



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.002463/2003-24
Recurso nº 134.498 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.731 – 3ª Turma Especial
Sessão de 29 de setembro de 2010
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente EMPRESA DE ÔNIBUS NOSSA SENHORA DA PENHA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/01/1999

VENDA DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR REALIZADA DIRETAMENTE PELO EXPORTADOR. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RESTRIÇÃO LEGAL. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS.

Considerando que as receitas decorrentes de venda para o exterior, realizada diretamente pelo exportador, de mercadorias ou serviços eram, no período sob análise, isentas da COFINS, tem-se que o transporte internacional de passageiros encontrava-se albergado pela hipótese isencional, cuja interpretação deve se dar de forma literal, nem ampliativa, nem restritivamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis.

Assinado digitalmente

Alexandre Kern - Presidente e Relator

Assinado digitalmente

Hécio Lafetá Reis – Relator designado

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, Daniel Maurício Fedato, Carlos Henrique Martins de Lima e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

Em ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima qualificado, a Fiscalização da DRF/Curitiba constatou que o mesmo deixou de recolher valores devidos a título de contribuição para o PIS e de COFINS, nos períodos de competência de janeiro de 1998 a janeiro de 1999. Segundo o Termos de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal acostados às fls. 102 a 104 e 287 a 289, apuraram-se divergências entre os valores de PIS e de COFINS levantados com base na escrituração e os valores declarados pelo contribuinte, decorrentes de exclusões da base de cálculo que não encontram amparo na legislação aplicável. Esclarece a Fiscalização que, muito embora as receitas contabilizadas sob a rubrica de "Receita Internacional" tenham sido tratadas pelo contribuinte como receitas isentas desde janeiro de 1998, o entendimento da Secretaria da Receita Federal é no sentido de que tais valores só poderia ser assim considerados a partir de fevereiro de 1999, com amparo no art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (originariamente MP nº 1.807), e não com base na Lei Complementar nº 70, de 1991, e Portaria nº 119, de 1982, visto que, em nenhum desses atos ficou disciplinado que o serviço de transportes internacional de passageiros havia sido beneficiado com a referida isenção. Nos mencionados termos de verificação, a autoridade autuante relata, ainda, o acompanhamento de ações judiciais ajuizadas pelo contribuinte na Justiça Federal (Ação Ordinária nº 2002.1231-1, na 15ª Vara Federal de Brasília/DF; Mandado de Segurança nº 99.0017738-0, na 8ª. Vara Federal de Curitiba/PR; e Mandado de Segurança nº 96.0002943-1, na 7ª Vara Federal de Curitiba/PR), cuja discussão e desdobramento, todavia, não guardam relação, nem afetaram a constituição do crédito tributário apurado com fulcro nas supracitadas divergências de base de cálculo relacionadas ao tratamento legalmente conferido às receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros durante o período em apreço. Em face dessas irregularidades, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 98 a 101 (Cofins) e 283 a 286 (PIS).

Sobreveio impugnação. A DRJ/CTA-3ª Turma julgou o lançamento de PIS improcedente, mas manteve intacto o lançamento de Cofins, nos termos do Acórdão nº 06-13.053, de 13 de dezembro de 2006, fls. 329 a 342, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/01/1999

TRANSPORTE INTERNACIONAL. RECEITA. EXCLUSÃO. EFICÁCIA.

As receitas decorrentes do transporte-internacional de cargas ou passageiros passaram a ser excluídas da base de cálculo da contribuição para o PIS a partir de 1º de março de 1996.

Lançamento Improcedente

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/01/1999

TRANSPORTE INTERNACIONAL. RECEITA. ISENÇÃO. EFICÁCIA.

A isenção da COFINS relativamente às receitas decorrentes do transporte internacional de cargas ou passageiros incide apenas sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. ESFERA ADMINISTRATIVA. INCABIMENTO.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

Lançamento Procedente

Cuida-se agora de recurso (fls. 347 a 376) interposto pelo contribuinte contra a decisão da DRJ/CTA-3ª Turma. Após síntese dos fatos relacionados com a exação e com seu julgamento em primeira instância, tece as seguintes razões de defesa:

- a) discorre sobre o princípio da reserva legal esculpido no art. 150, inciso I, da Constituição da República e alega que o dispositivo que trata da isenção à COFINS das receitas decorrentes da venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior está contido no art. 70 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991,
- b) argumenta que referida norma, ao dispor que as condições para o gozo da isenção seriam estabelecidas pelo Poder Executivo, desencadeou grande discussão sobre a necessidade de se regulamentá-la;
- c) entende que a demonstrar a desnecessidade da referida regulamentação está o fato de o Poder Executivo só ter-se manifestado acerca do tema dois anos depois de veiculada a norma isentiva, quando editou o Decreto nº 1.030, 29 de dezembro de 1993;
- d) alega que a discussão sobre a extensão da norma isentiva só teve fim com a edição da Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996 (publicada no Diário Oficial da União em 16/02/1996), que modificou o art. 7º da LC nº 70, de 1991, no sentido de dispor, no inciso VI do mencionado artigo, que também são isentas da contribuição as receitas decorrentes das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo, com efeitos retroativos a 1º de abril de 1992, segundo o disposto no artigo 2º daquele diploma legal complementar;
- e) nesta linha de raciocínio, conclui que o estabelecimento de condições restritivas, por meio de mero decreto, sobre a concessão de isenção que a lei já concedeu, importa em desobediência ao princípio da reserva legal e, portanto, ao contrário da Fiscalização, entende que o art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, nada acrescentou ou diminuiu (neste tema), mas apenas confirmou o seu direito de excluir da base

de cálculo da COFINS as receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros, ilustrando seu raciocínio com ementas de julgados judiciais e administrativos e excertos de doutrina, que entende ampará-lo;

f) conclui que o contribuinte, mesmo antes do Decreto nº 1.030, de 1993, ao não pagar a Cofins sobre venda de mercadorias e serviços destinados ao exterior, agiu de acordo com a lei, podendo a Receita Federal unicamente verificar a efetiva ocorrência da exportação e a exatidão do montante excluído da base de cálculo em sua decorrência, não podendo no entanto, deixar de reconhecer a isenção, sob o argumento da ausência de ato regulamentador por parte do Poder Executivo;

g) quanto à comprovação da efetiva exportação dos serviços de transporte de passageiros, entende inexistir o que provar, já que o fato foi constatado pelo próprio agente fiscal;

h) Na continuação, contesta também a aplicação da multa lançada de ofício na proporção de 75% do valor da contribuição não recolhida, a qual qualifica de confiscatória, amparando-se, novamente, em excertos de doutrina e em julgados do STF.

Conclui, requerendo reforma da decisão *a quo*, para o efeito de cancelamento do lançamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 347 a 376 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-CTA/3ª Turma nº 06-13.053, de 13 de dezembro de 2006.

Isenção à Cofins das receitas de prestação de serviços de transporte internacional de passageiros antes de 01/02/1999

O deslinde do presente litígio – concernente exclusivamente à exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins – cinge-se em precisar o conteúdo da norma do art. 7º da LC nº 70, de 1991, posto que não há controvérsia relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999.

O recorrente defende o particular entendimento de que não há condições para a fruição do benefício, bastando apenas que a venda de mercadorias ou a prestação de serviços fosse destinada ao exterior. Acredita que a finalidade primordial da norma seria a isenção às exportações. O art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991 (com as alterações dadas pelo art. 1º da Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, cujo art. 2º dispôs que seus efeitos retroagem a 1º de abril de 1992), dispõe que há isenção para a Cofins em relação às receitas de exportação, nos termos seguintes:

“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."
(sublinhei na transcrição)

Desnecessário lembrar que, em sede de norma de exclusão do crédito tributável, como bem ressaltado pelo recorrente, às fls. 353, vige o cânone de interpretação erigido pelo art. 111, inc. II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN, quedando inaplicáveis, nesse caso, os métodos lógico e integrativo, implicitamente defendidos pelo recorrente.

Queda evidente que a norma do art. 7º, I, da Lei Complementar nº 70, de 1991, ao tratar de “vendas ... para o exterior”, acabou por estabelecer a necessidade de haver a venda da mercadoria ou do serviço para pessoa (física ou jurídica) domiciliada no exterior, que terá o ônus do pagamento, com o respectivo ingresso de divisas no país. Entretanto, não basta haver a venda, é necessário que a mercadoria ou serviço sejam exportados, uma vez que o inciso trata de vendas “realizadas diretamente pelo exportador”. Bem destacado na decisão recorrida, o foco da norma isentiva não está no itinerário, mas no domicílio do transportador e do tomador do serviço, de molde a que se configure uma exportação.

Tratando-se especificamente de serviços, para que se possa considerar como exportação, é necessário que eles sejam prestados no exterior, ou, sob o ponto de vista do comprador do serviço, sejam consumidos no exterior. Nessa linha de entendimento, o conceito de “exportação de serviços” foi analisado no Parecer Normativo CST nº 131, de 25 de julho de 1974, quando tratou sobre a antiga isenção do Imposto de Renda prevista no art. 160 do RIR de 1966 (Decreto nº 58.400, de 1966), não mais em vigor:

“4. Da análise dos requisitos impostos pelo texto do artigo 160 do RIR e da situação jurídica em que se configura a isenção, temos que o objeto do benefício é a exportação de tecnologia. Decorre lógico que, conforme as circunstâncias, os serviços podem ser totalmente realizados no Brasil (planejamento, laudos técnicos, controle à distância, projetos, etc.), desde que o ato derradeiro da prestação do serviço – sua utilização ou consumo – se dê no exterior. Esse requisito, necessário à tipificação da

exportação do serviço , deverá ser satisfeito para que a situação jurídica garantidora do benefício não se descaracterize.”
(sublinhei na transcrição)

No caso dos serviços de transporte de passageiros, o local da prestação do serviço confunde-se com o de sua utilização. Por exemplo, se uma empresa estrangeira contratasse uma empresa brasileira para efetuar um transporte de mercadorias entre dois pontos no Brasil, o serviço seria aqui prestado, aqui consumido, e não seria considerado exportado. Portanto, o serviço de transporte internacional de passageiros, que tenha partido do território nacional, com destino ao estrangeiro, ou vice-versa, apenas é alcançado pela isenção para a exportação de serviços se for vendido ao exterior, diretamente pelo transportador.

A propósito do assunto, Kiyoshi Harada¹, estudando a norma isentiva da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003,

Assim como a exportação de um bem material pressupõe que o referido material tenha sido aqui produzido, o mesmo acontece com a exportação de serviços.

Se o serviço for prestado no exterior, por uma empresa de prestação de serviços aqui sediada, de exportação não se tratará. Pelo princípio da territorialidade aquele serviço prestado no exterior sujeitar-se-á à legislação do país estrangeiro.

Então, quando se caracteriza a exportação de serviços?

Para caracterizar a exportação deve haver efetiva destinação do serviço ao exterior. Pressupõe-se que o tomador é residente ou sediado no exterior. O preço do serviço deve ser pago por pessoa física ou jurídica residente ou estabelecida no exterior. É imprescindível que o efeito do serviço executado seja produzido no exterior.

(...)

O que é relevante na exportação de serviço é que o destinatário ou beneficiário dos serviços prestados localize-se no exterior do país.

Diante da redação do mencionado dispositivo, que buscou desonerar as exportações de serviços para o exterior, prestados por sociedades empresárias brasileiras, emergem as seguintes conclusões:

- a) O serviço prestado fora do território brasileiro, por contribuinte residente no Brasil, para tomador residente no exterior, independente do lugar aonde o mesmo tenha resultado, é isento por ser considerado serviço exportado;
- b) O serviço prestado em território brasileiro, por contribuinte residente no Brasil, para tomador residente no exterior, cujo resultado se verifique no exterior, é isento por ser considerado serviço exportado;

¹ Revista Jus Navigandi (www.jus.uol.com.br), em 03/05/2010.

- c) O serviço prestado em território brasileiro, por contribuinte residente no Brasil, para tomador residente no exterior, cujo resultado se verifique em território brasileiro, não é isento, por não ser enquadrado na definição de serviços exportados.

A toda evidência, a norma isentiva em questão é bem mais restrita do que aquela inaugurada pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, pelo que, em relação aos fatos geradores de COFINS anteriores a 01/02/1999, o contribuinte não poderia simplesmente segregar e excluir receitas da base de cálculo da contribuição simplesmente por qualificá-las como decorrentes da prestação do serviço de transporte internacional de passageiros, sem comprovar a prestação do serviço para pessoa domiciliada no exterior e sua efetiva exportação.

O entendimento aqui defendido alinha-se à jurisprudência judicial:

TRIBUTÁRIO. COFINS. TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO SOB A ÉGIDE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. PERÍODO ANTERIOR A EDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858/99. RETROAÇÃO DOS EFEITOS DA LEI. IMPOSSIBILIDADE.1. Sob a égide da Lei Complementar nº 70/91, em sua redação original e na conferida pela Lei Complementar nº 85/96, no período anterior a edição da Medida Provisória nº 1.858/99, a isenção de COFINS não alcançava a receita proveniente da prestação de serviço de transporte internacional a empresas exportadoras brasileiras. Isto porque não se trata de venda de serviços ao exterior.2. O CTN contempla previsão de retroação de normas mais benéficas em matéria de penalidades, mas não de tributação. (TRF – 4ª Região. Apelação Cível nº 2002.72.02.000764-7 Relatora Des. Vivian Josete Pantaleão Caminha)

TRIBUTÁRIO. COFINS. TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO SOB A ÉGIDE DA LC 70/91, ANTES DO ADVENTO DA MP 1.858/99. - A isenção de COFINS, sob a égide da LC 70/91 na redação original e com a redação da 85/96, antes do advento da MP 1.858/99, não alcançava a receita do transporte internacional relativamente ao serviço vendido ao exportador brasileiro. (TRF – 4ª Região. Apelação Cível nº 2002.04.01.049465-8 Relator Des. Leandro Paulsen)

Em face da inexistência de provas de que o serviço tenha sido efetivamente exportado, julgo haver nada a reparar na decisão recorrida, que manteve o lançamento nesse aspecto.

Exclusão da multa de lançamento de ofício em face de sua natureza confiscatória

O recorrente requer a exclusão da multa de lançamento de ofício, tachando-a de confiscatória e, implicitamente, inconstitucional. Saiba o recorrente que o presente foro não é local apropriado para se examinar questões sobre a constitucionalidade e legalidade de leis, cabendo à autoridade administrativa tão-somente dar-lhes cumprimento. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A multa de lançamento de ofício aplicada estava cominada no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, descabendo às instâncias administrativas de julgamento negar-lhe vigência, sob consideração de qualquer ordem.

Conclusões

Em face do exposto, meu voto é pela negativa de provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 29 de setembro de 2010

Alexandre Kern

Voto Vencedor

Conselheiro Hécio Lafetá Reis – Relator designado

Controverte-se, no presente caso, quanto ao enquadramento ou não das receitas decorrentes do transporte internacional de passageiros nas hipóteses de isenção da COFINS previstas no art. 7º da Lei Complementar nº 70/1991.

O inciso I do art. 7º da Lei Complementar nº 70/1991, com redação dada pela Lei Complementar nº 85/1996, prevê a isenção da contribuição em relação às receitas decorrentes “de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador”.

Constata-se que a lei especifica uma única exigência em relação à venda ao exterior, qual seja, que esta se realize diretamente pelo exportador.

Conforme preceitua o art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, ou seja, nos exatos termos fixados pelo legislador, nem mais, nem menos; nem de forma ampliativa, nem restritivamente.

A autoridade fiscal, ao proceder à auditoria por amostragem dos balanços sintéticos mensais e dos Livros Razão escriturados pelo contribuinte, o fez com base nos valores relacionados na rubrica “Receita Internacional”, em relação à qual não se controverteu (fl. 103), tendo sido afastada a aplicação da isenção desses valores com base no entendimento de que somente a partir da edição da Medida Provisória nº 2.158-35/01, art. 14, inciso V (Medida Provisória originária nº 1.807) a isenção pleiteada restou expressamente consignada pelo legislador.

Contudo, tal conclusão não pode prevalecer, pois, ainda que a isenção das receitas decorrentes do transporte internacional de cargas ou de passageiros não estivesse prevista textualmente pela legislação anterior à citada medida provisória, a hipótese do inciso I do art. 7º da Lei Complementar nº 70/1991, com redação dada pela Lei Complementar nº 85/1996, abarcava todas as vendas de mercadorias e serviços para o exterior realizadas diretamente pelo exportador, inclusive as receitas decorrentes dos serviços de transporte internacional de passageiros, já que nenhuma restrição fora fixada em sentido contrário.

Se a interpretação do dispositivo legal isentivo deve se dar de forma literal, nem restritiva, nem ampliativamente, não se vislumbra óbice à fruição do benefício no presente caso dada a autorização legal que amparava o procedimento adotado pelo contribuinte.

Diferentemente do alegado pela autoridade julgadora de piso, a lei complementar não previa que o serviço fosse prestado a contratante domiciliado no exterior, mas, tão-somente, que fosse realizado diretamente pelo exportador.

Ora, no transporte internacional de passageiros, tem-se a prestação de serviços direcionados a uma localidade situada para além dos limites territoriais do País, localidade essa que se beneficia do fluxo de passageiros, independentemente da direção

adotada ou da nacionalidade dos usuários, restando, portanto, configurada a venda de serviços para o exterior realizada diretamente pelo exportador.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, em face da isenção outorgada à venda de serviços para o exterior realizada diretamente pelo exportador nacional.

É como voto.

Hélcio Lafetá Reis – Relator designado