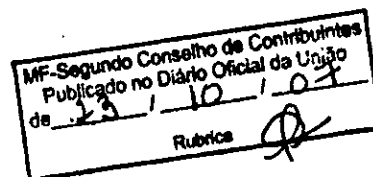




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 10510.000617/2005-41  
**Recurso nº** 138.609 De Ofício  
**Matéria** Auto de Infração - PIS e Cofins  
**Acórdão nº** 202-18.183  
**Sessão de** 18 de julho de 2007  
**Recorrente** DRJ EM SALVADOR - BA  
**Interessado** H. Dantas Comércio, Navegação e Indústrias Ltda.



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2002

Ementa: TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. ISENÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001, ART. 14, INC. V e § 1º.

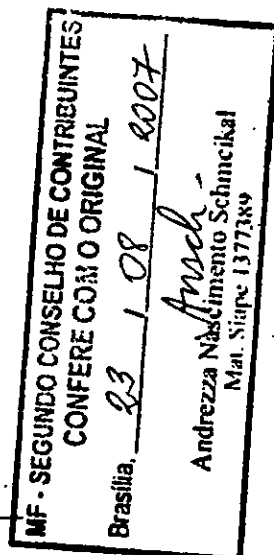
São isentas da contribuição para o PIS e da Cofins as receitas oriundas do transporte internacional de cargas e passageiros, auferidas a partir de 01/02/1999, a teor do disposto no art. 14, inc. V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

**NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA.**

A teor do art. 333, I, do CPC, o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de seu direito.

Se a fiscalização não prova que as exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, registradas na contabilidade do contribuinte, não correspondem à receitas do transporte internacional, improcedente é a autuação, devendo ser cancelados os respectivos autos de infração.

Recurso de ofício negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

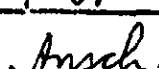
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Esteve presente ao julgamento a Dra. Maísa de Deusa Aguiar, OAB/DF n.º 20.514, advogada da recorrente.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
ANTONIO ZOMER

Relator

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>23</u> / <u>08</u> / <u>2007</u>  Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Siape 1377389
---

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

Ausente a Conselheira Claudia Alves Lopes Bernardino.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>23</u> / <u>09</u> / <u>2007</u> <i>Ansch</i> Andreza Nascimento Schmcikal Mat. SIAPE 1377389
---

CC02/C02 Fls. 3 —
-------------------------

## Relatório

Trata-se de autos de infração, lavrados em 06/04/2005, para exigência da contribuição para o PIS, relativa aos períodos de apuração de 1º/02/1999 a 30/11/2002, e da Cofins, referente aos períodos de apuração de 1º/02/1999 a 31/01/2004.

Os lançamentos decorreram de a fiscalização ter considerado indevidas as exclusões da base de cálculo realizadas pela contribuinte, decorrentes da prestação de serviços para o exterior, por falta de comprovação do efetivo ingresso de divisas, em desobediência ao disposto no art. 14, III, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Irresignada, a autuada apresentou impugnação, na qual, após informar que seu objeto social é o transporte marítimo de cargas, operando a partir de portos situados no país e no exterior, realizando transporte entre portos nacionais – transporte nacional ou de cabotagem, entre portos nacionais e estrangeiros ou somente entre portos estrangeiros – transporte internacional, contratados tais serviços por pessoas domiciliadas no país ou no exterior, apresenta as seguintes alegações:

- em preliminar, aduz que o lançamento relativo a fatos geradores anteriores a abril de 2000 está decaído, por força do disposto no art.150, § 4º, do CTN;

- no mérito, afirma que toda a receita tributada decorre do transporte internacional de carga auferida a partir de 1º/02/1999, que é isenta do PIS e da Cofins, conforme disposto no inciso V e § 1º do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001, o qual não exige o efetivo ingresso das divisas.

Para a comprovação de suas alegações, apresenta, a título de amostragem, os documentos de fls. 294/378, consistindo em cópias de conhecimentos de embarque denominados “*Bill of Ladings* ou *BL's*” e dos lançamentos contábeis referentes às respectivas receitas, tomando por base o mês de novembro de 2003.

Em vista da quantidade de documentos, em relação aos demais períodos autuados, requer a realização de diligência fiscal ou perícia para a comprovação de que a totalidade das receitas autuadas decorre do transporte internacional de carga.

A DRJ em Salvador-BA determinou a realização da diligência requerida, para que fosse examinada a documentação da empresa, elaborando-se planilha de cálculo, separando a parcela do lançamento correspondente às receitas do transporte internacional, se estas não correspondessem à totalidade da autuação.

A fiscalização intimou a empresa a apresentar a comprovação, a qual trouxe aos autos a documentação juntada às fls. 397/957.

Examinando esta documentação, a fiscalização a desqualificou, por entender que os BLs, não estando traduzidos, não se prestavam ao fim colimado. Os documentos contábeis e fiscais, ao que se depreende do relatório de diligência de fls. 958/961, não foram examinados pelo Auditor-Fiscal que, mesmo assim concluiu que a empresa não logrou comprovar a origem das receitas tributadas.

Cientificada do resultado da diligência, a autuada, inicialmente, requer a sua nulidade, por falta de atendimento dos quesitos apresentados pela DRJ, com a conseqüente realização de outra para o fim de esclarecer o julgador acerca da matéria em litígio. Se este não for o entendimento da DRJ, pede o cancelamento integral dos lançamentos, apresentando outros documentos comprobatórios de suas alegações, às fls. 984/1.128.

Analisando a impugnação, a DRJ em Salvador – BA julgou os lançamentos totalmente improcedentes, conforme Acórdão nº 15-11.876, de 12/12/2006, constante às fls. 1.497/1.516, o qual foi assim ementado:

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

**Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004**

**RECEITAS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.**

*São isentas da Cofins, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiro.*

**NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA.**

*A teor do artigo 333, I, do CPC, o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de seu direito.*

*Não tendo sido provada a ocorrência de fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, e não tendo o autuante comprovado que as receitas recebidas do exterior pelo sujeito passivo são diferentes da prestação de serviços de transporte internacional, há que se considerar improcedente a autuação.*

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

**Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2002**

**RECEITAS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.**

*São isentas da Contribuição para o PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiro.*

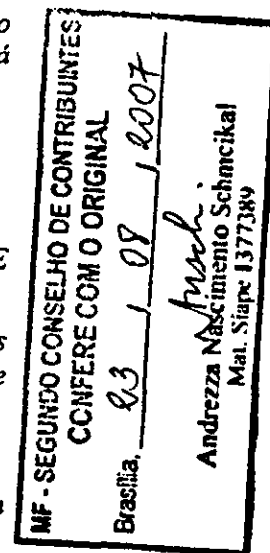
**NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA.**

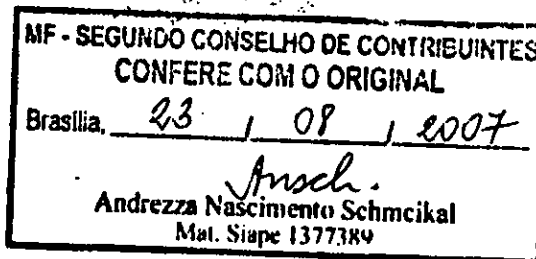
*A teor do artigo 333, I, do CPC, o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo de seu direito.*

*Não tendo sido provada a ocorrência de fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, e não tendo o autuante comprovado que as receitas recebidas do exterior pelo sujeito passivo são diferentes da prestação de serviços de transporte internacional, há que se considerar improcedente a autuação.."*

Desta decisão, recorreu de ofício a este Segundo Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O crédito tributário dispensado pela decisão de primeira instância é superior ao limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 375/2001 (R\$ 500.000,00), devendo o recurso de ofício ser conhecido por este Colegiado.

Todos os fatos geradores autuados ocorreram a partir de fevereiro de 1999, quando as receitas decorrentes do transporte internacional de cargas eram isentas da contribuição para o PIS e da Cofins, consoante disposto no art. 14, inc. V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, originada da MP nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e posteriores reedições, *verbis*:

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

*[...]*

*V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;*

*[...]*

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

A fiscalização enquadrou o lançamento no inciso III do mesmo dispositivo legal, redigido nos seguintes termos:

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

*[...]*

*III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;"*

Em vista desta fundamentação legal, as receitas excluídas da base de cálculo pela fiscalizada foram tratadas pela fiscalização como sendo decorrentes da prestação de serviços para o exterior, sendo exigida a comprovação do correspondente ingresso das divisas.

Para melhor compreender o motivo que levou DRJ ao cancelamento dos dois autos de infração, transcrevo a seguir alguns trechos da decisão recorrida:

*"Durante o procedimento de fiscalização tem-se que o autuante em nenhum momento intimou a empresa a apresentar quaisquer documentos que vinculassem o serviço prestado pela autuada à prestação de serviço de transporte internacional. O auditor fiscal de posse das Planilhas "Informações Prestadas à Secretaria da Receita Federal - SRF" (fls.32/47) apresentadas pela autuada e das DIPJ, apenas considerou a hipótese de que as exclusões da base de cálculo*

*das contribuições se relacionavam às receitas da prestação de serviços ao exterior.*

*Pode-se verificar, a partir da documentação anexada aos autos pela fiscalização e a partir da descrição dos fatos feita pelo autuante, que as intimações objetivaram investigar quais as receitas originadas do exterior, excluídas da base de cálculo da Cofins pela contribuinte, tiveram o efetivo ingresso de divisas para o país. [...]*

*Os documentos apresentados durante o procedimento fiscal estão correlacionados a recebimentos de transportes-frete, outras receitas/despesas trans-marítimos e outros relativos à exportação de mercadorias e serviços de aluguel de equipamentos. Na impugnação, a autuada apresentou as fotocópias do Livro Razão (fl. 335), dos conhecimentos de embarque – 'Bill of lading' ou BL's, – referentes às receitas decorrentes do transporte internacional do mês de novembro de 2003 (fls. 333/378) e solicitou a realização de diligência ou perícia para confirmação de que as receitas que excluía eram relacionadas ao transporte internacional de cargas.'*

[...]

*Através dos documentos anexados aos autos, trazidos pelo impugnante quando da diligência efetuada (referentes ao mês de dezembro de todos os anos autuados, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, "Bill of Lading" – BL, o Contrato de Afretamento (fl.499) e Contrato de Frete (fls.512/513 e 605/611), Faturas (fl.571, 613, 614), Comunicação Interna de Frete e Planilhas relacionando as faturas, Comunicação Interna – CI, cliente, descrição do serviço frete ou comissão, navio, porto, data do 'BL', taxa de câmbio, valor na moeda estrangeira, em real e a base de cálculo para a Cofins - fls.398, 569/570, 723, 838, 876), restou demonstrado que a contribuinte presta de fato serviços de transportes internacionais de carga, o que confirmaria o argumento contido na impugnação de que entre as receitas consideradas isentas de contribuição estavam contidas receitas da prestação de serviços para o qual não seria necessário o ingresso de divisas para o país.*

*O conhecimento de transporte, também conhecido como Bill of Lading (B/L), ou simplesmente conhecimento de carga ou conhecimento de embarque, é o instrumento jurídico emitido pelo transportador ou por seu agente autorizado que representa o contrato de transporte, sendo regido pelo art. 575 e seguintes do Código Comercial Brasileiro (Lei nº 556, de 25/06/1850), combinado com os artigos 49, 53, 62, 422 a 424, e 478, todos do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 91.030/85), em cujo artigo 424 está prescrito que 'os requisitos formais e intrínsecos, a transmissibilidade e outros aspectos atinentes aos conhecimentos de carga devem regular-se pelos dispositivos da legislação comercial e civil em vigor, sem prejuízo da aplicação das normas tributárias quanto aos respectivos efeitos fiscais'.*

[...]

*Sobressai com relação ao auto de infração que o autuante não conseguiu demonstrar o ilícito cometido pela contribuinte, o de que as receitas excluídas da base de cálculo da Cofins eram exclusivamente resultantes do recebimento de receitas da prestação de serviços*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 08 / 2007
Andrezza Nascimento Schimcik Mat. Sinpre 1377189

*diversos, cuja isenção estava subordinada ao ingresso de divisas ao país.*

[...]

*Além disso, o autuante deixou de discriminar no auto de infração quais as receitas isentas glosadas se enquadrariam como outras receitas da prestação de serviços, não especificando nas planilhas de fls. 208/213 quais valores foram glosados a partir das declarações prestadas pela contribuinte.*

*Mais uma vez argüi-se que o autuante durante a diligência não logrou comprovar falsidade da documentação ou qualquer inidoneidade, que descaracterizasse os documentos e firmasse o lançamento.*

[...]

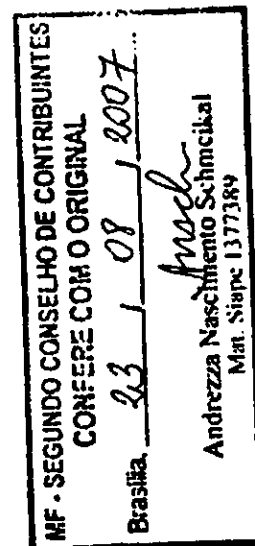
*A fiscalização não apresentou qualquer elemento ou cálculo a fim de demonstrar o fato autuado. 'O ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato. Assim, segundo o disposto no art. 333 do Código de Processo Civil, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (Teoria Geral do Processo - 13ª edição - Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido R. Dinamarco).'*

*No caso dos autos, a meu juízo, o auto de infração não foi lavrado porque o sujeito passivo deixou de apresentar à autoridade autuante documentos que comprovassem a efetiva prestação de serviços de transporte internacional, posto que durante o processo fiscalização estes nem mesmo foram requisitados. E na diligência, conforme consta do relatório, permaneceu o entendimento de que a autuação deveria permanecer na forma proposta ante a compreensão de que os documentos apresentados eram inidôneos, insatisfatório, tanto contábil quanto fiscal, para comprovar sequer as receitas auferidas naqueles meses.*

*O autuante em nenhum momento intimou a contribuinte a apresentar outros documentos diferentes dos trazidos aos autos para vincular os 'BL' ao autuado e assim buscar verificar se a situação ocorrida em dezembro estava presente nos outros meses. Ao contrário, confirmou o auditor diligente no Relatório de Diligência que o Conhecimento de Embarque não servia como documento comprobatório e de que a ausência de taxas portuárias, somente confirmava o entendimento que já havia firmado, o de que as receitas recebidas não se referiam a frete e de que o auto de infração não deveria ser reformado.*

*Inegavelmente, este foi o fundamento do feito, o de que as receitas eram originadas da simples prestação de serviços ao exterior. É de se acrescentar, ainda, que com fulcro no critério jurídico adotado, a fiscalização deixou de fazer as verificações requeridas por esta DRJ, através da diligência.*

*É importante notar que o expressivo volume de documentos que constituem a peça de defesa foi trazido pelo impugnante, e produzem, quando muito, mero efeito demonstrativo.*



*Outrossim, se a documentação apresentada pelo impugnante é suficiente para deslegitimar o feito segundo os pressupostos que o ensejaram, considero que fazer agora demais considerações, no âmbito do processo, e manter o lançamento sob pressupostos outros que sequer foram verificados ou cogitados pela autoridade atuante corresponde à verdadeira inovação de enquadramento legal ou valoração jurídica dos fatos, o que não compete à autoridade julgadora proceder ao agravamento da exigência, por força do que determina o § 3º do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993, in verbis:*

.. '§-3º. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.'

*Em resumo, o Fisco não pode, durante o procedimento, presumir um ilícito, e à autoridade julgadora, já no âmbito do processo, admiti-lo, subtraindo ao impugnante o direito de opor contra-razões, quaisquer que sejam, sem que isto, pelo menos a meu juízo, resulte na preterição do direito de defesa da contribuinte atuada."*

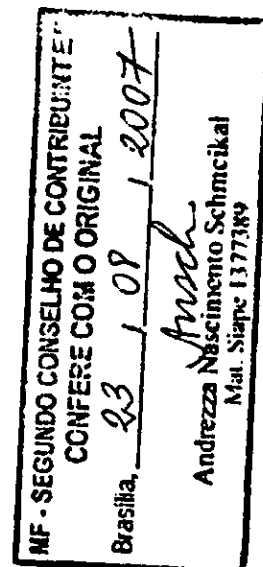
A partir do momento em que surgiu nos autos a informação de que as receitas não estavam enquadradas no inciso III, que se refere à prestação de serviços para o exterior em geral, mas no inciso V, que trata das receitas do transporte internacional de carga e passageiros, o que só ocorreu com a impugnação, a fiscalização foi instada a reexaminar a contabilidade da contribuinte sob esta nova ótica de exclusão do crédito tributário.

No entanto, o Auditor-Fiscal, ao realizar a diligência, não buscou desqualificar a contabilidade da empresa com base na nova ordem isentiva. Ao contrário, atribuiu ao contribuinte o ônus de provar que as receitas excluídas eram, de fato, provenientes do transporte internacional de carga.

Assim, restaram nos autos apenas as provas trazidas pela contribuinte, constituídas, basicamente de documentos denominados "Bill of Lading" ou "BL". E a respeito dos "BLs", ensina Borges Vieira (*in Transporte Internacional de Cargas*, 2ª ed. São Paulo, Aduaneiras, 2003, p. 45):

*"Os B/Ls são emitidos em três originais negociáveis idênticos, que são entregues ao embarcador (exportador) para que os apresente ao banco e receba o valor estipulado no crédito documentário. A seguir, os documentos serão enviados via banco ao importador, para que este possa retirar as mercadorias. Algumas vezes envia-se um original juntamente com as mercadorias (ship's bag), visando prevenir uma possível demora bancária que atrase a entrega do Conhecimento ao importador. Isso ocorre com mais freqüência em trajetos curtos."*

O Conhecimento de Frete é um título de crédito, conforme prerrogativa a ele atribuída pelos arts. 586 a 589 do Código Comercial Brasileiro (Lei nº 556, de 25/06/1850), inclusive com a possibilidade de ser "transferível e negociável por via de endosso", se emitido à ordem (art. 587, segunda parte). Portanto, por expressa previsão legal, o conhecimento de



*Handwritten signature or initials.*

transporte é um documento comprobatório e declaratório do auferimento de receitas do afretamento nele referido.

Os "BLs" apresentados pela fiscalizada, por amostragem, indicam pontos de embarque ou de destino situados fora do território nacional, o que comprova que, de fato, as operações realizadas pela empresa foram de transporte internacional, nos termos do disposto no art. 2º, parágrafo único, inciso II, da Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998. Estes foram os documentos que fundamentaram as exclusões da base de cálculo das contribuições, registradas na contabilidade da empresa.

E esta contabilidade, não elidida pela fiscalização, faz prova em favor da autuada, conforme disposto nos arts. 923 e 924 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 02/03/1999), *verbis*:

*"Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).*

*Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)."*

Neste caso, portanto, cabia à fiscalização a comprovação de que as exclusões efetuadas pela contribuinte em sua contabilidade não estavam amparadas pela isenção prevista no inciso V do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001. Mas esta prova, necessária à manutenção do lançamento, não foi produzida, como foi amplamente demonstrado na decisão recorrida, com fundamento nos elementos constantes dos autos.

O art. 71 da mesma Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ao dar nova redação ao art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958, assim dispôs sobre a atividade da fiscalização, *verbis*:

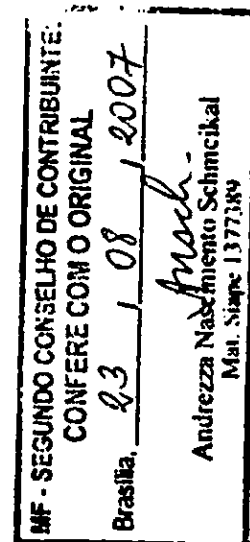
*"Art. 71. O art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*'Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.*

*§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis.*

*§ 2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, o desatendimento a intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, bem assim a impossibilidade material de seu cumprimento.' (destaquei)*

Como se vê, dada a grande quantidade de documentos requisitados pela fiscalização, não tinha a contribuinte possibilidade material de apresentá-los na repartição, bastando que permitisse o acesso do Fisco a eles na sede da empresa. Segundo a contribuinte,



foi assim que ela agiu, inclusive com a anuência do Auditor-Fiscal. Este, no entanto, pelo que demonstram os autos, não compareceu à sede da empresa para examinar a documentação disponibilizada pela fiscalizada.

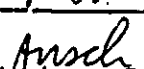
Sobre o ônus da prova em casos como este, vale aqui citar o Acórdão nº 103-20.334, de 12/07/2000, cuja ementa recebeu o seguinte teor:

*"(...) ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributária o ônus probandi incumbi ei qui decit. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada."*

Por todo o exposto, restando fartamente demonstrado que a descrição da matéria tributável e o enquadramento legal que motivaram a exigência fiscal não correspondem à realidade dos fatos, como exigem os incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 18 de julho de 2007.

  
ANTONIO ZOMER

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 23 / 07 / 2007
 Andrezza Nascimento Schmeikal Mat. Siape 1377389