



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

**Processo nº** 11831.000791/2002-81  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3803-000.639 – 3ª Turma Especial**  
**Data** 25 de fevereiro de 2015  
**Assunto** PIS E COFINS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** LYONDELL QUÍMICA DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para que a repartição de origem esclareça e/ou comprove os fatos e/ou questões identificados no voto do relator. Vencido o conselheiro Corintho Oliveira Machado.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Demes Brito e Paulo Renato Mothes de Moraes.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da DRJ São Paulo I/SP que julgou improcedente a Impugnação apresentada em decorrência do indeferimento do Pedido de Restituição, cumulado com Declaração de Compensação, relativos a alegado pagamento a maior da Cofins e da Contribuição para o PIS, no valor total de R\$ 191.973,12, por se tratar de incidência sobre receitas isentas de exportação de serviços para o exterior.

A Fiscalização, após confirmar a previsão legal de isenção das contribuições incidentes sobre as receitas de exportação de serviços, no período de 1996 a 2001, decidiu por

indeferir o pedido de restituição pelo fato de o contribuinte, devidamente intimado e reintimado, não ter se desincumbido de comprovar, por meio de contrato de prestação de serviços e contratos de câmbio, a efetiva entrada de recursos no País, nos termos exigidos pela lei.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento integral do direito creditório, reafirmando o direito à isenção, por prestar serviços de representação comercial a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, em razão do que os valores recolhidos a título de PIS e Cofins no período eram indevidos, trazendo aos autos cópias de notas fiscais, de um contrato de prestação de serviços celebrado em 2001 e de contratos de câmbio.

Ressaltou o então Manifestante que o contrato de representação comercial, pela legislação civil (Lei nº 4.886, 1985 e art. 1.288 do Código Civil), não precisa ser, obrigatoriamente, escrito.

A DRJ São Paulo I/SP indeferiu a solicitação, sob o fundamento de que, para se beneficiar da isenção, o contribuinte exportador de serviços para o exterior deveria ter comprovado de forma efetiva o ingresso de divisas no País, condição essa vinculada ao próprio conceito de exportação, o que, segundo ele, não ocorrera neste processo.

Destacou o julgador de primeira instância que, diferentemente do que havia sido requerido na intimação da repartição de origem, o contribuinte trouxe aos autos junto à Manifestação de Inconformidade apenas cópias simples do contrato de prestação de serviços e dos contratos de câmbio, e não cópias autenticadas, não tendo trazido aos autos ainda cópia do livro “Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados”.

Ressaltou-se, também, que a cópia do contrato de prestação de serviços apresentada era válida apenas a partir de 2001, enquanto que o pedido sob análise abrangia os anos de 1996 a 2001, e que as empresas domiciliadas no exterior identificadas nos contratos de câmbio não correspondiam à empresa identificada no contrato de prestação de serviços e nem àquelas constantes das notas fiscais apresentadas.

Constatou-se, ainda, que o valor em reais presente em um dos contratos de câmbio era superior ao somatório das notas fiscais do período e que constava de dois dos contratos de câmbio a informação de que o pagamento decorria de “reembolso de despesas” relativo a determinadas faturas, faturas essas não localizadas nos autos.

Identificou-se, também, discrepância entre as empresas domiciliadas no exterior identificadas em planilhas fornecidas pelo contribuinte e aquelas constantes das notas fiscais respectivas.

Cientificado da decisão em 01/12/2008, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 30/12/2008, requereu o reconhecimento integral do direito creditório, com a consequente homologação das compensações declaradas, e a realização de perícia para sanar as dúvidas levantadas pelo julgador de primeira instância quanto aos documentos apresentados para comprovar o indébito, repisando os mesmos argumentos de defesa.

Destacou o Recorrente que, em relação ao contrato de prestação de serviços, o próprio julgador de primeira instância já havia entendido ser ele elemento dispensável à **comprovação do crédito, tratando-se de mero elemento de convencimento**, e que a

apresentação de cópias simples dos contratos de câmbio decorrera da impossibilidade de se obterem os originais em poder das instituições financeiras.

Em relação à discrepância apontada pelo julgador quanto às diferentes empresas identificadas nos contratos, nas notas fiscais e nas planilhas, argüiu o Recorrente que se tratava, todas elas, de empresas distintas mas pertencentes ao grupo “Lyondell”.

Por fim, destacou que as notas fiscais apresentadas neste processo haviam sido consideradas aptas para comprovar a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e não a isenção das contribuições sociais, o que evidenciava incoerência (dois pesos e duas medidas).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

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

Conforme acima relatado, trata-se de Pedido de Restituição, cumulado com Declaração de Compensação, em que se pleiteia a repetição de indébitos decorrentes de pagamentos das contribuições incidentes sobre receitas isentas relativas à exportação de serviços ao exterior, cujo indeferimento se pautou na falta de comprovação do efetivo ingresso de divisas no País.

Para a análise da matéria, necessário se torna verificar a forma como ela se encontra disciplinada na legislação tributária, abrangendo o período de 1996 a 2001. É o que se faz na seqüência.

De acordo com o art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e da Lei nº 9.715, de 1998, na determinação da base de cálculo da **contribuição para o PIS** deviam ser **excluídas as receitas** correspondentes aos **serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior**, desde que **não autorizada a funcionar no Brasil**, cujo pagamento representasse **ingresso de divisas**.

Em relação à **Cofins**, o art. 7º, incisos I e VI, da Lei Complementar nº 70, de 1991, estipulava que eram **isentas as receitas** decorrentes: de **vendas de mercadorias ou serviços para o exterior**, realizadas **diretamente pelo exportador**, e das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas **condições estabelecidas pelo Poder Executivo**.

Tal dispositivo veio a ser regulamentado pelo art. 1º, inciso I, do Decreto nº 1.030, de 1993, segundo o qual, na determinação da base de cálculo da Cofins, deviam ser excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador.

Verifica-se que o legislador faz confusão entre os institutos da isenção e da dedução da base de cálculo, institutos esses tratados pela doutrina e pela jurisprudência de forma diferenciada, o que, a meu ver, se dá da forma mais condizente com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional (CTN).

Posteriormente, a Lei Complementar nº 85, de 1996, alterou a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, repetindo a mesma redação, mantendo-se, portanto a isenção das receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador.

A Lei nº 9.718, de 1998, que passou a disciplinar a incidência da **Cofins** e da **Contribuição para o PIS** a partir de **fevereiro de 1999**, nada disse sobre a referida isenção, o que veio a ocorrer com o advento da Medida Provisória nº 1.818-6, de 1999, que, em seu art. 14, inciso III, introduziu o comando, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, da **isenção das receitas dos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento representasse ingresso de divisas**.

Considerando os dispositivos legais supra referenciados, bem como o período de apuração controvertido nos autos (1996 a 2001), constata-se que, em relação à Contribuição para o PIS, a isenção (e/ou, no dizer do legislador, a dedução da base de cálculo), durante todo o período, era prevista em relação às receitas de exportação de serviços que representassem ingresso de divisas.

Somente até fevereiro de 1999, a isenção da Contribuição para o PIS era condicionada, também, pelo requisito de ausência de autorização à empresa domiciliada no exterior para funcionar no País.

Em relação à Cofins, inexistia, até 31/01/1999, o requisito à isenção de ingresso de divisas no País, sendo exigido, até então, apenas que se tratasse de receitas de vendas de mercadorias ou serviços para pessoa jurídica domiciliada no exterior, realizadas diretamente pelo exportador.

O julgador de primeira instância pretendeu contornar essa constatação considerando que o ingresso de divisas era uma condição intrínseca à exportação de mercadorias e serviços para o exterior, citando, como exemplo, o benefício, já extinto, concedido pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.418, de 1975, que permitia a exclusão, no cálculo do imposto de renda, dos resultados obtidos com a exportação de serviços que representassem ingresso de divisas e a Portaria MF nº 223, de 1976, que regulamentou o referido dispositivo legal, estipulando que o ingresso de divisas devia ser apurado a partir da liquidação dos contratos de câmbio.

A meu ver, contudo, se a condição “ingresso de divisas” fosse, efetivamente, intrínseca à operação de exportação de mercadorias e serviços, não haveria necessidade de a lei a repetir expressamente, como ocorreu, todo o tempo aqui sobre análise, em relação à Contribuição para o PIS.

Em relação à Cofins, essa condição, conforme já dito, passou a existir de forma expressa somente a partir de fevereiro de 1999, não se podendo, a meu ver, pretender extrair essa condição de um pretenso conceito ínsito a que a lei não faz referência.

Não se pode ignorar que, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), a legislação tributária que dispõe sobre a outorga isenção deve ser interpretada literalmente, comando esse em consonância com o caráter restritivo do disposto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, que estipula que a isenção, dentre outros benefícios fiscais, só pode ser concedida mediante lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o tributo.

Note-se que a interpretação da isenção não pode ir além do expressamente contido na lei, sob pena de se subverter o instituto, conforme estipulado pelo próprio ordenamento jurídico, não se podendo substituir, a meu ver, o método de interpretação literal pelo método sistemático ou pelo teleológico, quando a própria lei complementar instituidora de normas gerais em matéria de legislação tributária veda, terminantemente, essa substituição.

Nesse sentido, em relação à Cofins, não se exigirá, neste voto, a comprovação do efetivo ingresso de divisas relativamente às exportações de serviços realizadas diretamente pelo Recorrente até 31 de janeiro de 1999, bastando, para comprovar a isenção, a confirmação da efetiva exportação de serviços prestados diretamente pelo exportador a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Passa-se, então, à análise do conjunto probatório trazido aos autos pelo Recorrente.

Uma vez que o indeferimento do Pedido de Restituição se dera, na repartição de origem, pela não comprovação do ingresso de divisas e da não comprovação, por meio de contrato de prestação de serviços, do vínculo obrigacional entre as empresas, necessário se torna verificar, inicialmente, se referido contrato se mostra indispensável à comprovação dos requisitos da isenção.

Segundo o julgador de piso, as transações comerciais realizadas entre duas empresas não necessitam, obrigatoriamente, de contratos escritos, podendo estes, se houver, servirem apenas de elemento adicional à análise dos pleitos da espécie.

De acordo com o art. 656 do Código Civil de 2002, que corresponde ao art. 1.290 do Código Civil de 1916, o contrato de mandato pode ser “expresso ou tácito, verbal ou escrito”.

Contudo, o art. 27 da Lei nº 4.886, de 1965, que regula as atividades dos representantes comerciais – lei essa invocada pelo Recorrente para se justificar quanto à ausência de contrato de representação escrito –, estipula alguns elementos obrigatórios do contrato de representação comercial, elementos esses condizentes, a meu ver, com um contrato escrito e não apenas verbal, como por exemplo, (i) condições e requisitos gerais da representação, (ii) prazo certo ou indeterminado da representação, (iii) indicação da zona ou zonas em que será exercida a representação, (iv) obrigações e responsabilidades das partes contratantes, (v) indenização devida etc.

Além disso, de acordo com o art. 2º da mesma lei, “[é] obrigatório o registro dos que exerçam a representação comercial autônoma nos Conselhos Regionais”, não constando dos autos informação acerca do registro do Recorrente nesse sentido.

Dessa forma, não obstante constar das cópias de notas fiscais autenticadas a informação de se tratar de “prestação de serviços de representação comercial”, restam dúvidas quanto ao teor do contrato de representação, mesmo considerando a cópia do contrato celebrado em 2001, que vale apenas para esse ano, uma vez que o Contrato Social do Recorrente não esclarece essas questões.

Quanto à Contribuição para o PIS de todo o período e à Cofins devida a partir de 1º de fevereiro de 1999, a comprovação do ingresso de divisas se impõe, devendo-se verificar sua efetiva ocorrência no presente caso.

Embora o contribuinte, devidamente intimado e reintimado, não tivesse apresentado os contratos de prestação de serviços e os contratos de câmbio durante o procedimento de fiscalização, ele trouxe aos autos, junto à Manifestação de Inconformidade, conforme já dito, cópia de um contrato de prestação de serviços celebrado em 2001 e cópias de três contratos de câmbio abrangendo, segundo ele, o período sob análise.

De acordo com o julgador de piso, melhor teria agido o contribuinte se tivesse trazido aos autos cópia do livro “Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados”.

Ressaltou o julgador que as empresas domiciliadas no exterior identificadas nos contratos de câmbio, trazidos aos autos por cópias simples não autenticadas, não correspondiam à empresa identificada no contrato de prestação de serviços celebrado em 2001 e nem àquelas constantes das notas fiscais apresentadas.

O contribuinte se defende afirmando que se trata de empresas do mesmo grupo, denominado “Lyondell”, não tendo esse fato, segundo ele, o poder de descaracterizar a exportação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Pretende o Recorrente, dessa forma, superar as divergências detectadas na identificação das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas diferentes cópias de documentos presentes nos autos.

Segundo ele, referidas discrepâncias se resolveriam, pois as transações ocorriam no bojo de um mesmo grupo de empresas, esquivando-se do fato de que as mesmas pessoas jurídicas do grupo compõem o seu quadro societário, o que denota ser o Recorrente parte desse grupo “Lyondell”, como seu próprio nome está a indicar.

De acordo com as cópias do Contrato Social do Recorrente, presentes às fls. 17 e seguintes, seu quadro societário era constituído, originalmente, pelas empresas Arco Chemical Holding Company e Arco Chemical International Company e, após alteração contratual realizada em 4 de janeiro de 1999, pelas empresas Lyondell Chemical Holding Company e Lyondell Chemical International Company, empresas essas destinatárias da quase totalidade dos serviços prestados pelo Recorrente, conforme se verifica das notas fiscais presentes nos autos.

Dessa forma, considerando o argumento do Recorrente de que a discrepância existente na identificação das empresas adquirentes de seus serviços poderia ser superada por se tratar de um mesmo grupo empresarial, tem-se por constatado que o próprio Recorrente é parte desse mesmo grupo, tratando-se, portanto, de serviços prestados e adquiridos no âmbito de um conglomerado, fato esse que, a meu ver, contraria, ainda que indiretamente, o requisito legal de “pessoa jurídica domiciliada no exterior não autorizada a funcionar no Brasil”.

Ora, se as pessoas jurídicas do mesmo grupo podem se substituir em diferentes operações e transações e em diferentes documentos, justamente por se tratar de um mesmo grupo, o próprio Recorrente encontra-se impossibilitado de se valer da isenção da contribuição para o PIS, até o advento da Lei nº 9.718, de 1999, pois o art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e a Lei nº 9.715, de 1998, excluía da isenção a prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior autorizada a funcionar no Brasil.

Além disso, o julgador de piso constatou que o valor em reais presente em um dos contratos de câmbio era superior ao somatório das notas fiscais do período e que constava

dos outros dois contratos de câmbio a informação de que o pagamento decorria de “reembolso de despesas”, e não representação comercial, relativamente a determinadas faturas, faturas essas não identificadas nos autos.

Para se justificar, o Recorrente propõe a realização de perícia com vistas a sanar as dúvidas levantadas pelo julgador de primeira instância quanto aos documentos apresentados para comprovar o indébito, indicando os quesitos, mas não o perito, o que contraria a regra prescrita no art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Além disso, de acordo com o mesmo dispositivo, a perícia deve ser formulada na Impugnação, inexistindo no Regimento Interno do CARF previsão no mesmo sentido.

O art. 18, inciso I, do Anexo II do Regimento Interno do CARF prevê tão somente a realização de diligência para suprir deficiências de instrução do processo, inexistindo, portanto, regulação quanto à realização de perícia na segunda instância.

Nota-se que remanescem dúvidas, mesmo após a instrução do processo na primeira instância, que precisam ser solucionadas para se ter por configurada a isenção, ainda que parcialmente, da forma exigida nas leis instituidoras, isenção essa, conforme já dito, que deve ser interpretada pelo método literal ou gramatical.

Não se pode ignorar que o contribuinte trouxe aos autos, até a fase impugnatória, exatamente nos termos exigidos pelo § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, um vasto conjunto probatório não apreciado na repartição de origem (cópias de notas fiscais, de contrato de prestação de serviços, de contratos de câmbio, de partes do livro Razão, de DARFs, planilhas etc.), conjunto esse que, a meu ver, não pode ser descartado de imediato, merecendo um aprofundamento maior com vistas a esclarecer os pontos que remanescem obscuros, acima apontados.

Nesse contexto, com base no contido no art. 18, inciso I, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, que prevê a realização de diligências para suprir deficiências do processo, bem como nos princípios da legalidade e da verdade material, voto por converter o julgamento em diligência à repartição de origem, para que, observadas as constatações presentes neste voto, se esclareçam e/ou se comprovem os seguintes fatos e/ou questões:

a) os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte são cópias fiéis dos originais? Ou, havendo outra forma de comprovação, tais documentos espelham efetivamente as transações realizadas?

b) os valores identificados nos contratos de câmbio, observadas as datas e as regras de conversão em moeda estrangeira, correspondem aos valores constantes das notas fiscais, da escrita fiscal e das planilhas elaboradas pelo Recorrente?

c) o Recorrente encontra-se registrado no Conselho Regional dos Representantes Comerciais, da forma exigida pela Lei nº 4.886, de 1965? Ou ele se encontra dispensado dessa exigência legal?

d) os valores pleiteados pelo Recorrente a título de indébito, independentemente do reconhecimento prévio da isenção, correspondem aos valores apurados em sua escrita fiscal com base nos documentos que a lastreiam?

Processo nº 11831.000791/2002-81  
Resolução nº **3803-000.639**

**S3-TE03**  
Fl. 579

---

e) há elementos adicionais na escrita fiscal ou em outros documentos que comprovem tratar-se as operações sob comento de prestação de serviços de representação comercial?

f) elaborar planilhas e/ou demonstrativos identificando os valores levantados, bem como os valores eventualmente considerados devidos a título de indébito.

Após as providências ora requeridas, o Recorrente deverá ser cientificado dos seus resultados, franqueando-lhe o prazo de 30 (trinta) para se pronunciar, devendo, ao final, os autos retornar a esta 3ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF para julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator