



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

Processo nº 19515.722605/2012-25
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.648 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2015
Matéria PIS/COFINS - Transporte Internacional de Carga
Recorrente DHL EXPRESS (BRAZIL) LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. NÃO CUMULATIVIDADE. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE. São isentas da contribuição para o PIS/Pasep, na forma do inciso V, do artigo 14, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, as receitas provenientes de transporte internacional de cargas, ainda que no regime incidência não cumulativa.

MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO PELAS INSTÂNCIAS JULGADORAS. A motivação do lançamento não pode ser modificada pelos órgãos julgadores, com o intuito de aperfeiçoar ou preservar a autuação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. NÃO CUMULATIVIDADE. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE. São isentas da contribuição para o PIS/Pasep, na forma do inciso V, do artigo 14, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, as receitas provenientes de transporte internacional de cargas, ainda que no regime incidência não cumulativa.

MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO PELAS INSTÂNCIAS JULGADORAS. A motivação do lançamento não pode ser modificada pelos órgãos julgadores, com o intuito de aperfeiçoar ou preservar a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao pedido de nulidade do lançamento. Vencidos os conselheiros Sidney Eduardo

Stahl, Mônica Elisa de Lima e Fábيا Regina Freitas. Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Daniel Souza Santiago da Silva, OAB/SP 194504.

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente.

MÔNICA ELISA DE LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (presidente da turma), Andrada Marcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Fábيا Regina Freitas e Sidney Eduardo Stahl..

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em que a Contribuinte se insurge contra o Acórdão 16-46.071 proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - 1, que declarou a improcedência de Impugnação, por meio da qual se pretendia a desconstituição de Auto de Infração de PIS/Pasep e COFINS em relação às receitas provenientes de transporte internacional de cargas, referentes ao período de jan/2008 a dez/2008.

A Contribuinte foi cientificada do Acórdão em 20.05.2013 (fl. 1183) e apresentou sua peça recursal em 03.06.2013 (fl. 1203). Por bem descrever os fatos, adota-se, resumidamente, o Relatório elaborado pela DRJ/SP1 (fls. 1160 e ss.):

Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento, para os períodos de apuração janeiro/2008 a dezembro/2008, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 105/125), no montante total de R\$ 19.164.351,86, e da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 126/146), no montante total de R\$ 4.160.681,68.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 100/104), o auditor fiscal assim fundamentou a lavratura dos autos de infração:

O contribuinte foi intimado a comprovar suas receitas de exportação de serviços, no importe de R\$ 115.810.514,58 (cento e quinze milhões, oitocentos e dez mil, quinhentos e quatorze reais e cinquenta centavos), declaradas na linha 31 da Ficha 64 da Declaração de Informações Econômico Fiscais (DIPJ), arquivada sob o nº ND 1735381, relativa ao ano-calendário de

2008, indicando qual foi a documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores com os valores declarados, em especial os contratos de câmbio referentes ao ingresso de divisas.

Por meio de correspondência datada de 28 de junho de 2012, firmada pelos representantes legais da empresa – Sra. Juliana Vasconcelos – CPF nº 166.158.98802 e Luciano Bianchi – CPF nº 180.086.10858, o contribuinte informou no § 4º que “... A Requerente informa, ainda, que não efetua fechamento de câmbio e, por conseguinte, não possui os respectivos contratos.

Isso porque, os valores dos seus serviços são pagos pelos seus clientes em R\$”.

Os valores das receitas foram excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, entretanto, de acordo com o art. 5º, caput e inciso II da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 6º, caput e inciso II da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, abaixo transcritos, tais receitas somente poderão ser excluídas da base de cálculo das contribuições se houver prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas:

(...).

Cientificada dos autos de infração em 04/12/2012, a contribuinte apresentou impugnação em 02/01/2013 (fls. 152/194), na qual, de início, afirma que tem como atividade preponderante a prestação de serviços de transporte urgente, porta a porta, nacional e internacional, de documentos e de pequenas encomendas, ou seja, serviços de courier, e que, como efeito colateral da sujeição legal à regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no regime do Lucro Real Anual, está obrigada a observar a sistemática da não cumulatividade para efeitos de determinação dos valores a recolher a título de PIS/Pasep e Cofins, por força do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. A seguir a impugnante alega que:

- em resposta às intimações que lhe foram feitas durante o procedimento fiscal, foi esclarecido que o período referente ao ano-calendário 2008 já havia sido objeto de fiscalização pela mesma Defis-SP, por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0819000/0309/07, o qual, inclusive, ocasionou a lavratura de Autos de Infração e, conseqüentemente, a instauração do Processo Administrativo nº 19515.003927/2009-79, que, depois de duas baixas em diligência, encontra-se ainda na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, pendente de julgamento. É inconteste que o PIS/Pasep e a Cofins referentes ao ano-calendário 2008 já foram devidamente fiscalizados em suas particularidades relevantes, inclusive quanto à aplicabilidade da isenção prevista no art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Por essa razão, não poderiam ser objeto de nova fiscalização com

escopo de matéria já fiscalizada, tendo em vista que, nos termos da legislação vigente, apenas as hipóteses previstas nos arts. 145, 146 e 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, permitem à Autoridade Administrativa revisar o lançamento de fatos geradores objeto de autos de infração anteriores, o que, diga-se, não ocorreu no presente caso. Ademais, caberia ao auditor fiscal destacar e descrever as razões de fato e de direito que o levaram a promover a revisão do lançamento, ou seja, deveria haver motivação expressa, caso contrário, o lançamento incorrerá em vício insanável, capaz de determinar a improcedência da autuação. Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, percebe-se que o autuante em nenhum momento justificou ou comprovou as razões de fato e de direito que o levaram a efetuar novo lançamento de período já fiscalizado e autuado. A jurisprudência administrativa já pacificou o entendimento no sentido de que, uma vez ausente a motivação da refiscalização, o auto de infração deve ser cancelado. Desse modo, o auto de infração é nulo e a cobrança não pode subsistir;

Durante o procedimento de fiscalização, manifestou cinco vezes em respostas às intimações que lhe foram feitas, destacando em todas elas dois esclarecimentos primordiais: (i) que o período referente ao ano-calendário de 2008 já havia sido objeto de fiscalização; e (ii) que a receita no importe de R\$ 115.810.514,58 decorre de operações que derivam da prestação de serviços do e para o exterior de transporte internacional de cargas, a qual está isenta da incidência de PIS/Pasep e de Cofins, conforme art. 14 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001. No entanto, na fundamentação do auto de infração, o autuante foi omissos em relação a esses dois esclarecimentos. Assim, resta claro que o auditor fiscal não fundamentou adequadamente o auto de infração, pois deveria, ao menos, enfrentar as respostas, argumentos e esclarecimentos e documentos apresentados pela fiscalizada. Ressalte-se que os documentos apresentados com a manifestação de 29/12/2011, durante o procedimento de fiscalização, os quais são vinculados ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0819000/0309/07, nem sequer foram juntados aos presentes autos;

- a falta de manifestação fiscal acerca dos argumentos e esclarecimentos prestados pela impugnante (principalmente aquele que trata da isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), bem como a recusa do recebimento dos documentos, implicam manifesta inversão do ônus da prova. Tratando-se de lançamento tributário, o ônus da prova é do Fisco;*

- não cabe à impugnante comprovar nos autos que a receita de prestação de serviços de transporte internacional está isenta do PIS/Pasep e da Cofins. Ao revés, deveria o auditor fiscal comprovar, de forma clara e objetiva, que essa receita sofre a incidência das mencionadas contribuições e não, simplesmente, alegar tratar-se de exportação de serviços sem ingresso de divisas, lavrando o respectivo auto de infração;*

• estando sujeita ao recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática não cumulativa, há que se deduzir dos valores apurados os créditos calculados segundo o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. A autuada era titular de créditos legítimos de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo, os quais foram acumulados desde o ano-calendário de 2005 e tempestiva e devidamente declarados nos Dacons. Contudo, o autuante desconsiderou, sem qualquer motivação, a existência dos saldos credores declarados, o que, aliás, já havia sido feito quando do auto de infração objeto do processo administrativo nº 19515.003927/200979;

• não se pode admitir que uma empresa do porte da impugnante não faça jus a créditos em face do regime não cumulativo. Créditos, diga-se, elementares, como os de consumo de energia elétrica, aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, dentre inúmeros outros;

- a natureza jurídica das receitas de prestação de serviços, objeto da autuação, em sentido oposto ao entendimento fiscal, deriva do transporte internacional de cargas e, como tal, faz jus à isenção tributária de PIS/Pasep e de Cofins, nos termos do art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. A natureza dessa atividade está em conformidade com seu objeto social, o qual também foi transcrito pelo autuante no Termo de Verificação Fiscal;

• à época dos fatos geradores objeto da autuação, estava devidamente habilitada para o exercício de transporte internacional perante a Superintendência da Receita Federal na 8ª Região Fiscal, conforme se comprova pelo Ato Declaratório nº 26, de 6 de maio de 1997, DOU de 15/05/1997, e pelos Atos Declaratórios Executivos nº 5, de 17 de janeiro de 2003, DOU de 27/01/2003, e nº 18, de 4 de março de 2008, DOU de 13/03/2008. Também detinha habilitação conferida pela Superintendência da Receita Federal na 7ª Região Fiscal, conforme se comprova pelo Ato Declaratório Executivo nº 81, de 7 de março de 2008;

• é de notório conhecimento que a impugnante é empresa de transporte expresso internacional de cargas. Essa informação consta, inclusive, do próprio sítio da RFB na internet. Por isso não há razão para a desconsideração pela fiscalização da isenção prevista no art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

• não se sustenta o argumento do auditor fiscal de que o simples fato de não ter havido fechamento de câmbio para os pagamentos efetuados pelos clientes já implicaria a obrigatoriedade de oferecimento das receitas à tributação do PIS/Pasep e da Cofins. A característica marcante que distingue a natureza jurídica das receitas de transporte internacional de cargas da natureza das receitas de exportação de bens, direitos e serviços é justamente o fato transporte internacional de cargas é estabelecida com um contratante residente no país, enquanto que

na exportação de bens, direitos e serviços é sempre não residente, razão pela qual somente nesta há a necessidade de fechamento de câmbio para formalização do pagamento;

• embora a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não tenha elucidado o alcance do termo “transporte internacional de cargas”, devem ser aqui trazidas as definições dadas pela Convenção de Varsóvia, ocorrida em 12/10/1929, que objetivou unificar internacionalmente as regras relativas ao transporte aéreo internacional e que foi promulgada no Brasil pelo Decreto nº 20.704, de 24 de novembro de 1931:

Artigo Primeiro

(...)

(2) Denomina-se “transporte internacional”, nos termos da presente Convenção, todo transporte em que, de acordo com o estipulado pelas partes, o ponto de partida e o ponto do destino, haja ou não interrupção de transporte, ou baldeação, estejam situados no território de duas Altas Partes Contractantes, ou mesmo no de uma só, havendo escala prevista em território sujeito à soberania, suzerania, mandato ou autoridade de outro Estado, seja ou não Contractante. O transporte, que, sem tal escala, se effectuar entre territórios sujeitos a soberania, suzerania, mandato ou autoridade da mesma Alta Parte Contratante, não se considera internacional, nos termos desta Convenção.

(...)

Artigo 2º Transporte

Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal. O Transporte Multimodal de Cargas é:

I – nacional, quando os pontos de embarque e de destino estiverem situados no território nacional;

II – internacional, quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional;

• as receitas auferidas e registradas nas contas contábeis “3101007010 – Receita Bruta de Vendas – Internacional” e “3101007020 – Receita Bruta de Vendas – Import Express”, objeto da autuação, são decorrentes da prestação de serviços de transporte internacional de cargas e, em decorrência, estão enquadradas na hipótese de isenção prevista pelo art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. E para comprovar tal fato, foram anexadas aos autos cópias das faturas comerciais, dos respectivos conhecimentos aéreos e de páginas do Livro Razão;

- *deve ser afastada a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício, tendo em vista que tal exigência afronta: o art. 161 do CTN, segundo o qual tão-somente o valor principal deve ser atualizado pelos juros de mora; o princípio da legalidade, que não está sendo observado pela fiscalização ao adotar os arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; o art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; eos arts. 142 do CTN e 39 do Decreto nº 7.574, de 2011;*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SP1, proferiu, em Sessão de 25 de abril de 2013, por meio de sua 6ª Turma, o acórdão nº 16-46.071, julgando improcedente a Impugnação apresentada, conforme ementa e voto a seguir resumido:

Ementa DRJ:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. DESCRIÇÃO CLARA DOS FATOS.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando, ao contrário do que alega a contribuinte, a descrição dos fatos que motivaram a lavratura do auto de infração foi feita com clareza e precisão, estando disponíveis nos autos documentos suficientes para a fundamentação do lançamento de ofício, mormente quando a própria impugnação apresentada é prova de que a autuada exerceu amplamente seu direito de defesa.

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. NÃO CUMULATIVIDADE.

ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Na sistemática da não cumulatividade da apuração da Cofins, instituída pela Lei nº 10.833, de 2003, não existe hipótese de isenção para o transporte internacional de cargas, a não ser se enquadrado como prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA DE SALDO REMANESCENTE.

Na sistemática não cumulativa, ainda que a contribuinte possuisse saldo remanescente de créditos de meses anteriores aos que foram objeto da fiscalização, não cabe aproveitá-los quando do lançamento de ofício, caso tal saldo já tenha sido utilizado na dedução das contribuições devidas nos períodos de apuração subsequentes aos que se refere o auto de infração.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. DESCRIÇÃO CLARA DOS FATOS.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando, ao contrário do que alega a contribuinte, a descrição dos fatos que motivaram a lavratura do auto de infração foi feita com clareza e precisão, estando disponíveis nos autos documentos suficientes para a fundamentação do lançamento de ofício, mormente quando a própria impugnação apresentada é prova de que a autuada exerceu amplamente seu direito de defesa.

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. NÃO CUMULATIVIDADE. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Na sistemática da não cumulatividade da apuração do PIS/Pasep, instituída pela Lei nº 10.637, de 2002, não existe hipótese de isenção para o transporte internacional de cargas, a não ser se enquadrado como prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA DE SALDO REMANESCENTE.

Na sistemática não cumulativa, ainda que a contribuinte possuisse saldo remanescente de créditos de meses anteriores aos que foram objeto da fiscalização, não cabe aproveitá-los quando do lançamento de ofício, caso tal saldo já tenha sido utilizado na dedução das contribuições devidas nos períodos de apuração subsequentes aos que se refere o auto de infração.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

VOTO DRJ

Na verdade, ao contrário do que alega a contribuinte, os autos de infração objeto deste processo administrativo estão devidamente fundamentados no art. 145, inciso II, c/c art. 149, inciso V, do CTN, ou seja, são fruto da iniciativa de ofício da autoridade administrativa diante de omissão, por parte da

autuada, no exercício da atividade a que se refere o art. 150 do CTN, qual seja o lançamento por homologação.

Em suma, não é em razão de erro em relação aos lançamentos de ofício já lavrados anteriormente, mas, sim, em razão de erro no lançamento por homologação feito pela contribuinte é que foram lavrados os autos de infração objeto deste processo administrativo, constituindo o crédito tributário devido e não pago. Destaque-se que o motivo do lançamento de ofício está devidamente descrito no Termo de Verificação Fiscal, o qual será analisado quando da apreciação das alegações da impugnante referentes ao mérito.

Apesar de não questionado pela impugnante, cabe dizer que a fiscalização que resultou na lavratura dos autos de infração objeto deste processo administrativo também não foi contra o disposto no art. 42 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Isso porque, sendo a autorização para o segundo exame competência do Delegado da Receita Federal, não havendo nenhum dispositivo legal que estabeleça alguma ordem hierárquica para tal, a própria emissão do MPF já concede a autorização para o reexame.

E adentrando na apreciação do mérito, a alegação principal da impugnante é que as receitas que foram objeto de autuação têm a natureza de transporte internacional de cargas e, por isso, a justificativa do auditor fiscal para a lavratura dos autos de infração, qual seja a de que não teria havido entrada de divisas, pois não teria havido fechamento de câmbio, não tem sentido, já que não se trata de receitas de exportação.

Para corroborar essa alegação, ela afirma que a atividade de transporte internacional de cargas está em consonância com seu objeto social e traz documentos aos autos para demonstrar sua habilitação perante a RFB justamente para exercer tal atividade, dizendo ainda que no próprio sítio da RFB na internet consta que sua atividade seria essa, bem como junta cópias de faturas comerciais e dos respectivos conhecimentos aéreos e de páginas do Livro Razão.

Ainda a esse respeito a contribuinte tece argumentos sobre o alcance do termo “transporte internacional de cargas” a partir das definições dadas pela Convenção de Varsóvia, ocorrida em 12/10/1929.

Sobre essa questão, realmente, como observa a contribuinte, é de conhecimento notório que ela exerce a atividade de transporte internacional de cargas e o auditor fiscal em nenhum momento disse o contrário. No entanto, o fato de ela exercer essa atividade e as receitas serem dela decorrentes não implica nenhuma incorreção no procedimento fiscal.

A razão disso é que, não obstante o inconformismo da impugnante com a motivação dos lançamentos de ofício, o fato é

que, ainda que as receitas totalizando R\$ 115.810.514,58 tivessem realmente a natureza de prestação de serviços de transporte internacional de cargas, elas estavam informadas em sua DIPJ como sendo de exportação.

Além disso, veja-se a explicação dada pela própria fiscalizada (fls. 73/76), quando intimada a prestar esclarecimentos em 16/04/2012 (fls. 70/72):

“Apresentar planilha, contendo a composição das receitas de exportação de serviços no importe de R\$ 115.810.514,58 (Cento e quinze milhões, oitocentos e dez mil, quinhentos e quatorze reais e cinquenta e oito centavos), indicada na linha 31 da Ficha 6A da [DIPJ] – ano-calendário 2008 – indicando a razão social do tomador dos serviços e o CNPJ respectivo, bem como a descrição das operações que geraram essas receitas e a fundamentação legal da não inclusão dessas receitas na base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS.”

RESPOSTA: a Requerente apresenta planilhas (CDROM – Doc. 02) contendo a composição das receitas de prestação de exportação de serviços, onde consta a razão social dos tomadores dos serviços e os seus respectivos CNPJ's. Tais operações derivam da prestação de serviços do e para o exterior de transporte internacional de cargas e estão contabilizados a crédito no resultado do exercício nas contas contábeis: “3101007010 – Receita Bruta de Vendas – Internacional” e “3101007020 – Receita Bruta de Vendas – Import Express”, as quais estão isentas da incidência de PIS e COFINS de acordo com o artigo 14, da Medida Provisória nº 2.158-35/01. (sublinhado acrescido)

Assim, a própria contribuinte induziu o auditor fiscal a se orientar por considerar tais receitas como sendo de exportação de serviços, seja pela informação assim caracterizada na DIPJ, seja pela resposta à intimação feita para prestar esclarecimentos.

Por outro lado, o auditor fiscal, levando em conta que a contribuinte não incluiu tais receitas na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, centrou-se na única hipótese de isenção viável, para avaliar se o procedimento adotado estaria ou não correto, ou seja, que tais receitas fossem referentes à exportação de serviços.

Isso porque, ao contrário do que entende a impugnante, no caso em tela não se aplica a isenção prevista no art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, pois, como ela própria ressalta no início de sua impugnação, está obrigada, em razão de apurar o IRPJ com base no regime do Lucro Real, a observar a sistemática da não cumulatividade para efeitos de determinação dos valores a recolher a título de PIS/Pasep e Cofins.

De fato, com a instituição da sistemática não cumulativa, as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no

regime do Lucro Real devem apurar essas contribuições de acordo com o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29/2003. Nesses dois diplomas legais não há nenhuma hipótese de isenção para o transporte internacional de cargas, a não ser se enquadrado como prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível.

Na verdade, a isenção prevista no art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, somente se aplica às pessoas jurídicas que ainda recolhem o PIS/Pasep e a Cofins segundo a sistemática cumulativa. Aliás, as jurisprudências da DRJ-SP (Acórdão nº 1611751, de 28/11/2006 – 9ª Turma) e do Carf (Acórdão nº 20218.183) citadas pela impugnante são referentes justamente à exigência dessas contribuições segundo a sistemática cumulativa, razão pela qual não têm relevância para o presente caso.

Diante dessa correção no entendimento equivocado da contribuinte, deve-se voltar às alegações dela contra a motivação do lançamento, para dizer que o procedimento do auditor fiscal não está baseado em meras suspeitas e que o fato de ele inferir pela obrigatoriedade de oferecimento das receitas que totalizaram R\$ 115.810.514,58 à incidência do PIS/Pasep e da Cofins apenas com base no fato de que não houve fechamento de câmbio foi correto, uma vez que tal condição era razão necessária para a única hipótese possível de enquadramento dessas receitas como isentas, qual seja aquela prevista pelo art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Deve-se esclarecer que, quanto aos fatos, aqui não há controvérsia. A alegação da contribuinte de que as receitas objeto do lançamento de ofício decorrem da prestação de transporte internacional não contradiz o motivo da lavratura dos autos de infração.

O que o autuante faz é simplesmente analisar se essa prestação de transporte internacional caracterizou ou não exportação de serviços com entrada de divisas no país, isto é, se ela é isenta ou não nos termos do art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. E a conclusão do auditor fiscal, ou seja, que não houve a exportação de serviços com pagamento representando ingresso de divisas, é também corroborada pelas afirmações da impugnante de que os serviços foram todos pagos em Reais.

Por isso, não existindo controvérsia quanto aos fatos, não tem sentido falar em inversão do ônus da prova, ou da ausência de documentos apresentados durante o procedimento fiscal ou ainda contestar o indeferimento de dilação no prazo para apresentação de documentos que comprovassem a natureza das receitas que totalizaram R\$ 115.810.514,58.

Processo nº 19515.722605/2012-25
Acórdão n.º **3301-002.648**

S3-C3T1
Fl. 1.295

Irresignada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Conselho, no qual repisa os fundamentos expostos em sua Impugnação.

E o Relatório.

Voto

Conselheira Mônica Elisa de Lima.

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade; portanto, dele conheço.

Quanto à Preliminar de Refiscalização do Mesmo Período de Apuração

A Contribuinte alega que o período referente ao ano-calendário 2008 já havia sido objeto de fiscalização pela mesma Defis-SP, por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0819000/0309/07, o qual, inclusive, ocasionou a lavratura de Autos de Infração e, conseqüentemente, a instauração do Processo Administrativo nº 19515.003927/2009-79. Aduz, ainda, ser inconteste que o PIS/Pasep e a Cofins referentes ao ano-calendário 2008 já foram devidamente fiscalizados em suas particularidades relevantes, inclusive quanto à aplicabilidade da isenção prevista no art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Por tal razão, não poderiam ser objeto de nova fiscalização com escopo de matéria já fiscalizada, tendo em vista que, nos termos da legislação vigente, apenas as hipóteses previstas nos arts. 145, 146 e 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, permitem à Autoridade Administrativa revisar o lançamento de fatos geradores objeto de autos de infração anteriores, o que, diga-se, não ocorreu no presente caso.

A DRJ, por sua vez, rechaçou a tese da ora Recorrente, ao argumento de que os autos de infração objeto deste processo administrativo estão devidamente fundamentados no art. 145, inciso II, c/c art. 149, inciso V, do CTN, ou seja, são fruto da iniciativa de ofício da autoridade administrativa diante de omissão, por parte da autuada, no exercício da atividade a que se refere o art. 150 do CTN, qual seja o lançamento por homologação.

Destaca, também, que a fiscalização que resultou na lavratura dos autos de infração objeto deste processo administrativo também não foi contra o disposto no art. 42 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Isso porque, sendo a autorização para o segundo exame competência do Delegado da Receita Federal, não havendo nenhum dispositivo legal que estabeleça alguma ordem hierárquica para tal, a própria emissão do MPF já concede a autorização para o reexame.

A questão do reexame está contida no art. 906 do Decreto nº 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), da seguinte forma:

"Art.906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal". (Lei nº 2.354 de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

A base legal originária do mencionado artigo do RIR é bastante clara na preservação dos direitos dos Contribuintes e no balizamento dos poderes do Fisco em relação aos Administrados. Assim, não restam dúvidas acerca da necessidade de ordem escrita e, obviamente, motivada, requisito essencial de todos os atos administrativos.

No caso presente, é incontroverso que houve lançamento relativo ao PIS e à Cofins relativos ao ano-calendário de 2008, originando a formalização do processo administrativo nº 19515.003927/2009-79; donde se conclui pela necessidade de ordem escrita da autoridade hierarquicamente superior, para que pudesse ser levado a efeito outro procedimento fiscal.

Quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal ser documento suficiente a suprir tal requisito, entendo que não e, nesta questão, filio-me ao decidido no âmbito do acórdão nº 101-94262, de Relatoria do i. Relator Sebastião Rodrigues Cabral. Assim foi ementada a decisão unânime, em 02.07.2003:

Ementa PROCESSO ADIMINSTRATIVO FISCAL. ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. NULIDADE. REEXAME DE ESCRITA. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA. NECESSIDADE. Novo exame da escrituração, com vistas à revisão do Ato Administrativo de Lançamento, é possível desde que precedido de ordem escrita, emitida por autoridade competente, nos precisos termos do artigo 7º, § 2º, da Lei nº 2.354, de 1954, e artigo 34 da Lei nº 3.470, de 1958. O Mandado de Procedimento Fiscal, por traduzir ordem escrita cujo objeto é disciplinar a atuação ordinária da fiscalização, não dispensa nem afasta a necessidade de emissão da “ordem escrita” de que cuida a regra jurídica sob comento. Preliminar de nulidade que se acolhe.

Com efeito, conforme é assente neste Colegiado, incluindo a e. Câmara Superior de Recursos Fiscais¹, o MPF constitui-se, tão somente, de um instrumento de controle administrativo interno, não se confundindo com uma autorização para procedimento fiscal; tanto assim que a ausência de tal documento não é aceita como causa de nulidade do lançamento.

No caso da impositividade de autorização para reexame de escrita, está-se diante de uma regra com matriz legal, do mesmo jaez da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração. Assim, entendo que a interpretação sistemática das normas sobre a competência funcional, o poder hierárquico e as disposições do Código Tributário Nacional relativas à revisão de lançamento, conduz à necessidade de documento autorizativo específico, motivado, não suprido por mero MPF.

¹ Como, por exemplo: CSRF. ACÓRDÃO 9202-003.063.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NORMAS DE CONTROLE INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. Recurso especial negado.

Considerando que não foi providenciada a autorização imposta por lei, configurou-se a nulidade do procedimento fiscal e do lançamento respectivo.

Para o caso de ser vencida na questão preliminar, apresento o voto relativo ao mérito.

Quanto à Isenção

Inicialmente, é bom destacar que o lançamento discutido fez-se porque o r. Auditor Fiscal descaracterizou, não uma isenção, mas uma não incidência, prevista no art. 5º, caput e inciso II da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 6º, caput e inciso II da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Lei 10.637/2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

Lei 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

Após breve relatório, colhe-se a motivação literal contida no Termo de Verificação de fls. 100 e ss. :

"A Sociedade tem por objeto:

a) a prestação de serviços de transporte urgente, porta a porta, nacional e internacional, de documentos e pequenaas encomendas (serviços de courier), (...).

A Requerente informa, ainda, que não efetua fechamento de câmbio e, por conseguinte, não possui os respectivos contratos.

Isso porque, os valores dos seus serviços são pagos pelos seus clientes em R\$".

Os valores das receitas foram excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, entretanto, de acordo com o art. 5º, caput e inciso II da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 6º, caput e inciso II da Lei nº

10.833, de 29 de dezembro de 2003, abaixo transcritos, tais receitas somente poderão ser excluídas da base de cálculo das contribuições se houver prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas:" (g.n.)

Ou seja, o AFRFB entendeu pela glosa dos valores porque a Fiscalizada informou não fechar contratos de câmbio, já que todas as suas prestações de serviço eram pagas em Reais. Assim, na interpretação do Autuante, estaria descaracterizada a não incidência, já que esta pressuporia prestação de serviços a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior e pagamento com "ingresso de divisas".

O Termo de Verificação Fiscal é bem minucioso na exposição das premissas e conclusões, e o Auditor Fiscal delimita a autuação, da seguinte forma:

(i) Descreve o objeto social da Empresa, como sendo de transporte internacional de carga, courier etc;

(ii) Afirma que não faz jus à não incidência do Pis e da Cofins, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

(iii) Apresenta como motivo o fato de a Contribuinte não fazer câmbio, ou seja, não existir ingresso de divisas.

De se ressaltar que, em momento algum, aventa-se, ainda que tangencialmente, a questão do regime de apuração do IRPJ pelo Lucro Real ou das Contribuições pela não cumulatividade.

Disto isto, é preciso destacar que causa estranhamento a afirmação da d. Autoridade Julgadora para quem a Fiscalizada teria induzido a Autoridade Fiscal a tratar os fatos sob a ótica da não incidência prevista nos artigos 5º e 6º das leis acima transcritas. Destaquem-se alguns pontos do julgado (grifos nossos):

Sobre essa questão, realmente, como observa a contribuinte, é de conhecimento notório que ela exerce a atividade de transporte internacional de cargas e o auditor fiscal em nenhum momento disse o contrário. No entanto, o fato de ela exercer essa atividade e as receitas serem dela decorrentes não implica nenhuma incorreção no procedimento fiscal.

(...)

Assim, a própria contribuinte induziu o auditor fiscal a se orientar por considerar tais receitas como sendo de exportação de serviços, seja pela informação assim caracterizada na DIPJ, seja pela resposta à intimação feita para prestar esclarecimentos.

(...)

Por outro lado, o auditor fiscal, levando em conta que a contribuinte não incluiu tais receitas na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, centrou-se na única hipótese de isenção viável, para avaliar se o procedimento adotado estaria ou não correto, ou seja, que tais receitas fossem referentes à exportação de serviços.

(...)

Na verdade, a isenção prevista no art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, somente se aplica às pessoas jurídicas que ainda recolhem o PIS/Pasep e a Cofins segunda a sistemática cumulativa.

Ora, algumas considerações devem ser sublinhadas:

1º) O Auditor Fiscal cumpre uma função pública em vista da qual, justamente, cabe-lhe determinar, de forma vinculada, a matéria tributável e verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente. Absolutamente, uma pretensa indução a erro não serve de escusa a falhas de avaliação ou equívocos nos critérios jurídicos de interpretação dos fatos.

Sem embargo, o papel da Autoridade Pública no procedimento investigatório é aplicar de forma certa, justa e precisa, a legislação tributária. É essa sua competência e sua investidura. A bem dizer, a função do Fisco perante os fatos auditados é, justamente, detectar eventual erro, dirimi-lo e efetuar o lançamento suplementar correspondente.

2º) Além da impropriedade de uma observação dessa natureza, cabe destacar não ter havido qualquer indução a interpretação duvidosa. A Contribuinte foi sempre muito clara: Exerce a atividade de transporte internacional de carga e a razão de não oferecer à tributação os valores referentes ao transporte internacional de cargas se fundava no “artigo 14, V, da Medida Provisória nº 2.158-35/01”. O exercício da atividade econômica de transporte internacional de cargas nunca foi posta em dúvida pelo AFRFB; pelo contrário, como antes mencionado, o Termo de Verificação é bastante didático e minucioso e assinala, como primeiro ponto, o objeto social como sendo o de transporte internacional de cargas. Referida base legal informada pela Fiscalizada não deixa margem para dúvida.

Medida Provisória nº 2.158-35/01

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;

A contribuinte foi colaborativa, cumpriu seu dever de participação no procedimento, foi transparente quanto à entrega de documentos e bastante clara, em diversas oportunidades, quando instada a “indicar o fundamento da não inclusão das receitas no importe de R\$82.992.827,29 na base de cálculo”. Assim é que esclareceu,

repetidamente, inclusive por meio de demonstrativo da conta 3101007010, que usufruía da isenção prevista na referida MP, relativamente ao transporte internacional de cargas (e.g., nas respostas a intimações, em fls. 69, 75, 82, 87, 99).

3º) A Delegacia de Julgamento neste caso, claramente, avançou os limites cognitivos que lhe cabem, sendo ausente de dúvidas que é vedado às instâncias julgadoras inovar ou aperfeiçoar lançamento. No caso presente, lembre-se, o lançamento descaracterizou uma não incidência e a DRJ pretendeu, sob a justificativa de o Fiscal ter sido induzido a erro, que o caso fosse tratado como uma glosa de isenção.

Registre-se, textualmente, a abordagem que a r. Autoridade Julgadora aplica ao caso:

De fato, com a instituição da sistemática não cumulativa, as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no regime do Lucro Real devem apurar essas contribuições de acordo com o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 2003. Nesses dois diplomas legais não há nenhuma hipótese de isenção para o transporte internacional de cargas, a não ser se enquadrado como prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível.

(...)

Deve-se esclarecer que, quanto aos fatos, aqui não há controvérsia. A alegação da contribuinte de que as receitas objeto do lançamento de ofício decorrem da prestação de transporte internacional não contradiz o motivo da lavratura dos autos de infração.

Ou seja, a DRJ delimitou a lide posta da seguinte forma:

- (i) Descreve o objeto social da Empresa, como sendo de transporte internacional de carga;
- (ii) Afirma que não faz jus à isenção prevista no artigo 14, V, da MP 2158-35/2001;
- (iii) Apresenta como motivo o fato de a Contribuinte apurar o IRPJ pelo Lucro Real.

Esta alteração nos fatos, no enquadramento legal, na matéria tributável e no critério jurídico de interpretação é inexpugnavelmente vedada à DRJ, seja por disposição legal (artigo 25, I, do Decreto nº 70.235/72, com redação da MP 2158-35/2001²), seja pelo

² Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

Regimento Interno da SRFB (artigo 233, da Portaria MF nº 203/2012)³, seja pela firme posição deste CARF rechaçando o aperfeiçoamento do lançamento pelas instâncias julgadoras.

Com efeito, a DRJ encaminha o mérito da presente demanda à aplicação da isenção prevista no artigo 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, às Empresas que realizam transporte internacional de cargas e recolhem IRPJ pelo regime do lucro real, adstrito ao sistema não cumulativo.

Ocorre que o fato de a Contribuinte estar submetida a regime de recolhimento diverso não lhe retira o direito à isenção prevista no artigo 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, uma vez que regime de apuração e isenção fiscal são objetos diferentes, sendo que a aplicabilidade de um não está atrelada, neste caso, à da outra.

Para elucidar essa questão nada melhor do que coligir da própria Administração Tributária seu entendimento sobre o tema. Assim, cabe observar que a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, ao dispor sobre as Contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, não faz qualquer diferenciação entre as isenções; pelo contrário, trata-as de forma globalizada, demonstrando ser inexistente distinção de tratamento fundada na forma de apuração, seja cumulativa ou não cumulativa. O objeto da IN torna já nítido que são tratadas as contribuições tanto cumulativa quanto a não cumulativa, estando presentes bases legais tanto de um como de outro modelo:

Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002

Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 3 de dezembro de 1970, nº 26, de 11 de setembro de 1975, e nº 70, de 30 de dezembro de 1991, nas Leis nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, nº 10.312, de 27 de novembro de 2001, nº 10.485, de 3 de julho de 2002, nº 10.548, de 13 de novembro de 2002, nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, no art. 2º da Lei nº 9.363, de 16 de dezembro de 1996, nos arts. 60, 64 e 66 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos arts. 39, 53 e 54 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, no art. 15 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 4º da Lei nº 9.981, de 14 de julho de 2000, no art. 2º da Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, e no art. 14 da Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no art. 2º da Medida Provisória nº 2.221, de 4 de setembro

³ Art. 233. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, com jurisdição nacional, compete conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, especificamente, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais:

de 2001, nas Medidas Provisórias, nº 66, de 29 de agosto de 2002, e nº 75, de 24 de outubro de 2002, e no Decreto nº 3.803, de 24 de abril de 2001, com as alterações efetuadas pelo Decreto nº 4.275, de 20 de junho de 2002, resolve:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Referida Instrução Normativa, todas as vezes em que deseja demarcar a particularidade de regras específicas de um ou outro regime de apuração, é explícita em fazê-lo. Isto acontece em diversas passagens, como por exemplo:

Art. 23. Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins **incidentes sobre o faturamento**, observado o disposto no art. 24, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores: (...)

Art. 24. Para efeito de cálculo do PIS/Pasep **não-cumulativo**, com a alíquota prevista no art. 60, podem ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores: (...)

Alíquotas *Incidência sobre o **Faturamento***

Art. 52. As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis sobre o faturamento são de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, e as diferenciadas previstas nos arts. 53 a 60.

*Incidência sobre o Faturamento - PIS/Pasep **Não-cumulativo***

Art. 60. A alíquota do PIS/Pasep não-cumulativo incidente sobre a receita auferida pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, tributadas com base no lucro real, será de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), a partir de 1º de dezembro de 2002.

Não Incidências

Art. 44. As contribuições não incidem:

I - sobre o **faturamento** correspondente a vendas de materiais e equipamentos, bem assim da prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional; e

II - sobre a receita de venda de querosene de aviação, quando auferida, a partir de 10 de dezembro de 2002, por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora.

*Art. 45. O PIS/Pasep **não-cumulativo** não incide sobre as receitas decorrentes das operações de (...)*

Note-se que, ao tratar, especificamente, da base de cálculo do PIS/Pasep não cumulativo, o texto diz que não a integram as receitas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero.

*Art. 19. Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep **não-cumulativo**, apurado na forma do art. 60, as receitas:*

I - isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

Ou seja, isentas da contribuição de uma forma geral, não se apontando que haja qualquer isenção específica.

Diferente do que ocorre com a abordagem da não incidência (artigos 44 e 45), ao tratar das hipóteses de isenção, não é feita qualquer discriminação, sendo as contribuições tomadas de forma global:

Art. 46. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível, observado o disposto no § 3º;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

X - decorrentes de comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa).

Disto se conclui que, manifestando-se oficialmente, a SRF não discrimina a aplicação da isenção, não faz diferença entre um ou outro regime, até porque não o faz a lei.

Também em seu endereço eletrônico na *internet*, a SRFB, por meio de documento "perguntas e respostas" (perguntão), esclarece quais são as isenções ou não incidências sobre receitas específicas. Novamente, apresenta lista geral, demonstrando que não existe perda da qualidade de isento, fundado no fato de o Contribuinte sujeitar-se a uma outra regra geral de apuração. Ao fim da resposta, também declina várias bases legais, incluindo a MP 2158-35/2001, artigo 14 e as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (estas últimas que tratam do regime não cumulativo):

005 Existem isenções ou não incidências da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas específicas?

Sim, não incidem ou são isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes ou provenientes de:

- a) exportação de mercadorias para o exterior;*
- b) serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas;*
- c) vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação para o exterior;*
- d) vendas de querosene de aviação a distribuidora, efetuada por importador ou produtor, quando o produto for destinado a consumo por aeronave em tráfego internacional;*
- e) vendas de querosene de aviação, quando auferida, a partir de 10 de dezembro de 2002, por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora;*
- f) vendas de biodiesel, quando auferidas por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora;*
- g) vendas de materiais e equipamentos, bem assim da prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional ;*
- h) recebimento, a título de repasse, dos recursos oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos*

Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

j) atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, auferidas pelos estaleiros navais brasileiros;

k) fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

l) transporte internacional de cargas ou passageiros, quando contratado por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País;

m) frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior por embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

n) vendas de energia elétrica pela Itaipu Binacional;

o) realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica, pelas instituições privadas de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, que aderirem ao Programa Universidade para Todos (Prouni), no período de vigência do termo de adesão;

p) serviços de telecomunicações prestados por meio das subfaixas de radiofrequência de 451 MHz a 458 MHz e de 461 MHz a 468 MHz, assim como por meio de estações terrenas e satelitais de pequeno porte que contribuam com os objetivos de implantação do Programa Nacional de Banda Larga - PNBL, incidentes sobre o seu faturamento até 31 de dezembro de 2018, nos termos definidos em regulamento; e q) vendas a varejo dos componentes e equipamentos de rede, terminais e transceptores definidos em regulamento que sejam dedicados aos serviços de telecomunicações prestados por meio das subfaixas de radiofrequência de 451 MHz a 458 MHz e de 461 MHz a 468 MHz, assim como por meio de estações terrenas satelitais de pequeno porte que contribuam com os objetivos de implantação do PNBL, auferidos até 31 de dezembro de 2018.

Notas:

1) Não se considera "exterior", para fins das não incidências tratadas nas alíneas "a" e "b", o envio de mercadorias para ou prestação de serviços a:

a) empresa estabelecida na Amazônia Ocidental, na Zona Franca de Manaus ou em área de livre comércio;

b) empresa estabelecida em zona de processamento de exportação.

2) As isenções previstas nas alíneas "a" a "d", e "i" a "m" não alcançam as receitas de vendas efetuadas a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

3) A partir de 10 de dezembro de 2002, o disposto na letra "k" não se aplica à hipótese de fornecimento de querosene de aviação;

Processo nº 19515.722605/2012-25
Acórdão n.º **3301-002.648**

S3-C3T1
Fl. 1.307

Normativo:

Decreto Legislativo nº 23, de 1973, art. XII;

Decreto nº 72.707, de 1973;

MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14;

Lei nº 10.560, de 2002, art 2º e 3º **Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º;**

Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º;

Lei nº 10.925, de 2004, art. 14;

Lei nº 11.096, de 2005, art.8º;

Lei nº 11.116, de 2005, art. 3º;

Lei nº 12.715, de 2012, arts. 35 e 37 Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 43 a 45;

Decreto nº 72.707, de 1973;

IN SRF nº 247, de 2002, arts. 44 a 46 ;

IN SRF nº 404, de 2004, art. 6º; e Ato Declaratório SRF nº 074, de 1999.

Sendo assim, não há mandamento legal que torne ineficaz a isenção prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/2001 para empresas que realizam o recolhimento do IRPJ pelo regime de lucro real, sujeita ao sistema não cumulativo.

Neste mesmo sentido encontra-se a jurisprudência recente deste Conselho, conforme se denota dos julgados abaixo:

CARF - Terceira Seção/ 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária

MATÉRIA: PIS/PASEP E COFINS AUTO DE INFRAÇÃO

ACÓRDÃO: 3401-002.677

Data da decisão: 12/09/2014

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008 BASE DE CALCULO. COFINS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGA E PASSAGEIROS. ISENÇÃO. No regime de incidência não cumulativa do Pis e da Cofins, a receitas decorrentes do transporte internacional de cargas, auferidas pela empresa transportadora, pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições, ainda que o transporte seja realizado em embarcação afretada.

CARF - Terceira Seção/ 1ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária

MATÉRIA: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ACÓRDÃO: 3102-002.174

Data da decisão: 25/03/2014

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 da Contribuição ao
PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art.
14 da MP 2.15835/2001.*

Recurso Voluntário Provido.

Dessa forma, deve ser garantido à Contribuinte o reconhecimento do seu direito de beneficiar-se da isenção prevista no artigo 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Em vista do exposto, **voto** por dar provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte, de forma a desconstituir, em sua totalidade, o auto de infração ora recorrido.

Mônica Elisa de Lima - Relatora