



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

Processo nº 13896.720235/2015-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.299 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente S T B STUDENT TRAVEL BUREAU-VIAGENS E TURISMO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão, não se concretiza a hipótese de cerceamento do direito de defesa e nem de nulidade do Auto de Infração.

IMUNIDADE. ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DO INGRESSO DE DIVISAS.

A imunidade ou isenção aplicada às receitas de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é condicionada à comprovação do ingresso de divisas no país, conforme dispõe o art. 14, inc. III, e § 1º, da MP nº 2.158-35/01.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão, não se concretiza a hipótese de cerceamento do direito de defesa e nem de nulidade do Auto de Infração.

**IMUNIDADE. ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.
COMPROVAÇÃO DO INGRESSO DE DIVISAS.**

A imunidade ou isenção aplicada às receitas de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é condicionada à comprovação do ingresso de divisas no país, conforme dispõe o art. 14, inc. III, e § 1º, da MP nº 2.158-35/01.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de auto de infração de PIS/COFINS cobrados no regime de apuração cumulativo, além de multa regulamentar por não entrega da escrituração contábil em meio digital (a qual não foi impugnada), tendo em vista entendimento do Fisco (TVF fls. 870/873) que o valor das comissões de serviços prestados no exterior em forma de desconto do valor remetido ao exterior para pagamento dos tomadores de serviços se caracteriza como receita. Assim, sobre este valor entendeu a fiscalização que incidem as contribuições e constituiu o correspondente crédito tributário.

Inicialmente, em 29/01/2015, a fiscalização fez a cobrança com base no regime não-cumulativo (fls. 814/840). Posteriormente, em 13/02/2015, novo TVF retificando os itens 3.1.3 a 3.1.5 daquele, tendo a fiscalização constatado que utilizou incorretamente o referido regime de apuração na apuração inicial. Dessa feita refez os cálculos no regime cumulativo, conforme demonstrativos de fl. 872 (item 3.1.4 - Apuração dos Valores do PIS e da COFINS Devidos). Assim, a exação objeto destes autos são os valores constantes no TVF de fls. 814/840.

Informa o Fisco que a autuada é uma agência de viagens com foco na venda de programas de intercâmbio e cursos no exterior compreendendo, entre outros, cursos de idiomas, ensino médio no exterior, graduação, extensão universitária, programas de trabalho remunerado, programas para profissionais, para estudantes e famílias durante as férias escolares, além de viagens de aventura e voluntariado. Oferece também serviços correlatos

como venda de passagens aéreas, planos de assistência médica internacional, reserva de acomodações, emissão da carteira internacional do estudante e outros.

Durante o procedimento fiscal, a empresa foi intimada e reintimada a informar os fundamentos legais que ampararam a classificação, a título de "Receita Isenta e Demais Receitas sem Incidência da Contribuição" (PIS e Cofins), dos valores declarados nos DACON relativos aos períodos de apuração do ano-calendário de 2010. Em resposta, justificou a não incidência das referidas contribuições sobre receitas de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Intimada e reintimada a apresentar documentação comprobatória sobre a justificativa acima, informou que “parte das receitas (comissão) foi recebida dos tomadores por meio de (i) remessas provenientes do exterior, devidamente suportadas por contratos de câmbio, enquanto que a outra parte das receitas (comissão) foi recebida dos tomadores mediante (ii) **dedução do respectivo montante (da comissão) das receitas auferidas pelos tomadores no país e objeto de remessas ao exterior realizadas pela Fiscalizada, também suportadas por contratos de câmbio**”, acrescentando citação de soluções de consulta que dariam suporte ao entendimento de que o procedimento de dedução referido no item "ii" não desqualificaria o valor descontado da comissão quando da remessa como "ingresso de divisas" no país. **Já a fiscalização, como dito, entende que a dedução dos montantes dos valores devidos a esses mesmos tomadores em decorrência da venda de passagens aéreas, cursos no exterior e outros produtos por serviços prestados a tomadores residentes ou domiciliados no exterior, não representa efetivo ingresso de divisas**, referenciando outras soluções de consulta que vão ao encontro desse entendimento.

Ou seja, em suma, entendeu a fiscalização que não ocorrendo o efetivo ingresso de divisas, não estão atendidas as condições expressas na legislação de regência para caracterizar tais receitas como beneficiárias da não incidência do PIS e da Cofins. Este é o núcleo da lide.

Impugnado o lançamento (fls. 897/908), a DRJ/BHE julgou a impugnação improcedente (fls. 927/941). Não resignada, a autuada interpôs o presente recurso voluntário (fls. 955/972), no qual, em síntese, alega:

1 - Em preliminar, que o lançamento seria nulo por "ausência de motivação e consequente cerceamento de defesa", uma vez que os citados artigos das Leis 10.637/02 e 10.833/03, não são aplicáveis uma vez que se referem ao regime não-cumulativo, o que não é o caso dela, nos termos do art. 10, XXIV da Lei 10.833. Igualmente, pugna pela nulidade da r. decisão ao argumento de que ela não teria enfrentado o pedido de decretação de nulidade por motivação inadequada do lançamento;

2 - Que é uma agência de viagem que atua, primordialmente, na intermediação de programas de intercâmbio e de cursos no exterior promovidos por escolas e universidades, sendo que estas remuneram os serviços que ela presta por meio de comissão, as quais são recebidas mediante desconto dos valores remetidos ao exterior para pagamento dos tomadores de serviços, e mediante o recebimento de valores diretamente do exterior. Assim, entende que não pode prosperar o entendimento fiscal de que as comissões estariam sujeitas à incidência das contribuições por não representarem ingresso de divisas, pois, a seu juízo, tais valores seriam imunes nos termos do inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição. Ou seja, entende que tais valores de comissão seriam "receitas decorrentes de exportação". Argui que

ainda que a imunidade não se aplicasse ao caso vertente, as receitas de comissão seriam isentas com arrimo no inciso III e § 1º do artigo 14 da MP 2.158-35/2001, o qual dispõe que são isentas da contestadas contribuições os serviços prestados por PJ, "cujo pagamento represente ingresso de divisas". Nesse sentido, faz referência às soluções de consulta 2/2008 da SRRF5 e 16/2007 da SRFF9, e Acórdão 201-80.871, de 13/12/2007.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

PRELIMINAR

Quanto à pugnada nulidade do lançamento, mera procrastinação, pois o novo TVF deixou bem aclarado que a exação anterior é que estava equivocada, pois errou ao apurar as contribuições devidas com base no regime não-cumulativo. Contudo, sem qualquer prejuízo à defesa, que sequer havia impugnado o lançamento anterior, pois foi feito novo lançamento (fls. 874/891) em substituição ao anterior (fls. 844/864), desta feita com o correto regime de apuração e suas respectivas alíquotas, resultando, inclusive, em uma cobrança de valor significativamente menor.

E o novo lançamento que substituiu o anterior em todos seus termos está devidamente motivado quanto ao enquadramento legal. Quero crer que a recorrente não o tenha lido, restringindo sua leitura à retificação do TVF (que manteve o histórico da ação fiscal do anterior). Porém, a fl. 875, consta para a COFINS no regime cumulativo o seguinte enquadramento legal:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

E o enquadramento legal para a exigência do PIS encontra-se à fl. 880:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Portanto, não houve qualquer prejuízo à defesa, quer pelo correto enquadramento legal que consta às explícitas no auto de infração, quer porque os termos das

peças de impugnação e recursal demonstram pelo seu teor que não houve qualquer cerceio à defesa. Assim, sem reparos à peça fiscal de cobrança.

Igualmente sem fundamento o pedido de anulação da decisão *a quo*, pois esta enfrentou, ao contrário do que afirma a recorrente, todos os pontos aventados na impugnação, mormente no que se refere ao pedido de nulidade do lançamento, inclusive em item específico (fl. 935 - II - "Da Nulidade dos Autos de Infração"). Veja-se:

*No que se refere à **disposição legal infringida**, requisito obrigatório do auto de infração conforme art. 10, inc. IV, do Decreto nº 70.235/72, importante esclarecer o seguinte:*

- Na primeira versão dos autos de infração referentes a Insuficiência de Declaração e/ou Recolhimento do PIS e da Cofins (fls. 851/864) constou como Enquadramento Legal as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (regime não-cumulativo).

- Posteriormente, os lançamentos dos autos de infração acima foram objeto de revisão de ofício, conforme previsto no art. 149, inc. V, do Código Tributário Nacional, por ter sido utilizado incorretamente o regime não-cumulativo na apuração do PIS e da Cofins, razão pela qual os correspondentes autos de infração foram anulados.

*- O lançamentos revistos de ofício foram objeto de **novos autos de infração** (fls. 874/883), cujo Enquadramento Legal cita adequadamente: art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98; art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09 (Cofins - regime cumulativo); art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 2º, inc. I, e 9º da Lei nº 9.715/98; art. 2º da Lei 9.718/98; art. 79 da Lei nº 11.941/2009; art. 3º da Lei 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09 (PIS - regime cumulativo).*

Conforme se depreende dos fatos acima, não procede a alegação da Impugnante de que a Fiscalização se utilizou de base legal inadequada para o regime de apuração a que está sujeita. Embora tenha se equivocado na primeira versão dos autos de infração, estes foram adequadamente revistos e substituídos por outros devidamente qualificados com o enquadramento legal correto.

Com efeito, sem reparos à r. decisão.

Dessarte, por não identificar qualquer vício no lançamento e na decisão recorrida, e tampouco qualquer cerceamento ao seu direito de defesa (*pas de nullité sans grief*) rechaço as pugnadas nulidades.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a lide se resume em identificarmos se os valores das comissões cobradas pela recorrente mediante desconto dos valores remetidos ao exterior para pagamento aos tomadores de serviços teria natureza jurídica de receita cujo pagamento represente ingresso de divisas. Já a recorrente entende que os valores recebidos “mediante desconto”, conforme acima relatado, está compreendido no conceito de receitas decorrentes da exportação de serviços, para fins de obtenção da imunidade, nos termos dos artigos 149, § 2º, inc. I, da CF/88, ou isenção do PIS e da Cofins, nos termos do art. 14, inc. III, e § 1º, da MP nº 2.158-35/01.

Regulamentando tal regra exonerativa constitucional em questão, o art. 14, inciso III e § 1º da MP nº 2.158-35/01, estabelece a “isenção” de PIS e Cofins sobre as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, *in verbis*:

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;

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

Portanto, condição legal para fruição da isenção em pauta trata-se da exigência de que o pagamento represente ingresso de divisas no país. **E o ingresso no país da receita de exportação ocorre por meio da liquidação dos correspondentes contratos de câmbio.** E, como bem pontuado na r. decisão, para tanto devemos buscar o que dispõe a Circular Bacen 3.691/2013.

*TÍTULO: 1 – Mercado de Câmbio CAPÍTULO: 11 – Exportação
SEÇÃO: 1 – Disposições Gerais 1. Este capítulo dispõe sobre as operações no mercado de câmbio relativas às exportações brasileiras de mercadorias e de serviços.*

2. As exportações brasileiras de mercadorias e de serviços sujeitam-se ao ingresso no País da moeda estrangeira correspondente, mediante celebração e liquidação de contrato de câmbio em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, no País, ressalvados os casos específicos previstos na legislação e regulamentação em vigor.

3. As operações de câmbio a que se refere o item anterior são liquidadas mediante a entrega da moeda estrangeira ou do documento que a represente ao banco com o qual tenha sido celebrado o contrato de câmbio.

Contudo, o recebimento de comissões obtidas mediante desconto dos valores remetidos ao exterior não se enquadra em nenhuma das formas acima discriminadas que ensejam a caracterização como ingressos de divisas no País. E não se tratando de recebimento de receitas do exterior, não há que falar-se em imunidade, pois esta só haveria se houvesse receita de exportação, a qual, como dito, condiciona-se ao ingresso de divisas no país, o que não ocorreu na modalidade do desconto utilizado pela recorrente.

Em face dos aspectos legais discutidos e das considerações supra, concluo que receitas decorrentes das comissões obtidas mediante desconto dos valores remetidos ao exterior para pagamento dos tomadores de serviços não fruem da isenção de PIS e Cofins prevista no art. 14, inciso III, e § 1º, da MP nº 2.158-35/01, e tampouco são imunes. Trata-se, portanto, de receitas tributáveis.

CONCLUSÃO

Forte em todo exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator