Processo nº : 13953.000112/2001-32
Recurso nº : 130.657
Acórdão nº : 204-01.057

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 17 / 02 / 07
Rubrica

Recorrente : INDÚSTRIA MISSIATO DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 17 / 08 / 06
VISTO

PIS. ISENÇÃO. A isenção concedida para vendas a empresas exportadoras, devidamente registradas no órgão competente, contempla apenas aquelas efetuadas com fins específicos de exportação para o exterior, assim consideradas quando as mercadorias forem diretamente embarcadas para exportação ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA MISSIATO DE BEBIDAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Flávio de Sá Munhoz.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda.

Processo nº : 13953.000112/2001-32
Recurso nº : 130.657
Acórdão nº : 204-01.057

Recorrente : INDÚSTRIA MISSIATO DE BEBIDAS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança do PIS relativo aos períodos de janeiro/98 a julho/2001 em virtude de a contribuinte haver excluído da base de cálculo da contribuição as vendas no mercado interno para empresas exportadoras, sem que restasse comprovada a venda com fins específicos de exportação.

Foi efetuado arrolamento de bens no Processo nº 13953.000113/2001-87.

A contribuinte apresentou impugnação alegando em sua defesa, em síntese:

1. o Auto de Infração foi fundamentado no Decreto-Lei nº 1248/72, revogado pelo art. 73 da MP 1.602/97;
2. não se pode cobrar tributo por analogia e no caso concreto o Fisco utilizou de definição do "fins específico de exportação" contido em normas outras que não aquelas que regem o PIS, como é o caso dos art. 1º do Decreto-Lei nº 1248/72 (revogado) e art. 39 da Lei nº 9532/97 (valido para o IPI);
3. no processo de fabricação de bebidas quando são colocados os selos de controle é que resta caracterizada a destinação do produto, se para o mercado interno ou externo;
4. os selos de controle do IPI, em relação às bebidas, são diferentes para os produtos destinados ao mercado interno e externo, e a fiscalização não demonstrou qualquer diferença entre a quantidade dos selos para exportação escriturada em livro próprio e a quantidade de produto saído do estabelecimento industrial;
5. os produtos, uma vez rotulados não podem ser re-selados, o que comprova que o fim específico de exportação está vinculado ao controle dos selos;
6. trás farta prova documental comprovando a efetiva exportação dos produtos pelas empresas adquirentes;
7. muitas vezes os clientes fazem pedido para o mercado interno mas revendem para o exterior, sendo a exportação comprovada pelo RE;
8. discorre sobre a isenção preconizada no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, com base no qual foi editado o Decreto nº 1.030/93, que por sua vez, restringiu o campo da isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91, o que é ilegal;
9. tal restrição foi retificada pela Lei Complementar nº 85/96;
10. estes dispositivos foram revogados a partir de 30/06/99 com a edição da MP 1858/99 e o estabelecimento de nova isenção da Cofins e do PIS para as mercadorias vendidas ao exterior; e
11. pede o cancelamento do Auto de Infração.

A DRJ em Curitiba - PR julgou procedente em parte o lançamento por considerar que a definição de "fins específicos de exportação" contida nos Decreto-Lei nº 1248/72 e Lei nº 9532/97 não se aplica ao PIS já que os dispositivos legais citados são específicos para empresas comerciais exportadoras (o primeiro) e para o IPI (o segundo). Mas, a partir dos documentos apresentados pela empresa, considerou indevido o lançamento relativo às vendas cujas exportações restaram comprovadas pelas adquirentes dos produtos e manteve aquelas cuja comprovação de exportação não foi efetivada. Considerou, ainda, que até 31/01/99, somente podiam ser excluídas da base de cálculo do PIS as vendas efetuadas diretamente pelo produtor ou as efetuadas a empresas comerciais exportadoras.

A contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivo, alegando em sua defesa as mesmas razões da inicial, acrescendo, ainda, que a decisão recorrida não poderia ter modificado as acusações do auto de infração ao estabelecer novos critérios para aceitação das exclusões efetuadas pela empresa, qual seja, comprovação da efetiva exportação, quando a acusação fiscal foi diversa: vendas não caracterizadas como sendo "com fins específicos de exportação".

É o relatório.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

Primeiramente vale ressaltar que o recurso interposto está revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Primeiramente é de se observar que assiste razão à recorrente ao afirmar que não poderia a DRJ em Curitiba- PR fundamentar sua decisão em argumentos outros que não aqueles formulados na acusação fiscal.

O Auto de Infração é o elemento através do qual a fiscalização formula uma acusação ao contribuinte de haver descumprido determinada norma legal específica, sendo a conseqüência a falta de recolhimento de tributo ou a incidência de multa tipificada, que são constituídos (o crédito tributário e penalidades) por meio da Peça Infracional.

É exatamente sobre tal acusação que a contribuinte irá se defender e sobre a qual versará toda a lide.

Não pode o órgão julgador, como bem frisou o julgador Jorge Frederico Cardoso de Menezes, no voto vencido, estabelecer inovações na acusação fiscal para manter o lançamento.

Todavia este não é motivo de nulidade da decisão recorrida nos termos dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, pois não constitui ato proferido por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, já que a contribuinte dispõe do recurso voluntário para contestar a decisão recorrida, inclusive quanto aos seus fundamentos:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*
>
> *Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Analisaremos agora a questão tratada nos autos que é a condição de "fins específicos de exportação" para vendas efetuadas no mercado interno para empresas exportadoras.

A contribuinte argúi que o Decreto-Lei nº 1248/72, base legal da autuação, foi revogado pelo art. 73 da MP 1602/97.

Observa-se, entretanto, que a MP 1602/97 foi convertida na Lei nº 9532/97, também citada como fundamento da autuação, que no seu art. 82 não confirmou a revogação contida no art. 73 da referida MP:

> *Art. 82. Ficam revogados:*
>
> *I - a partir da data de publicação desta Medida Provisória:*
>
> *a) os seguintes dispositivos da Lei n.º 4.502, de 1964:*
>
> *1. o inciso IV acrescentado ao art. 4º pelo Decreto-lei n.º 1.199, de 27 de dezembro de 1971, art. 5º, alteração 1ª;*
>
> *2. os incisos X, XIV e XX do art. 7º;*
>
> *3. os incisos XI, XIII, XXI, XXII, XXV, XXVII, XXIX, XXX, XXXI, XXXII, XXXIII, XXXIV e XXXV do art. 7º, com as alterações do Decreto-lei n.º 34, de 1966, art. 2º, alteração 3ª;*
>
> *4. o parágrafo único do art. 15, acrescentado pelo art. 2º, alteração sexta, do Decreto-lei n.º 34, de 1966;*
>
> *5. o § 3º do art. 83, acrescentado pelo art. 1º, alteração terceira, do Decreto-lei n.º 400, de 1968;*
>
> *6. o § 2º do art. 84, renumerado pelo art. 2º, alteração vigésima-quarta, do Decreto-lei n.º 34, de 1966;*
>
> *b) o art. 58 da Lei n.º 5.227, de 18 de janeiro de 1967;*
>
> *c) o art. 1º do Decreto-lei n.º 1.276, de 1º de junho de 1973;*
>
> *d) o § 1º do art. 18 da Lei n.º 6.099, de 12 de setembro de 1974;*
>
> *e) o art. 7º do Decreto-lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976;*
>
> *f) o Decreto-lei n.º 1.568, de 2 de agosto de 1977;*
>
> *g) os incisos IV e V do art. 4º, o art.5º, o art. 10 e os incisos II, III, VI e VIII do art. 19, todos do Decreto-lei n.º 1.593, de 21 de dezembro de 1977;*
>
> *h) o Decreto-lei n.º 1.622, de 18 de abril de 1978;*
>
> *i) o art. 2º da Lei n.º 8.393, de 30 de dezembro de 1991;*
>
> *j) o inciso VII do art. 1º da Lei n.º 8.402, de 1992;*
>
> *l) o art. 4º da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992;*
>
> *m) os arts. 3º e 4º da Lei n.º 8.846, de 21 de janeiro de 1994;*
>
> *n) o art. 39 da Lei n.º 9.430, de 1996.*
>
> *II - a partir de 1º de janeiro de 1998:*
>
> *a) o art. 28 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943;*
>
> *b) o art. 30 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964;*
>
> *c) o § 1º do art. 260, da Lei n.º 8.069, de 13 de julho de 1990;*
>
> *d) os §§ 1º a 4º do art. 40 da Lei n.º 8.672, de 6 de julho de 1993;*
>
> *e) o art. 10 da Lei n.º 9.477, de 1997;*

f) o art. 4º da Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985 (Vale-Transporte).

As MPs são dispositivos legais editados pelo Executivo que dependem de confirmação por parte do Legislativo, que, após apreciação, converte a MP em Lei.

Ainda que determinado comando legal conste da MP se não for este confirmado pelo Legislativo quando da conversão da MP em Lei, perde sua eficácia e vigência. Certo, entretanto, que os atos praticados na vigência da MP e sob o seu comando têm plena validade e eficácia, tanto assim que, no caso em concreto, o art. 80 da Lei nº 9532/97 determina expressamente que os atos praticados com base na MP 1602/97 e os fatos jurídicos dela decorrentes sujeitam-se às disposições nela contidas. Tal ato tem como função garantir a segurança jurídica entre as partes:

> *Art. 80. Aos atos praticados com base na Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, e aos fatos jurídicos dela decorrentes, aplicam-se as disposições nela contidas.*

Todavia, as disposições contidas na citada MP que não foram confirmadas pelo Legislativo por meio da Lei nº 9532/97 perdem sua eficácia e validade, deixando de surtir efeitos a partir da publicação da Lei. Inclusive aqueles relativos à revogação de determinado diploma legal.

Ou seja, ainda que no período de vigência da MP 1602/97, o Decreto-Lei nº 1248/72 estivesse revogado, no período subseqüente, com a Lei nº 9532/97, tal revogação não foi confirmada pelo Legislativo, o que a tornou ineficaz e inexistente.

Atente-se, ainda, para o fato de que o art. 32, §2º da MP 1602/97 define o que seja "fins específicos de exportação" nos mesmos termos contidos no Decreto-Lei nº 1248/72, o que prova que tal conceito não sofreu qualquer alteração.

> *Art. 32. 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;*
>
> *II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.*
>
> *§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.*
>
> ***§ 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.** (grifo nosso)*

Tal redação foi confirmada na Lei nº 9532/97, no seu art. 39, §2º:

> *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;*
>
> *II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.*

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 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. (grifo nosso)

Observe-se que a autuação refere-se a período posterior à vigência da Lei nº 9532/97, que não confirmou a revogação do Decreto-Lei nº 1248/72 contida na MP 1602/97. Ou seja, o referido DL encontrava-se em pleno vigor quando da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação.

Quanto à inaplicabilidade do disposto no Decreto-Lei nº 1248/72 e na Lei nº 9532/97 ao PIS por se tratarem de dispositivos legais que regem matérias diversas da relativa à citada contribuição, quais sejam: empresas comerciais exportadoras e IPI, respectivamente, como deseja a contribuinte e foi acatado pela decisão recorrida é de se atentar que a legislação tributária não pode ser interpretada de forma estanque, mas sim conjuntamente com as normas vigentes.

Neste caso, as normas legais que regem o PIS utilizaram-se de conceito específico trazido por outra lei, também de natureza tributária, qual seja, o conceito de fins específicos de exportação.

Existindo lei tributaria especifica que trate expressamente deste conceito esta há de ser aplicada conjuntamente com as demais leis que se utilizem de tal conceito para se atingir o comando determinado na norma.

Pensar de forma diversa seria querer que o legislador, a cada vez que se utilizasse determinado conceito, já estabelecido em norma tributária específica, tivesse que, novamente, reafirma-lo, o que é inadmissível e contrário a toda e qualquer norma da hermenêutica.

Imagine-se, por exemplo, que toda vez que o legislador utilizasse o termo industrial, já definido em legislação especifica do IPI, tivesse que trazer ao novo comando legal o conceito antes tratado na legislação própria?

Ressalte-se que aqui não se está a fazer analogia, mas sim a utilizar-se de conceito já tratado em lei tributária específica,vigente , usado em legislação posterior, numa interpretação conjunta da legislação tributária.

Assim sendo, o conceito de "fins específicos de exportação" contido no Decreto-Lei nº 1248/72, na MP 1602/97 e na Lei nº 9532/97 é perfeitamente aplicável ao PIS.

A exclusão da base de cálculo do PIS das receitas de exportação de produtos manufaturados foi instituída pela Lei nº 7.714/88, no seu art. 5º. Verifique-se que esta lei trata de produtos manufaturados exportados diretamente pelo produtor.

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. (grifo nosso)

§ 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. (Parágrafo incluído pela MP 622, de 22.09.94)

Com a edição da MP 622, de 22/09/94, foi introduzido o parágrafo primeiro no citado dispositivo legal, incluindo as vendas feitas a empresas comerciais exportadoras, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/72, como sendo equivalente a exportação para efeito da exclusão da base de cálculo do PIS.

O art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/72, assim dispõe:

ART.1 - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. 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.

Veja-se que o Decreto-Lei nº 1.248/72 prevê tratamento tributário diferenciado para as compras feitas no mercado interno pelas empresas comerciais exportadoras com fins específico de exportação , tendo, inclusive definido o que é considerado para efeitos da lei o "fim específico de exportação".Ou seja, este decreto-lei contempla apenas as vendas efetuadas para empresas comerciais exportadoras (chamadas *tradding companies*) com fins específicos de exportação, ou seja, as mercadorias que tenham sido embarcadas diretamente para exportação por conta e ordem da comercial exportadora, ou depositadas em entreposto aduaneiro sob regime extraordinário de exportação, também, por conta e ordem da comercial exportadora. O referido diploma legal estabelecia, ainda, que tais empresas deveriam: estar registradas na Cacex e na SRF, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda; ser constituídas sob forma de sociedade por ações, sendo as nominativas com direito a voto; ter capital mínimo fixado pelo CMN.

Por sua vez, o Decreto nº 1.030/93, que regulamenta o art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, relativa à Cofins, estendeu tal benefício isencional às "*vendas, com fins específicos de exportação para o exterior, a empresas exportadoras, registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo*", no seu art. 1º, inciso IV, isenção para. (grifo nosso).

De acordo com os dispositivos legais transcritos apenas estariam isentas do PIS as vendas de mercadorias e serviços destinados ao exterior realizadas diretamente pelo exportado; realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes; às efetuadas às empresas comerciais exportadoras, desde que destinadas ao fim específico de exportação; para consumo ou uso de bordo em embarcações ou aeronaves de tráfego internacional quando o pagamento for feito em moeda conversível (o que não é o caso dos autos) e às empresas

exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo, com fim especifico de exportação para o exterior.

Verifica-se daí que as vendas realizadas para as empresas exportadoras não poderiam ser quaisquer vendas para gozarem do benefício da isenção, mas deveriam sim ter fim especifico de exportação. O conceito de "fins específicos de exportação para o exterior" extraí-se do parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/72:

> *Art. 1º* - .....
>
> *Parágrafo único - 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.*

O ordenamento jurídico do país é único e suas leis devem ser interpretadas em conjunto. Existindo conceito específico de determinada nomenclatura utilizada no texto das leis em legislação específica, ainda mais tratando da mesma matéria, é claro que tal definição há de ser observada na interpretação das demais leis que utilizam tal nomenclatura e, por conseguinte, o conceito que ela abrange. Assim só é possível interpretar-se corretamente o disposto no Decreto nº 1.030/93 se atentarmos para o conceito de fim específico de exportação contido no Decreto-Lei nº 1.248/72.

Além do mais é obvio que se nas empresas comerciais exportadoras que trabalham exclusivamente com exportação é exigido para fruição do benefício isencional que as mercadorias sejam embarcadas diretamente para exportação, ou depositadas em entreposto aduaneiro sob regime extraordinário de exportação, por conta e ordem da comercial exportadora, mais razão teria ainda o legislador para exigir que tais condições fossem também cumpridas pelas empresas exportadoras que podem destinar seus produtos tanto para exportação como para uso no mercado interno. Tal exigência visa exatamente garantir que os produtos adquiridos do produtos sejam exatamente os que são exportados, impedindo, assim, que haja desvio para o consumo interno.

A MP 1858/99 estende ao PIS a isenção da Cofins prevista no art. 1º, inciso III e IV do Decreto nº 1.030/93.

Verifica-se, portanto, que até a edição da MP 1858/99, a isenção contida na legislação do PIS albergava apenas as exportações efetuadas diretamente pelo produtor ou as vendas efetuadas às empresas comerciais exportadoras, com fins específicos de exportação.

Após a edição da MP 1858/99 é que foi estendida ao PIS a isenção contida no Decreto nº 1030/93, referente à Cofins, relativa às vendas efetuadas às empresas exportadoras, desde que com fins específicos de exportação.

Tendo sido as vendas em questão efetuadas para empresas exportadoras deveriam para fruir da isenção concedida pela lei ter fim específico de exportação. A definição de fim específico de exportação foi dada pelo Decreto-Lei nº 1248/72, que como já dito anteriormente,

deve ser aplicado por constituir disposição legal expressa definidora de termo específico empregado em legislação posterior.

Concluí-se daí que, a venda efetuada pela empresa não pode ser caracterizada como "vendas com fins específicos de exportação para o exterior" uma vez que o produto a ser exportado é encaminhado para as empresas compradoras e não diretamente para embarque ou para depósito em entreposto, conforme preceitua a lei.

Desta sorte, não há como eximir a interessada do pagamento da contribuição, visto que, se encontra ao desamparo da isenção concedida pelo Decreto nº 1030/93, por não se enquadrar na situação fática definida no texto isencional.

Ressalte-se aqui que, parte do crédito tributário lançado foi exonerado pela decisão recorrida que considerou inaplicável ao PIS o conceito de fins específicos de exportação estabelecido no Decreto-Lei nº 1248/72, MP 1602/97 e Lei nº 9532/97. Não tendo havido recurso de ofício não pode este Colegiado manifestar-se sobre tal exoneração, ainda que a entenda indevida, cabendo-lhe apenas analisar a parte mantida do lançamento, sob os fundamentos sob os quais se deu a autuação.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2006.

NAYRA BASTOS MANATTA