os valores do PIS escriturados pela contribuinte e os valores declarados à SRF, relativos ao período de novembro de 1999 a novembro de 2002. Por sua vez, no item 002 foi lançada de ofício a contribuição para o PIS apurada pela sistemática não-cumulativa, relativa ao período de dezembro de 2002 a dezembro de 2004.

Em face da edição da Portaria SRF nº 6.129, de 02 de dezembro de 2005, ao presente processo foi anexado o processo nº 13558.000323/2005-61, conforme despacho à folha 3812.

Desta forma, neste processo também se pretende a cobrança da Cofins (Auto de Infração às folhas 4210/4225) apurada a partir do confronto entre os valores escriturados pela contribuinte e os valores declarados à SRF (item 001), relativos ao período de novembro de 1999 a janeiro de 2004, e no item 002, a Cofins apurada pela sistemática não-cumulativa relativa ao período de fevereiro a dezembro de 2004.

O autuante informa no "Relatório Fiscal" de folhas 387/390 (PIS) e 4186/4189 (Cofins) ter constatado que a contribuinte não ofereceu à tributação do PIS e da Cofins as receitas da venda de mercadorias, utilizando-se indevidamente do benefício da isenção. Afirma ter verificado que a maioria das vendas de cacau em amêndoas foi registrada na contabilidade da atuada nas contas 3.1.1.01 - "Venda Merc Int Equip Exp Lei 85/96" e analíticas dos Livros Diário e Razão (Anexo I) como vendas no mercado interno (código fiscal 5.12 no Livro de Registro do ICMS), mas, a partir das informações prestadas pelas empresas compradoras do produto da atuada, devidamente intimadas pela fiscalização, concluiu que a mercadoria não foi vendida com fim específico de exportação, mas sim para utilização como insumo no processo produtivo das referidas empresas, cujo produto final, após industrialização, foi vendido no mercado interno ou externo.

Ainda assim, segundo o autuante, no período de novembro e dezembro de 1999 a atuada emitiu notas fiscais em que constava na 2ª (segunda) via carimbo informando tratar-se de venda no mercado interno com fins de exportação, enquanto na 1ª via destinada ao adquirente da mercadoria inexistia tal informação.

Concluiu o autuante que "como não restou comprovado o cumprimento dos requisitos exigidos pelas normas isencionais, haja vista o fato de as empresas compradoras do cacau não o adquirirem com fins específicos de exportação e serem empresas industriais, que industrializam os produtos e os destinam ao mercado interno ou externo, não há como considerar isentas estas receitas das vendas de mercadorias, não incluídas nas bases de cálculo da Cofins (do PIS) pela contribuinte". Quanto à multa de ofício, "tendo restado caracterizado o evidente intuito de fraude (...) a multa aplicável a esta infração é a prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25, 01, 08
Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806	

2ª CC-MF
Fl.

Consta do Relatório Fiscal que a autuada foi intimada a apresentar os valores dos créditos da Cofins não cumulativa e do estoque de abertura dos bens em 01/02/2004, previstos nos arts. 3º e 12 da Lei nº 10.833, de 2003, e em relação ao PIS não cumulativo, dos créditos e do estoque de abertura dos bens em 01/12/2002, previstos nos arts. 3º e 11 da Lei nº 10.637, de 2003.

Contudo, tendo em vista que a autuada não atendeu à fiscalização, os referidos créditos foram, então, desconsiderados.

Nos Autos de Infração foram ainda lançados de ofício valores da Cofins e do PIS incidentes sobre outras receitas eventuais auferidas pela autuada, tais como receitas de aluguéis, da venda de linhas telefônicas e receitas financeiras, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

As bases de cálculo do PIS e da Cofins estão registradas, respectivamente, nos demonstrativos de folhas 391/396 e 4190/4195. Após apuração do débito (fls. 397/402 e 4196/4201) e confronto com os pagamentos efetuados (fl. 403/404 e 4202/4203), foram levantados os valores não recolhidos, que se encontram no "Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada" (fls. 405/410 e 4204/4209).

Cientificada da exigência fiscal em 25/04/2005 (fls. 411 e 4210), a autuada apresenta as impugnações de folhas 433/457 e 4232/4255, alegando em sua defesa, em síntese:

A autuada se dedica à aquisição de cacau em amêndoas para posterior revenda, diretamente para o mercado externo ou através de empresas processadoras do produto in natura, não antes de secá-lo, padronizá-lo e armazená-lo;

Em face da carga fiscal incidente sobre a referida commodity, não destina o cacau ao mercado interno, razão pela qual surpreende a lavratura dos Autos de Infração;

O autuante não observou que a empresa vendeu a mercadoria diretamente no mercado externo, gozando da isenção da contribuição para o PIS, prevista desde a Lei nº 7.714, de 1988, passando pelas Leis nº 9.004, de 1995, e nº 10.637, de 2002, e da Cofins, prevista no art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, o que pode ser comprovado pelas notas fiscais de exportação anexadas ao presente processo, ao tempo em que pede a realização de diligência para a solicitação dos Registros de Exportação (RE) relativos às operações;

A legislação expressamente também exclui do campo de incidência do PIS e da Cofins as operações de venda com fim específico de exportação a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior, nos termos da Lei Complementar nº 70, de 1991, com a redação da Lei Complementar nº 85, de 1996, especificamente em relação à Cofins, e do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e assim a autuada identificava as suas operações no mercado interno, mas com fim específico de exportação, com carimbo no qual se lê "Venda com Fim Específico de Exportação";

Ante a ausência de norma reguladora instituindo documento, formulário ou procedimento específico para o exercício do benefício isencional, em sinal da mais evidente diligência, passou a autuada a utilizar-se do referido carimbo, registrando as operações em conformidade com o destino final das mercadorias, qual seja, o específico de exportação;

As notas fiscais carimbadas foram emitidas e circularam para todos os adquirentes da mercadoria, excetuando-se a Nestlé S/A, a quem a empresa forneceu a matéria-prima a ser



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25, 01, 08
Necy	
Necy Batista dos Reis	
Mat. Siapc 91806	

2º CC-MF
Fl.

processada para exportação e que não permitiu a utilização do carimbo nas notas fiscais contra ela emitidas;

Opera em erro o autuante quando toma como verdade a informação fornecida por terceiro, que sendo contribuinte tanto quanto a autuada tem interesse em moldar um quadro de fato que lhe é mais favorável, e que dê suporte a uma estratégia de menor ônus possível em sua relação com o Fisco;

Desse modo, requer a realização de diligência para que sejam apuradas, em consulta ao sistema Siscomex, as operações das empresas adquirentes do seu produto, e assim se determine se as mercadorias por elas adquiridas foram efetivamente destinadas à exportação;

Ademais, em se tratando de lançamento por homologação, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos inicia-se a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

Logo, quando da ciência dos Autos de Infração, em 25 de abril de 2005, já decaíra o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 25 de abril de 2000, ou seja, relativos aos períodos de apuração de novembro de 1999 a abril de 2000;

Observa-se, ainda, que o autuante não considerou os pagamentos efetuados pela contribuinte, conforme DARF e planilha anexados ao processo;

Caso no julgamento as vendas para as empresas exportadoras não sejam consideradas como "para fins específicos de exportação", mas sim vendas no mercado interno, surge para a autuada o direito à dedução do crédito relativo às aquisições de cacau, bem como sobre as demais despesas e custos, previsto para o PIS não-cumulativo a partir de dezembro de 2002, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, e para a Cofins não-cumulativa a partir do ano de 2004, nos termos da Lei nº 10.833, de 2003;

Tendo a autuada agido corretamente e de boa-fé, e considerando suas receitas decorrentes de exportação direta ou da venda com fim específico de exportação, não poderia escriturar crédito, haja vista que a totalidade das receitas estaria fora do alcance da incidência do tributo;

Requer, então, a realização de diligência para que seja verificada a documentação que comprova as operações que geraram o crédito a que tem direito;

Da mesma forma, a não se considerar a isenção da Cofins e do PIS, como sempre considerou a autuada, o ônus referente a estes tributos, devidamente computado, reverte os lucros apurados em prejuízo, de modo a gerar saldo negativo que deve ser deduzido do lançamento, como manda a lei;

Na transposição dos valores dos livros da autuada para as planilhas que instruem os lançamentos, o autuante cometeu erros em relação aos fatos geradores ocorridos em janeiro de 2002 e novembro de 2003;

A aplicação da multa de ofício no percentual de 150% não foi fundamentada faticamente, o que implica em sua improcedência, e também não foram reunidos os elementos probatórios que são essenciais à caracterização do dolo, ou seja, a intenção inequívoca;

A mera alegação de fraude não tem o condão de lastrear a aplicação da multa agravada, conforme jurisprudência e doutrina transcritas;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	28, 01, 08
<i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806	

2º CC-MF
Fl.

A aposição de carimbo nas notas fiscais, identificando o destino das mercadorias, não tem qualquer efeito legal de desoneração, não podendo ser reputado meio inidôneo a produzir qualquer resultado desonerativo, pois decorreu apenas da necessidade de identificar em sua escrituração as operações com finalidade de exportação e facilitar a contabilização das referidas operações.

Por meio dos Despachos DRJ/SDR nº 69/2005 (fl. 6982) e nº 70/2005 (fl. 3701), foi determinada a realização de diligência para que fosse informado se há crédito da não-cumulatividade a excluir dos lançamentos de ofício.

Desta forma, foram anexados os documentos de folhas 3704/3808 e 6983/7026, sendo que as conclusões do fiscal encontram-se nos Relatórios de Diligência às folhas 3809/3811(PIS) e 7027/7029 (Cofins).

A DRJ em Salvador – BA (fls. 7056/7074) manteve parcialmente o lançamento, exonerando a empresa de comprovadas receitas de exportação direta, desqualificando a multa aplicada, reduzindo-a para 75 %. Sendo o valor desonerado maior que o de alçada, foi interposto recurso de ofício.

A empresa, não conformada com a parte mantida do lançamento, interpôs o presente recurso voluntário, no qual, em suma, repisa sua articulação impugnatória, aduzindo que “realizar uma venda para comercial exportadora com fins específicos de exportação é vender uma mercadoria que se destinará, seja como insumo ou como produto acabado, objeto de uma posterior operação de exportação realizada pela empresa adquirente”, postulando, novamente, diligência para que se apure junto ao Siscomex as operações das empresas Cargil Agrícola S.A., Nestlé Brasil Ltda., Cia Produtora de Alimentos e Joanes Industrial S.A., com o fito de determinar se houve destinação à exportação das mercadorias por ela vendida a essas empresas. Demais disso, pede, sucessivamente, que sejam considerados os créditos referentes ao PIS e Cofins não-cumulativa, nos termos das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, postulando diligência para sua apuração.

Houve arrolamento de bens para recebimento e processamento do recurso (fls. 7175/7177).

É relatório.

XH



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25, 01, 08
Necy Baústa dos Reis Mat. Sincp 91806

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

I - RECURSO DE OFÍCIO

A matéria objeto do recurso de ofício diz respeito às exportações diretas comprovadas, créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, nos termos do resultado da diligência, e o afastamento da causa exasperante da multa de ofício, reduzida de 150 % para 75 %.

Sem reparos à r. decisão, aliás, de excelente lavra.

Como referido na decisão vergastada, em relação aos fatos geradores ocorridos de 1999 a 2001, todos os valores da exportação direta alegados pela contribuinte foram considerados nos Autos de Infração, conforme planilhas de fls. 391/393 (PIS) e 4190/4192 (Cofins), cujos valores nelas mencionados, no item 2 (Receita da Venda de Bens e Serviços para o Exterior), e que compuseram o total da receita bruta (item 4), foram posteriormente subtraídos pelo autuante da base de cálculo das contribuições (item 6). Contudo, em relação aos períodos de apuração novembro e dezembro de 2002 as notas fiscais coincidem com os registros da autuada, e em relação a janeiro de 2003 foram excluídas receitas de exportação diretas de R\$ 600.000,00, conforme docs. fiscais anexados na impugnação. Portanto, sem reparos nesta redução da base imponível uma vez que provada documentalmente as exportações diretas.

Quanto aos créditos referente à não-cumulatividade, igualmente escoreita a r. decisão que adotou os termos da diligência, cujas conclusões estão sintetizadas nos relatórios às folhas 3809/3810 (PIS) e 7027/7028 (Cofins), e os valores dos créditos não-cumulativos indicados nos demonstrativos às folhas 3811 (PIS) e 7029 (Cofins). E, conforme pontuado na r. decisão, a grande divergência entre os valores pugnados pela recorrente e os reconhecidos pelo agente fiscal autuante, e adotados pela decisão sob análise, refere-se à exclusão do valor dos bens adquiridos de pessoas físicas, em face do previsto no inciso I do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Quanto à multa no percentual de 150%, também entendo que andou bem a r. decisão ao desqualificá-la. Em síntese, a motivação para que a multa tivesse sido exasperada foi que *as primeiras vias (doc. 20) destinadas ao adquirente apresentavam escrituração diferente das vias utilizadas para o registro das operações em sua escrita fiscal e contábil, segundas vias*. Ocorre que não houve escrituração diversa mas sim e simplesmente que em determinados períodos nas segundas vias teria sido apostado carimbo nas notas fiscais de venda no mercado interno a informação de que se tratava de venda com fins de exportação. E neste ponto transcrevo a motivação da decisão recorrida quando averbou que:

Questiona-se, ainda, se a simples aposição do carimbo caracterizaria "escrituração diferente" entre as primeiras e as segundas vias.

Todas as informações das vias das notas fiscais são coincidentes, tanto tipográficas, quanto numeração, destinatário, valores, datas e quantidades. Parece-me equivocado imaginar que conseguiria a contribuinte induzir a fiscalização a erro ou esquivar-se do pagamento do tributo pela simples aposição de carimbo no campo "observações".

Trata-se, a meu ver, de mero controle da contribuinte, que, conforme alegado na impugnação, "não tem qualquer efeito legal de desoneração, não podendo ser reputado meio idôneo a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25.01.08
Necy Batista dos Reis	
Mat. SIAPE 91806	

2ª CC-M
Fl.

produzir qualquer resultado desonerativo", e "deveu-se tão somente à necessidade de identificar na sua escrituração as operações com finalidade de exportação, e facilitar a contabilização das referidas operações".

Se da escrituração o Fisco pode concluir que se tratava de vendas para o mercado interno e não de exportação, não identifico que a aposição do carimbo em apenas dois períodos de apuração possa caracterizar a fraude a que se refere o artigo 44, II da Lei nº 9.430/96, mormente quando a questão vem gerando certa controvérsia de entendimento, como já constatamos em mais de um julgado nesta Câmara.

Assim, é de ser negado provimento ao recurso de ofício.

II - RECURSO VOLUNTÁRIO

1 - A DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA EM CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A NECESSIDADE DA ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO PARA CARACTERIZAR O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Quanto à decadência da Cofins, em tese, conforme fundamentação que a seguir deduzo, entendo, vez tratar-se, incontestavelmente, de tributo, ela reger-se-ia pelo prazo estipulado em lei complementar, nos termos do que dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, "b", e em havendo lei complementar válida regulando-a, ela é que deve ser aplicada.

Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias¹, quando passou a ser cediço que a redação do artigo 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo a Cofins uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

Estreme de dúvidas, que a matéria decadência é norma geral de direito tributário. A consequência danosa do entendimento contrário é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g, ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadências distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

Aliomar Baleeiro² já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União,

¹ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733.

² *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi - 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 25, 01, 08	Necy
Necy Batista dos Reis Mat. Sinape 91806	

2ª CC-MF
FI.

com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra "Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro"³, historia o termo "normas gerais de direito financeiro", quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

"...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral".

....

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecedor o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc..(grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos⁴, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o nosso carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No mesmo rumo se posiciona Luciano Amaro⁵, quando afirma:

³ 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.

⁴ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 25.01.08	<i>[Assinatura]</i>
Necy Hausta dos Reis Mat. Stape 91806	

2º CC-MF
Fl.

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos" (sublinhei).

Também na mesma direção asseverou Souto Maior Borges⁶, quando afirmou:

Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.

Concluindo o mestre pernambucano que:

...o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União.

A Constituição atual, em seu art. 146, III, "b", procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), conforme demonstrara Hamilton Dias de Souza⁷, quando expressamente arrolou a decadência tributária como norma geral de direito tributário.

Dessarte, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a "escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro", pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio

⁶ In *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

⁷ O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação de limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de municípios mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global que garanta a unidade e racionalidade do sistema "Normas Gerais de Direito Tributário", in *Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 25, 01, 08	2º CC-MF Fl.
Necy Batista dos Reis Mat. Sape 91806	

de lei complementar nacional, já que a própria Constituição definiu que a matéria de decadência é norma geral de direito tributário.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, crer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia a norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando. Por isso minha divergência com os fundamentos da decisão recorrida, vez ela entender que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91⁸ é que dispõe sobre a decadência das contribuições sociais.

Por isso, que à Cofins aplicam-se as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica, mas com o status de lei ordinária, possa sobrepujar o estatuto em lei complementar vigente sobre mesma matéria, mormente tratando-se de norma geral de direito tributário, que entendo, como exposto, ser o caso da decadência para constituir o crédito tributário..

O entendimento do TRF da 4ª Região, cuja ementa⁹ abaixo transcrevo, cofirma a tese:

"Contribuição Previdenciária. Decadência.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito da Fazenda Pública onstituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes."

Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio recentemente a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que *"Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita.."*¹⁰

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pag. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

⁸ Apenas a título de ilustração, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por sua corte especial, conforme julgamento na Arguição de Inconstitucionalidade em AI 2000.04.01.092228-3/PR, em 22/08/2001 (DJU 05.09.2001), entende que *"É inconstitucional o caput do art. 45 da Lei 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando-se, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal"*.

⁹ Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittencourt da Rosa.

¹⁰ Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFES. COM O ORIGINAL	
Brasília, 25 de 01 de 08	Neçy Batista dos Reis Mat. Siapex 91806

2º CC-MF
Fl.

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."

Contudo, com a ressalva da minha posição pessoal, a partir das Sessões de maio de 2004 passei a acompanhar a jurisprudência majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que a decadência da Cofins é de dez anos, de molde a uniformizar a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes. Por tal, em relação à Cofins não há que se falar em decadência do direito ao lançamento de ofício.

* Todavia, em relação ao PIS, embora por fundamentos díspares, a CSRF entende que o prazo é de cinco anos, cuja conclusão pactuo mas nos termos do que acima expus.

ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO

Nada obstante, o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial de cinco anos, no caso do PIS, irá variar, conforme exista ou não antecipação de pagamento do tributo. Se houver antecipação de pagamento, caracterizado está o lançamento por homologação; caso contrário, estará descaracterizada tal forma de lançamento e, conseqüentemente, o início da fluência do prazo passa a ser a do artigo 173, I, que é a regra geral.

Não tenho dúvida que a atividade de lançar e gerir tributos é uma parte da função administrativa *lato sensu*, e que, em princípio, deveria ser desempenhada pela Administração pública. Talvez o ideal fosse que ela própria cobrasse seu crédito prescindindo da ajuda do contribuinte. Contudo, a verdade é que é impossível ao Estado, com a massificação dos fatos tributáveis, por si próprio, verificar cada uma das obrigações tributárias surgidas identificando a ocorrência de todos os fatos impositivos que vão se operando no plano fático. Por isso que as leis tributárias vêm cominando aos administrados determinadas tarefas que a Administração não pode realizar.

O lançamento por homologação foi criado para enfrentar essa carência, atribuindo ao sujeito passivo da obrigação tributária "*o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*" (CTN, art. 150, *caput*), desta forma atribuindo-lhe um dever de colaboração com a administração. Mas essa participação do sujeito passivo não deslocou a si o ato administrativo de lançamento, que continua privativo da autoridade administrativa, a qual incumbe apurar com força jurídica definitiva o débito tributário, e justamente por isso que alguns autores pátrios discordam do termo autolancamento na sua sinonímia com lançamento por homologação.

A atividade do particular, no lançamento por homologação, é no procedimento de lançamento, restando o ato liquidatório, o lançamento propriamente dito, à Administração, partindo do pressuposto que lançamento, em sentido técnico-jurídico, é aquele ato emitido pela administração que fixa, em concreto, a quantia do débito tributário.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 25.01.08	NECY
Necy Batista dos Reis Mat. Supte 91806	

2ª CC-MF
Fl.

O fulcral é que a atividade do contribuinte, nas hipóteses em que a lei prevê sua participação, consiste num *"conjunto de operações mentais ou intelectuais que o particular realiza em cumprimento de um dever imposto pela lei, e que reflete o resultado de um processo de interpretação do ordenamento jurídico tributário e de aplicação deste ao caso concreto, com escopo de obter o quantum de um débito de caráter tributário"*, como nos ensina Estevão Horvath.¹¹ (sublinhei)

Com efeito, se o fim buscado com a participação do particular no procedimento de lançamento é o de apurar o montante e recolhê-lo ao Erário, se assim a lei impositiva o determinar (conforme expresso na cabeça do artigo 150 do CTN), uma vez não cumprido tal dever, não há falar-se em lançamento por homologação, desta forma afastando a incidência do § 4º do mencionado artigo 150 do CTN. E obstada sua aplicação, a contagem do prazo decadencial terá como termo *a quo* aquele do artigo 173, I, do CTN.

Nesse sentido, Luciano Amaro¹² assevera que,

"quando não se efetua o pagamento antecipado exigido pela lei (que é a hipótese versada nos autos), não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito."

É ver, também, Sacha Navarro Coelho¹³:

Nos impostos sujeitos a lançamento por "homologação", contudo – desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o de ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação,(sublinhei)

E o STJ vem trilhando este entendimento, conforme se constata pela ementa de recente julgado, a seguir transcrita:

LANÇAMENTO. HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. – PRIMEIRA SEÇÃO

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), que é de cinco anos. 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. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. A Seção, ao prosseguir o julgamento, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento. Precedentes citados: EREsp 101.407-SP, DJ 8/5/2000; EREsp 278.727-DF, DJ 28/10/2003; REsp 75.075-RJ, DJ 14/4/2003, e REsp 106.593-SP, DJ 31/8/1998. EREsp 572.603-PR, Rel. Min. Castro Meira, julgados em 8/6/2005. (sublinhei)

¹¹ "Lançamento Tributário e "Autolancamento." São Paulo, Dialética, 1997, p. 163.

¹² "Direito Tributário Brasileiro", 7 ed, São Paulo, Saraiva, 2001, p. 394.

¹³ "Curso de Direito Tributário Brasileiro", Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 721.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25.01.08
Necy Batista dos Reis Mat. Siazp: 91806	

2º CC-MF
Fl.

In casu, considerando que a ciência do auto de infração se deu em 25/04/2005 (fl. 390), e que houve antecipações de pagamento de novembro de 1999 a abril de 2000 (fl. 404), configurando o lançamento por homologação e assim incidindo o art. 150 § 4º do CTN, declara-se a decadência do lançamento para o PIS em relação aos períodos de apuração de novembro de 1999 a, inclusive, abril de 2000.

2 – VENDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

Aponta a recorrente que a decisão objurgada teria incidido em *error in iudicando* neste tópico, do que divirjo.

Aqui a *quaestio* reside em identificarmos o que quis o legislador expressar como “venda com o fim específico de exportação”. Aqui, igualmente, valho-me da r. decisão na parte em que historia a questão na legislação pertinente ao assunto. A seguir, transcrevo-a, negritando a legislação que considero define a matéria:

A exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da contribuição para o PIS fora prevista no art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, que acrescido dos §§ 1º e 2º, passou a vigorar com a seguinte redação, dada pelo artigo 1º da Lei 9.004, de 16 de março de 1995:

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.

§ 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. (...) (grifei)

A exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS refere-se às receitas de exportação, sendo igualmente consideradas exportadas as mercadorias vendidas à empresa comercial exportadora, nos termos do art. 1º do Decreto-lei nº 1.248, de 1972.

Em relação à Cofins, a isenção da contribuição incidente sobre as receitas de exportação fora prevista pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que no seu artigo 7º determinou:

Art. 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços, destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo. (grifei)

Por sua vez o Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, que regulamentou o citado artigo, reza em seu art. 1º, quanto à exclusão da base de cálculo, que:

Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

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

II – exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 25, 01, 08	
Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806	

2ª CC-MF
Fl.

III - 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 - 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; e

V - 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. (grifei)

O art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, passou a vigorar com a seguinte redação dada pela Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996:

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. (grifou-se)

A referida lei complementar foi revogada pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, cujo art. 14 prevê:

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

(...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

(..)

VIII - 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;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25, 01, 08
Necy Batista dos Reis Mat. Supl. 91806	

2ª CC-MF
Fl.

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;

(...)

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

(...) (grifou-se)

A MP nº 1.858-6, de 1999, foi sucessivamente reeditada, tendo sua última reedição o nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Posteriormente, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ao dispor sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), estabeleceu em seu art. 5º, verbis:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Por sua vez, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelecendo nova sistemática para apuração não-cumulativa da Cofins, assim dispõe em seu art. 6º:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

O Decreto-lei nº 1.248, de 1972, trata das empresas comerciais exportadoras conhecidas como Trading Companies. Por força desse Decreto-lei, são condições básicas para configurar uma Trading Company a constituição sob a forma de sociedade por ações, capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional e certificado de registro especial concedido pela Secex em conjunto com a Secretaria da Receita Federal - SRF.

A diferença básica entre esse tipo de empresa (Trading Company) e as demais empresas comerciais exportadoras reside no fato de que as últimas não estão sujeitas a tantas exigências, não precisando cumprir os requisitos do citado Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, aplicando-se-lhes as leis comerciais e civis que regem as demais sociedades empresariais. Logo, a diferença é apenas a sua forma de constituição, podendo ambas adquirir produtos no mercado interno e realizar a exportação.

Por outro lado, para elucidar o significado da expressão "fim específico de exportação", veja-se a definição existente na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que regula a suspensão de IPI quando da saída de estabelecimento industrial de produtos destinados à exportação, que em seu artigo 39, § 2º, dispõe in verbis:

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 25, 01, 08	<i>Helcy</i>
Necy Batista dos Reis Mat. Sinape 91806	

2ª CC-MF
Fl.

(...)

§ 2º *Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*¹⁴

Assim, ao meu sentir, a questão hoje já não comporta mais dissensão. Ou seja, quando a venda for para comercial exportadora que não sejam *trading companies*, há dois requisitos que devem restar atendidos cumulativamente: primeiro, que a venda seja a comercial exportadora devidamente registrada na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio. Até aqui não há dissídio. A controvérsia se estabelece em relação ao segundo quesito, qual seja, o significado da expressão “fim específico de exportação para o exterior”. A recorrente sustenta “*que realizar uma venda a empresa exportadora com fins específicos de exportação, é vender uma mercadoria que se destinará, seja como insumo ou como produto acabado, objeto de uma posterior operação de exportação realizada pela empresa adquirente*”.

Não identifico, como pugnado na articulação recursal, que haja qualquer vácuo normativo em relação à definição pelo legislador do que seja fim específico para exportação. O artigo 39 da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, acima transcrito, não deixa, a meu sentir, qualquer margem à dúvida, ao asseverar que “*Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora*”.

Assim, a prova que deveria ser produzida pela recorrente, e esta é ônus seu, era de que, efetivamente, essas vendas à comercial exportadoras registradas na Secex foram remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados. E a lógica dessa norma é evitar fraudes e que o Fisco tenha que rastrear milhões de exportações feitas, determinando por isso que a mercadoria seja remetida, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, ou para recintos alfandegados ou diretamente para embarque para exportação, se quiser fazer jus ao benefício isencional. E justamente por essa causa, é de se negar o pedido de diligência, porque o objetivo da norma é vincular a mercadoria vendida com sua exportação. Como bem anotou o *decisum* objurgado, as empresas para quais as mercadorias foram vendidas no mercado interno, como, v.g., a Nestlé, transacionam intensamente no mercado externo, e “o simples levantamento das vendas por elas efetuadas não confirmaria tratar-se de produtos vendidos pela autuada, ainda mais que tal levantamento só teria sentindo se todas as mercadorias exportadas fossem compradas unicamente da autuada, que não é o caso”. Ante o exposto, conclui-se que sobre tais vendas não incide a norma isencional.

3 – CRÉDITOS DECORRENTES DA NÃO-CUMULATIVIDADE

¹⁴ No mesmo sentido parágrafo único do art. 1º do DL 1.248/72, de 29 de novembro de 1972, que tem a seguinte redação “*Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:*

a) *embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
b) *depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.*”

11/2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13558.000324/2005-14
Recurso nº : 137.760
Acórdão nº : 204-02.672

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	25, 01.08.
Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806	

2º CC-MF
FL.

Por fim, quanto ao postulado reconhecimento dos créditos da não-cumulatividade, nada há a acrescentar à r. decisão que reconheceu os créditos decorrentes do resultado da diligência, como dantes abordado. Demais disso, chama a atenção que além do fato de o contribuinte não ter atendido a intimação durante o procedimento fiscalizatório, sequer procurou, tanto na impugnação quanto nas razões deduzidas em sede recursal, apontar os créditos a que entende fazer jus, bem como, conforme informação do autuante, não foi confirmado o valor do estoque de abertura dos bens em 01/12/2002, uma vez que a autuada não possui controle de estoque e não foi possível estabelecer relação entre as notas fiscais/contratos de vendas e as notas fiscais de compra. Por isso, igualmente, é de repelir-se o pedido de diligência para o fim de apuração dos créditos decorrentes da não-cumulatividade.

CONCLUSÃO

Ex positis, NEGÓ PROVIMENTO AO RECURSOS DE OFÍCIO E DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, PARA CONSIDERAR DECAÍDO O LANÇAMENTO DE PIS EM RELAÇÃO AOS PERÍODOS DE APURAÇÃO DE NOVEMBRO DE 1999 A, INCLUSIVE, ABRIL DE 2000.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2007.


JORGE FREIRE