



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

Processo nº 11065.725247/2011-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-002.174 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria COFINS. PIS. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CAPITAL CORPORATION AG. CARGAS NAC. E INT. LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

RECEITAS DIRETAMENTE DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido (cumulativo ou não-cumulativo) não podem ser incluídas na base de cálculo d Contribuição ao PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/2001.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. O Conselheiro José Fernandes do Nascimento votou pelas conclusões. O Conselheiro José Henrique Maurí negava provimento ao recuso.

[assinado digitalmente]
Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Nanci Gama, José Fernandes do Nascimento e José Henrique Maurí.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/04/2014 por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 23/04/2014

por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da DRJ em Porto Alegre que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo a exigência fiscal, por entender que “a isenção das receitas do transporte internacional de carga, prevista no inciso V do art. 14 da MP 2.158-35/2001, não é aplicável ao caso concreto”.

A ora Recorrente teve contra si lavrado Auto de Infração e Imposição de Multa em face da suposta insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2007 e 2008.

De acordo com a fiscalização, foi realizada verificação da correspondência entre o Dacon e os valores declarados em DCTF e o exame da base de cálculo apuradas, o que resultou na identificação das seguintes irregularidades: (i) falta de inclusão na DCTF dos valores de PIS e Cofins apurados pela própria empresa em dezembro de 2008; (ii) falta de inclusão da conta “receitas diversas” na base de cálculo das contribuições em janeiro de 2007 e janeiro de 2008; (iii) Falta de inclusão na base de cálculo das contribuições de receitas de prestação de serviços. Com relação ao item (iii), a auditoria realizada constatou que não foram incluídos a totalidade dos valores recebidos para o agenciamento de transporte de cargas de clientes nacionais importadores e exportadores, cujo valor foi recebido em moeda nacional.

A empresa foi intimada e apresentou valores que poderiam ser incluídos para o cálculo de crédito relacionado a estas receitas. Tendo apresentado valores pagos por serviços de fretes e despachantes, o crédito em questão foi descontado na apuração do valor lançado.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou tempestivamente impugnação alegando, em estreita síntese, que:

(i) A empresa não apenas pratica o agenciamento de cargas, mas efetua transporte internacional de cargas. Tal atividade constou de alteração contratual de 2004, não tendo sido reproduzida nas posteriores por lapso.

(ii) As receitas tributadas no lançamento decorrem de transporte internacional de cargas, as quais estão isentas do PIS e Cofins em decorrência do art. 14, V, da MP 2.158-35, de agosto de 2001;

(iii) O fundamento legal da isenção é válido e vigente. Cita Solução de Consulta da Receita Federal em apoio ao entendimento;

(iv) O fato de não possuir aviões ou navios não descaracteriza a atividade. É “transportador não proprietário”. Adquire espaços e assume o ônus do transporte. Os denominados consolidadores de cargas assumem a responsabilidade pela mercadoria até a entrega no seu destino;

(v) As operações são documentadas através dos conhecimentos de embarque. No caso de transporte marítimo pelo denominado House B/L (Bill of Ladings), na qual a ora Recorrente figura como transportador perante o exportador ou importador, ou pelo Master B/L, em que aparece como contratante perante o armador. No caso do transporte aéreo, os documentos correspondentes são o HAWB (House Air Waybill) e AWB (Master Air Waybill). Apresenta os conhecimentos de embarque como comprovação e certificados do Departamento do Fundo da Marinha Mercante e da Associação Internacional do Transporte Aéreo;

(vi) As definições da própria SRF, da doutrina e da jurisprudência fornecem sustentação para a consideração da operação em questão como de “transporte internacional”;

(vii) O lançamento é nulo, pois a fiscalização não apontou o que a empresa deixou de tributar. A natureza da infração é requisito essencial do auto de infração. Apesar de ser tarefa da fiscalização, a empresa aponta que a glosa decorre das receitas que foram excluídas no “Relatório Mensal de Apuração do PIS/COFINS”.

(viii) Todas as exclusões decorrem do transporte internacional de cargas. Nas contas do Livro Razão correspondentes, o termo “nacional” refere-se apenas ao cliente, e não ao transporte.

(ix) Caso se entenda a atividade da empresa como exclusivamente de agenciamento, *ad argumentandum tantum*, a tributação só poderia incluir a remuneração pelo serviço prestado pela empresa, pois as demais receitas seriam de terceiros, apenas transitando em suas contas sem significar acréscimo patrimonial.

(x) O conceito de receita ou faturamento não contempla a tributação de tal valor. Cita em especial o art. 195, I, da Constituição Federal, com redação da Emenda constitucional 20/98 como fundamento. O fato das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não contemplarem expressamente a exclusão, não subtrai o direito de recolher o tributo em conformidade com a outorga constitucional;

A DRF/NHO informa que transferiu o crédito tributário referente à infração (1) para o Processo nº. 11065720.791/201200, uma vez que não teria sido impugnada, encaminhando o processo para apreciação da DRJ apenas quanto as demais infrações.

A DRJ em Porto Alegre julgou a impugnação improcedente, nos seguintes termos:

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo Decreto, não há que se falar em anulação ou cancelamento da autuação.

PIS NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL.

No regime de incidência não cumulativa do PIS e da Cofins, a isenção das receitas do transporte internacional de carga, prevista no inciso V do art. 14 da MP 2.15835/2001, não é aplicável. As contribuições para o PIS e a Cofins apurados no regime de incidência não-cumulativa apenas não incidirão sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte se o serviço for prestado para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e se o pagamento representar ingresso de divisas no País.

PIS. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS PARA TERCEIROS.

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência do PIS. Não há previsão, na sistemática não-cumulativa, de exclusão de receitas transferidas a terceiros. Os créditos auferidos de acordo com a

legislação de regência poderão ser descontados na apuração da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo Decreto, não há que se falar em anulação ou cancelamento da autuação. COFINS NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA. PRESTAÇÃO DE

SERVIÇOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL.

No regime de incidência não cumulativa do PIS e da Cofins, a isenção das receitas do transporte internacional de carga, prevista no inciso V do art. 14 da MP 2.15835/2001, não é aplicável. As contribuições para o PIS e a Cofins apurados no regime de incidência não cumulativa apenas não incidirão sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte se o serviço for prestado para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e se o pagamento representar ingresso de divisas no País.

COFINS. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS PARA TERCEIROS.

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da Cofins. Não há previsão, na sistemática não cumulativa, de exclusão de receitas transferidas a terceiros. Os créditos auferidos de acordo com a legislação de regência poderão ser descontados na apuração da contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte recorre a este Conselho repetindo basicamente as razões apresentadas na sua impugnação, acrescentando, apenas, o argumento da nulidade do AI por mudança em sua motivação. AI, tendo em vista que a DRJ/POA reconheceu expressamente que a atividade realizada pela Recorrente não é de agenciamento de cargas, mas sim de transporte internacional de cargas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/04/2014 por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 23/04/2014

por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 09/06/2014 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme é possível perceber do relato acima, a presente controvérsia se resume à definição do conteúdo, alcance e vigência da regra de isenção estabelecida pelo artigo 14, V, da Medida Provisória nº 2.158/01.

Afinal, restou reconhecido como incontroverso nos autos que a Recorrente está sujeita ao regime não-cumulativo de apuração dessas contribuições e que o crédito tributário em litígio se refere exclusivamente às “*receitas de transporte internacional de cargas realizado pelo impugnante*”, este é o único ponto que exige equacionamento para definir a procedência ou não da autuação.

É bem verdade que o fato de a DRJ em Porto Alegre ter corrigido o enquadramento das receitas objeto da autuação, reconhecendo-as como decorrentes apenas e tão somente do transporte internacional de cargas e não de agenciamento, por si só, poderia conduzir ao cancelamento do Auto de Infração, por nulidade. Todavia, em face do que prescreve o art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72, passo à análise do mérito, voltando às preliminares apenas se este colegiado decidir contrariamente ao Recorrente.

Com efeito, sustenta a decisão recorrida que, na sistemática não cumulativa, apenas não haverá incidência do PIS e da Cofins caso duas condições sejam atendidas: (i) o serviço deve ser prestado para contratante do exterior; e (ii) o pagamento deve representar ingresso de divisa, o que não seria o caso dos autos tendo em vista que a Recorrente age em nome próprio, sendo o serviço prestado à empresa domiciliada no País, e não no exterior. O Recorrente, por sua vez, alega que as receitas em questão estão isenta do PIS e da COFINS em face do que prescreve o artigo 14, inciso V, e parágrafo primeiro, da MP 2.158-35/2001, que assim dispõe:

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

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros; (...)

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

Como é possível perceber da simples leitura do texto legal acima transcrito, são isentas do PIS e da COFINS todas as receitas do transporte internacional de cargas e passageiros, independentemente de quem as aufera. Trata-se de regra de isenção que não se dirige especificamente a uma ou algumas entidades, mas a determinada e específica receita (decorrente do transporte internacional de cargas e passageiros) auferidas por quem quer seja.

Por outro lado, analisando as normas que regulam especificamente esta matéria, não se identifica qualquer disposição posterior à MP nº 2.158-35 dispondo de forma diversa. Da mesma forma, não há qualquer deliberação definitiva do Congresso Nacional a respeito da continuidade da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.¹

¹ Uma dúvida que poderia ser suscitada em relação à presente regra de isenção diz respeito justamente ao seu vigor, tendo em vista que, até os dias atuais a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não foi convertida em lei ordinária. Sobre esta questão, deve-se lembrar que a EC nº 32/01, em seu art. 2º, prorrogou expressamente a vigência de todas as Medidas Provisórias editadas anteriormente à sua publicação até que Medida Provisória ulterior que as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional nesse sentido. Em face disso, não tendo sobrevivido medida provisória ulterior revogando explicitamente essas disposições, tampouco deliberação definitiva do Congresso Nacional a respeito da continuidade da sua vigência, conclui-se que ela permanece válida e vigente. O próprio STJ, no julgamento do AgRg no REsp 1092686/RJ (Rel. Min.

Assim, não tendo sobrevindo nenhum ato normativo revogando, anulando ou restringindo essa disposição, tampouco deliberação definitiva do Congresso Nacional a respeito da continuidade da sua vigência, a conclusão é única: permanece válida, vigente e eficaz a regras de isenção do PIS e da COFINS das receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros. Afinal, foram somente essas as hipóteses relacionadas pelo legislador para cessar o vigor das medidas provisórias publicadas anteriormente à EC nº 32/01, como é o caso da MP nº 2.158-35.

Despresando essa disposição, a DRJ em Porto Alegre manteve o lançamento sob a alegação de que, para as empresas apuram o PIS/COFINS no regime não cumulativo, apenas seria legítima a aplicação da isenção do PIS e da COFINS previstas no art. 5º, II, da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º, II, da Lei nº 10.833/03 e se houvesse prestação de serviços diretamente a pessoas domiciliadas no exterior, cujo pagamento representasse ingresso de divisas no país, o que não seria o caso dos autos. Nas suas palavras:

Na sistemática não cumulativa, apenas não haverá incidência de PIS e Cofins no caso de ambas as condições estarem atendidas: (i) serviço prestado para contratante do exterior; e (ii) pagamento que represente o ingresso de divisas. A impugnante age em nome próprio, sendo o serviço prestado à empresa domiciliada no País, e não no exterior. Nessa hipótese, não se configura a isenção ou não incidência em relação às receitas auferidas com a prestação de serviços, pois já não se verifica preenchido o primeiro requisito apontado. (...) A questão é que, ao contrário da MP 2.15835/2001, nas leis que regulam a sistemática não cumulativa, não consta previsão específica de isenção para a atividade de transporte internacional. Por certo, contudo, que a atividade de transporte de cargas caracterizasse como prestação de serviço. Neste caso, a isenção para o valor do frete dependeria do ingresso de divisas no País, requisito fundamental imposto pelas normas legais que regem a matéria. Como tal não ocorre no presente caso, a receita é tributável para o PIS e a Cofins na modalidade não cumulativa.

Segundo a decisão recorrida, esta conclusão decorreria do fato de a referida isenção ter sido concedida antes da edição das leis que instituíram o regime não cumulativo dessas contribuições, o que, supostamente impediria fosse alargada a sua aplicação às empresas tributadas sob essa nova sistemática, em face do que prescreve o art. 111 do CTN.

Ocorre que não se justifica a interpretação restritiva dessa regra de isenção. Com efeito, sem ter sobrevindo qualquer alteração legislativa dispondo em sentido contrário, não há como limitar seu campo de incidência apenas às pessoas sujeitas ao regime cumulativo. Afinal como vimos, estamos diante de isenção objetiva, não subjetiva.

A referida interpretação está fundamentada na falsa premissa de que a simples criação de novo regime de apuração dessas contribuições seria suficiente para revogar uma isenção objetiva.

Com efeito, não existe qualquer conflito entre as disposições do art. 14, V e parágrafo 1º, da MP nº 2.158-35/01 e das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Analisando as prescrições destas leis, verifica-se que o legislador não dedicou sequer uma linha às receitas do transporte internacional de cargas e passageiros, o que, por si só, é suficiente para concluir pela

ausência de disposições normativas conflitantes e, como consequência, pela continuidade da vigência ampla e irrestrita da norma de isenção em análise.

Por outro lado, é irrelevante a circunstância de a presente isenção ter sido editada anteriormente às Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Isso por uma razão simples, mas decisiva: estes diplomas normativos não criaram contribuições novas, apenas instituíram nova sistemática de apuração de tributos já existentes: o PIS e a COFINS.

E nem poderia ser diferente, tendo em vista que o fundamento de validade é único: o art. 195, I, “b”, da CF, o que, por si só, afasta a ideia de que são tributos distintos. Assim, independentemente de o PIS e a COFINS serem cumulativos ou não, têm mesma natureza jurídica, já que encontram respaldo de validade no artigo 195, I, “b”, da CF, devendo, por esta mesma razão, se sujeitarem ao mesmo regime jurídico naquilo que não disser respeito especificamente às técnicas de sua apuração, o que não nos parece ser o caso em relação às receitas de decorrente do transporte internacional de cargas e passageiros

Ainda em reforço à continuidade da vigência ampla e irrestrita da referida regra de isenção, devemos retomar a ideia de que lei especial não revoga nem é revogada por lei geral. Nesses casos, o que se tem é a necessidade de circunscrever a aplicação da norma especial às situações que efetivamente apresentam as características tomadas pelo legislador como causa para o tratamento específico. Assim, diante de ocorrências que reúnam integralmente as particularidades descritas na norma especial, prevalece a sua aplicação.

É justamente isso que se verifica no caso concreto. A lei outorgou tratamento especial para as receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de cargas e passageiros. A diferença específica da presente regra é, sem dúvidas, a fonte da receita, não a pessoa que aufera, muito menos o regime de apuração a que está submetida. Assim, independentemente de quem preste o serviço, não é possível tributar estas receitas pelo PIS e da COFINS tendo em vista que a lei prescreveu expressamente que esses valores são isentos.

Neste contexto, não há como concluir que a fixação de norma posterior geral de não-cumulatividade, a qual, reafirme-se, é silente no que se refere ao específico tratamento jurídico conferido às receitas decorrentes do transporte internacional de cargas e passageiros seja suficiente para revogar a referida regra de isenção. Interpretação nesse sentido implica prestigiar a falaciosa ideia de que lei geral revoga lei especial, o que não se sustenta em nosso sistema jurídico.

A mesma conclusão se estende ao argumento apresentado pela DRJ, no sentido de que, relativamente às empresas submetidas ao regime não cumulativo, somente haveria que se falar em regra de isenção para as situações contempladas no art. 5º, II, da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º, II, da Lei nº 10.833/03, ou seja, para os casos de prestação de serviços diretamente a pessoas domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas no país, o que não teria se verificado no caso concreto.

Ora, tal alegação não se sustenta. Os referidos enunciados legais regulam apenas genericamente a exportação de serviços, não se referindo a qualquer situação específica, como é o caso do transporte internacional de cargas e passageiros. Por conta disso e tendo sido exaustivamente demonstrado que a regra especial prevalece sobre a geral, não é possível limitar o direito da Recorrente com base em exigências de regras gerais, que não se aplicam ao caso particular em análise.

Está certa a decisão recorrida quando afirma que a aplicação das referidas regras exigem o implemento de duas condições: (i) que o contratante dos serviços seja pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior; e (ii) que a sua remuneração implique ingresso de divisas no País. O que não se pode perder de vista é que, em se tratando do serviço realizado pela Recorrente, que é justamente o transporte internacional de cargas, há regra de isenção especial e incondicionada.

De fato, a MP 2.158-35/01 instituiu isenção específica de PIS e COFINS para as receitas decorrentes do transporte internacional de cargas e passageiros, não estipulando qualquer contrapartida para o seu gozo. Trata-se, pois, de norma especial que não revoga nem é revogada pela norma geral, mas que deve ser necessariamente aplicada aos casos que reúnam as diferenças específicas nela previstas.

Assim, enquadrando-se a conduta da Recorrente nesta norma especial não há dúvida que a tentativa de estender as referidas exigências à situação concreta regulada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é manifestamente arbitrária e ilegal.

Fazendo súmula do que acabamos de expor, o que se ver é que limitar a presente regra em face do regime de apuração das pessoas que realizam o serviço de transporte internacional de cargas ou passageiros, sem que haja qualquer restrição de lei nesse sentido, sob a frágil alegação de que a não-cumulatividade foi estabelecida posteriormente, não tem sustentação jurídica: não há qualquer conflito entre essas regras, tampouco se justifica a tentativa de circunscrever uma isenção claramente objetiva às pessoas que estão no regime cumulativo.

Ao inserir o art. 14, V e parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, o legislador deixou a salvo da tributação do PIS e da COFINS a integralidade das receitas auferidas diretamente com a prestação serviço de transporte internacional de cargas ou passageiros, não cabendo ao intérprete ampliar, tampouco restringir esta disposição. Entendimento em sentido contrário implica aceitar que o aplicador da lei possa substituir a vontade do legislador, o que não se admite.

É exatamente este o raciocínio que deve prevalecer no caso concreto, afinal, não se tem aqui interpretação extensiva. Muito pelo contrário, o que se verifica é tentativa arbitrária de exigir a observância de requisitos não previstos na lei para a isenção em tela.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a autuação, tendo em vista que as receitas objeto do lançamento são isenta do PIS e da COFINS.

[Assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé

Processo nº 11065.725247/2011-65
Acórdão n.º **3102-002.174**

S3-C1T2
Fl. 15

CÓPIA