



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

Processo nº	19515.001079/2006-18
Recurso nº	01 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	3301-00.131 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	9 de agosto de 2011
Matéria	COFINS E PIS/PASEP
Recorrentes	UPS DO BRASIL REMESSAS EXPRESSAS LTDA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

ISENÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL.

A partir de 01/02/1999, quando entrou em vigor o art. 14, da MP nº 1.858/1999 (atual MP 2.158-35/2001), tornaram-se isentas das contribuições PIS e Cofins, as receitas decorrentes de transporte internacional de carga ou passageiros, sendo indiferente o fato de os serviços serem considerados exportados ou não, *“o que implica em dizer, independente de o pagamento relativo à prestação de tal serviço ser arcado por empresa domiciliada no Brasil ou no exterior”*.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS.

Nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.383/2003, A pessoa jurídica tributada com base no PIS e COFINS não cumulativos poderá descontar créditos decorrentes de custos ou insumos necessários ao exercício de sua atividade econômica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

ISENÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL.

A partir de 01/02/1999, quando entrou em vigor o art. 14, da MP nº 1.858/1999 (atual MP 2.158-35/2001), tornaram-se isentas das contribuições PIS e Cofins, as receitas decorrentes de transporte internacional de carga ou passageiros, sendo indiferente o fato de os serviços serem considerados exportados ou não, *“o que implica em dizer, independente de o pagamento relativo à prestação de tal serviço ser arcado por empresa domiciliada no Brasil ou no exterior”*.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS.

Nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.383/2003,, *A pessoa jurídica tributada com base no PIS e COFINS* não cumulativos poderá descontar créditos decorrentes de custos ou insumos necessários ao exercício de sua atividade econômica.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA DE RECOLHIMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos após verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 150, § 4º, do CTN).

SÚMULA VINCULANTE DO E. STF.

Nos termos do art. Art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula aprovada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, **terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, a partir de sua publicação na imprensa oficial.

Recurso de Ofício a que se nega provimento e Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez sustentação pela parte o Advogado Dr. Bruno Rodrigues Pena, OAB nº 25.984.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Antônio Lisboa Cardoso - Relator.

EDITADO EM: 14/09/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Fabio Luiz Nogueira, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas

Relatório

Cuida-se de recursos de ofício e voluntário em face do acórdão da DRJ/SP (I) que manteve parcialmente procedente os autos de infração de Cofins e de PIS/PASEP dos anos-calendários de 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, conforme sintetiza a ementa de fls. 503/504, *in verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2005

ISENÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL.

Pessoa Jurídica que subcontrata outra empresa com vistas a realizar transporte internacional de bens não faz jus à isenção prevista no artigo 14 da MP nº 1.858-6 de 29/06/99 e reedições.

IMUNIDADE. A imunidade prevista no inciso I de § 2º do artigo 149 da CF/88 refere-se à exportação de serviço ou produto. Para fazer jus à esta imunidade o serviço deve ser prestado à pessoa domiciliada no exterior e o serviço deve ser utilizado/prestado fora do território nacional.

TRIBUTO NÃO CUMULATIVO. A pessoa jurídica tributada com base na COFINS não cumulativa poderá descontar créditos auferidos de acordo com a legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006.

DECADÊNCIA.

O PIS era um tributo, sujeito a lançamento por homologação. Contudo, não havendo pagamento, ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. – CTN.

Destarte, havendo pagamento e inexistindo dolo, fraude ou simulação, a decadência rege-se pelo disposto no art. 150, §4º do CTN.

ISENÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL. *A pessoa Jurídica que subcontrata outra empresa com vistas a realizar o transporte internacional de bens não faz jus à isenção prevista no artigo 14 da MP 1.858-6 de 29/06/99 e reedições.*

IMUNIDADE. A imunidade prevista no inciso I do art. 2º do artigo 149 da CF/88 refere-se à exportação de serviço ou produto. Para fazer jus à esta imunidade serviço deve ser prestado à pessoa domiciliada no exterior e o serviço deve ser utilizado fora do território nacional.

TRIBUTO NÃO CUMULATIVO. A pessoa jurídica tributada com base no PIS não cumulativo poderá descontar créditos auferidos de acordo com a legislação de regência.

Lançamento Procedente em Parte.”

De acordo com os autos, o lançamento decorre do fato da empresa ter se considerada isenta das Contribuições PIS e Cofins, por desenvolver as atividades de transporte internacional de cargas ou passageiros, nos termos do art. 14, inciso V, da MP nº 1.858-6 de 29/06/99 e reedições (MP 2.158-35/2001), *in 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;”

Todavia, a Fiscalização não considerou a isenção, em razão da contribuinte subcontrata a empresa norte americana UPS Inc. para a realização do transporte internacional de cargas.

De acordo com a alteração contratual de fls. 11/21, a contribuinte tem por objeto social o seguinte:

Cláusula 5a- A Sociedade tem por objeto:

(a) a execução de atividades denominadas "courier", ou seja, a prestação de serviços de transporte nacional e internacional porta-a-porta de remessa expressa, na importação e na exportação; (b) o transporte internacional porta-a-porta de remessa expressa de documentos de qualquer natureza, encomendas, pacotes e mercadorias de caráter urgente, na importação e na exportação, inclusive pelo sistema de carga despachada sob conhecimento aéreo; (c) o agenciamento de cargas aéreas e atividades correlatas, em nível nacional e internacional”

Da mesma forma, considerou que a recorrente não faz jus à isenção prevista no inciso II, do art. 5º, da Lei nº 10.637/2002 e inciso II, do art. 6º, da Lei nº 10.833, de 2003, tendo em vista que não ficou comprovado nos autos, que tenha ocorrido ingresso de divisas em decorrência do serviço prestado, fato que impede a concessão da isenção.

Em relação à imunidade instituída pelo § 2º, do art. 149, da CF/88, a interessada afirma que a atividade por ela desenvolvida decorre de serviço prestado à empresa sediada no exterior, todavia, considerou a fiscalização que para usufruir desta imunidade a receita auferida deverá ser decorrente de exportação e, no caso, as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior é que contratam os serviços da UPS INC para que esta encaminhe o bem a destinatário localizado no Brasil.

Na verdade UPS Brasil paga à UPS Inc uma quantia determinada nos termos do Apêndice B do Contrato apresentado pelo interessado (fl. 64 e 75), *in litteris*:

“1.0 Como remuneração integral pelos serviços prestados pela CONTRATADA com respeito aos volumes importados para a Área Operacional, a UPS pagará a CONTRATADA, por embarque que a UPS consigne à CONTRATADA, uma taxa calculada de acordo com o disposto no parágrafo 3.0 abaixo.

2.0 A CONTRATADA enviará à UPS a receita faturada referente à cada embarque coletado pela CONTRATADA na Área Operacional, menos o valor a ser pago pela UPS à CONTRATADA, segundo o estabelecido adiante. Como

remuneração integral pelos serviços prestados pela CONTRATADA relativamente aos volumes exportados da Área Operacional, a UPS pagará à CONTRATADA, por cada embarque que a CONTRATADA colete na Área Operacional e que siga pela rede internacional da UPS, uma taxa calculada segundo disposto no parágrafo 3 abaixo.”

Ao final, o acórdão recorrido acolheu parcialmente os argumentos constantes da impugnação, admitindo os créditos constantes do Relatório de Diligência de fls. 496/497, em conformidade com as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como reconheceu a decadência dos fatos geradores dos períodos de 01/01, 02/01, 03/01 e 04/01, nos quais houve pagamento somente quanto ao PIS (fl. 198), tendo em vista que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 31/05/06, há que se reconhecer a decadência nestes períodos, objetos do recurso de ofício.

No recurso voluntário de fls., a recorrente aduz que é empresa de transporte internacional de encomendas e documentos, requer seja reconhecido o direito à fruição do benefício da isenção do recolhimento da contribuição ao PIS instituída pela Medida Provisória nº 1.858/99, atual Medida Provisória nº 2.158-35, ou, caso entenda de forma diversa, a imunidade constitucional, determinando-se o cancelamento do presente lançamento fiscal.

Em favor de sua tese, cita as seguintes ementas:

"As receitas decorrentes de serviços de transportes para o exterior são isentas de COFINS, sendo incabível separar o valor do serviço ainda dentro do território nacional do restante já no exterior para tributar as receitas referentes ao primeiro trecho e isentar as relativas ao segundo" (Acórdão nº 201-77524, 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, julgado em 17/03/04) — destacado e grifado.

"TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. ISENÇÃO. MEDIDA. PROVISÓRIA Nº2.158-35/2001, 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." (Segundo Conselho de Contribuintes; Recurso de ofício nº 138.609, Segunda Câmara, Relator Conselheiro Antonio Zomer, Acórdão nº 202-18.183, sessão de julgamento de 18/07/2007) — destacado e grifado.

Requer, por fim, subsidiariamente - i.e., em caso de remotíssimo afastamento da *isenção e da imunidade defendidas neste recurso* -, a reforma da r. decisão recorrida (ou sua anulação para que nova apuração seja feita), com o reconhecimento dos créditos das contas de (i) óleo e graxa (739120); (ii) manutenção de veículos (739710); (iii) gastos com pneus e câmaras (739125); (iv) reparos em edifícios (747013) e (v) agentes não UPS (758000), que foram equivocadamente desconsiderados no Relatório de Diligência pelo Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, irregularmente mantido pela r. decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso

Os recursos de ofício e voluntário atendem aos requisitos de admissibilidade.

O recurso de ofício deve ser negado, pelos próprios fundamentos que ensejaram a extinção do crédito tributário de PIS, relativo aos períodos de 01/2001 a 04/2001, tendo em vista que houve pagamento e cuja ciência ao contribuinte ocorreu em 31/05/2006, devendo o prazo decadencial ser contado da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, bem como aplicável a decadência quinquenal em conformidade com a Súmula Vinculante nº 08, do E. STF,

Ademais, o acórdão recorrido acolheu, ainda, em parte, o pleito para a dedução de créditos de PIS e Cofins não cumulativos, conforme Relatório de Diligência de fls. 496/497.

Desta forma, voto no sentido conhecer do recurso de ofício, em razão do valor exonerado ultrapassar o valor de alçada (R\$1.000.000,00), para em seguida, negar-lhe provimento.

Em relação ao recurso voluntário, a questão central diz respeito à isenção prevista no art. 14 da MP nº 1.858-6 de 29/06/99, alcança os transportes internacionais de cargas e passageiros, independentemente de serem considerados serviços exportados ou não, isto é, independente de o pagamento relativo à prestação de tal serviço ser arcado por empresa domiciliada no Brasil ou no exterior.

De fato, conforme bem frisou o recurso voluntário, o fato de o transporte ser operado apenas no território nacional é irrelevante para sua caracterização como "transporte internacional", inclusive em conformidade com o art. 2º art. 2º, parágrafo único, inciso II, da Lei 9.611/98 (Lei de Transporte Multimodal) e o art. 10 da Convenção de Varsóvia (Decreto nº 20.704/31, atualmente consubstanciada no Decreto nº 5.910/2006, aplicável ao transporte internacional aéreo de mercadorias por força do art. 178 da Constituição Federal) que estabelecem claramente que o *transporte internacional* é "*aquele em que o ponto de partida e o ponto de destino estão situados em países distintos*".

O art. 1º, item 3, da Convenção de Varsóvia, é inequívoco ao dispor que "*considera-se um só transporte, ainda quando executado, sucessivamente, por vários transportadores o que as partes ajustarem como um única operação, seja num só contrato, seja numa série deles; e não perderá esse transporte o caráter de internacional pelo fato de que um só contrato, ou uma série deles, devam ser executados inteiramente no território de um mesmo Estado*", ou seja, não deixará de ser internacional o transporte só porque parte dele deve ser executado dentro do território nacional.

Ademais disto, está devidamente comprovado que a Recorrente não é uma mera subcontratada (na condição de *terceiro*), mas sim uma **empresa que faz parte da cadeia produtiva do transporte internacional**, atuando no território brasileiro, executando o **transporte internacional de coisas** em caráter de urgência (remessas expressas), auferindo renda oriunda dessa atividade, visto que o serviço é executado por duas empresas, **do mesmo Grupo societário e econômico, uma obrigando-se pela execução das entregas e retiradas**

remessas expressas no Brasil (inclusive desembaraço) e a outra estrangeira UPS Inc., responsabilizando-se pelo transporte aéreo entre os aeroportos internacionais.

No tema específico do transporte internacional expresso de cargas, está também assente na doutrina que *"todas as atividades relacionadas à realização do contrato firmado [com o cliente] têm a natureza de transporte internacional"*, o qual *"tem por objeto a entrega do bem em outro país, independentemente de quantos meios de transporte ou serviços auxiliares sejam necessários para isso"*, concluindo-se, por conseguinte (e com base em vasta jurisprudência administrativa), pela **isenção de PIS/COFINS, ainda sejam as receitas auferidas por companhias nacionais** (cf. ANGELINA MARIZ DE OLIVEIRA, "Transporte Internacional Expresso de Cargas e o Regime de Tributação Simplificada", in **Revista Dialética de Direito Tributário**, Setembro de 2006, nº 132, págs. 15 e ss., destacado e grifado).

De fato, o art. 7º da LC nº 70/1991, só admitia a isenção sobre as receitas decorrentes de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, "realizadas diretamente pelo exportador", todavia, após a MP nº 1.858/1999 (atual MP 2.158-35/2001), a isenção foi ampliada a toda operação de transporte internacional, pouco importando serem considerados serviços exportados ou não, o que implica em dizer, independente de o pagamento relativo à prestação de tal serviço ser arcado por empresa domiciliada no Brasil ou no exterior.

Nesse sentido peço vênia para transcrever os seguintes trechos do acórdão do REsp nº 1095832/SC, que tratou de situação idêntica, em período anterior à MP nº 1.858/1999, *in verbis*:

"TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO SOB A ÉGIDE DA LEI COMPLEMENTAR 70/91. PERÍODO ANTERIOR À EDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.858/1999. SERVIÇO CUSTEADO POR EMPRESAS BRASILEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.

1. *O art. 7º da LC 70/1991, antes da edição da MP 1.858/1999 (hoje MP 2.158-35/2001), estabelecia a isenção da Cofins para as receitas decorrentes "de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador".*

2. *In casu, a recorrente pleiteia o gozo do benefício fiscal nas hipóteses de: a) exportação – é contratada por empresa brasileira para realizar serviço de transporte de cargas para o exterior; e b) importação – é contratada por empresa estrangeira para realizar serviço de transporte de cargas para o Brasil, independentemente de ser utilizada a cláusula CIF (cost, insurance and freight, por meio da qual o vendedor suporta os ônus) ou FOB (free on board, em que as despesas de frete correm por conta do comprador).*

3. *No caso de exportação, o transporte de cargas para país estrangeiro, quando contratado e custeado por empresa nacional exportadora (cláusula CIF), não pode ser caracterizado como "venda de serviços para o exterior", pois a operação se dá no mercado interno.*

4. *Aplicando-se a mesma premissa do item anterior aos casos de importação – em que a recorrente foi contratada por*

empresas estrangeiras para transportar cargas para o território brasileiro –, conclui-se que é imprescindível saber, em cada situação, se o frete foi pago pela empresa exportadora estrangeira (CIF) ou pela importadora brasileira (FOB), pois somente no primeiro caso haveria venda de serviços ao exterior.

5. Correto o acórdão recorrido, que, ante a ausência de provas de que o custo do serviço foi suportado por empresa domiciliada no exterior, indeferiu a pretensão da parte.

6. *Recurso Especial não provido.*"

(REsp 1095832/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

A situação fica mais clara e objetiva quando analisamos o voto condutor do Relator, inclusive, citando acórdão deste CARF:

"De fato, se o transporte é contratado por empresa brasileira (exportadora), **não há como caracterizá-lo como "venda de serviços para o exterior"**. Nessa linha, peço vênia para transcrever trecho de acórdão do Conselho de Contribuintes (hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), em que se analisou questão semelhante à dos autos (grifei):

*A exportação de serviços é aquela relativa à prestação de serviços por empresas domiciliadas no Brasil a consumidores nacionais ou internacionais (no caso específico de transporte internacional) cujo custo de serviço seja arcado por empresa internacional. É lógico que qualquer que seja a exportação, de mercadorias ou serviços, implica em ingresso de divisas advindas do exterior no país. No caso dos autos **não existe tal ingresso, o que é bastante para descharacterizar a operação como sendo de exportação**.*

Vale ressaltar que aqui o que se está a discutir não é se a recorrente é produtora e exportadora de mercadorias e serviços, nem se há necessidade de o produtor da mercadoria exportada ser o transportador. A questão tratada aqui é que não ocorreu efetivamente exportação de serviços de transportes internacionais, pois os valores relativos à prestação de tais serviços foram todos arcados por empresas brasileiras.

(...)

Observe-se que como disse a própria recorrente com o advento da Medida Provisória nº 1858-8 de 1999, restaram isentas da Cofins as receitas advindas do transporte internacional de cargas ou passageiros, a partir de 01/02/99, ou seja, só a partir de tal data é que os transportes internacionais de cargas e passageiros ficaram isentos da Cofins, independentemente de serem considerados serviços exportados ou não, o que implica em dizer, independente de o pagamento relativo à

prestaçao de tal serviço ser arcado por empresa domiciliada no Brasil ou no exterior.

Antes de tal dispositivo legal apenas os serviços de transportes internacionais exportados, ou seja cujo pagamento pela prestação de tal serviço seja arcado por empresa domiciliada no exterior, estavam isentos da Cofins.

(Recurso 132.899, Acórdão 204-01.533, Quarta Turma do Segunda Conselho, Relatora Nayra Bastos Manatta, j. 26.7.2006)

Note-se que a instância administrativa utilizou os mesmos fundamentos adotados no acórdão recorrido: não há exportação de serviços se o transporte é custeado por empresa do mercado interno.” (grifado)

Portanto, a partir de 01/02/1999, quando entrou em vigor o art. 14, da MP nº 1.858/1999 (atual MP 2.158-35/2001), tornaram-se isentas das contribuições PIS e Cofins, as receitas decorrentes de transporte internacional de carga ou passageiros, sendo indiferente o fato de os serviços serem considerados exportados ou não, o que implica em dizer, independente de o pagamento relativo à prestação de tal serviço ser arcado por empresa domiciliada no Brasil ou no exterior.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Antônio Lisboa Cardoso - Relator