



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.722594/2016-07
RESOLUÇÃO	3102-000.373 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KUEHNE + NAGEL SERVIÇOS LOGISTICOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência nos termos do voto da relatora.

Sala de Sessões, em 20 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Daniel Moreno Castillo (suplente convocado), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro (a) Karoline Marchiori de Assis, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Daniel Moreno Castillo.

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração lavrados para cobrança da contribuição ao PIS, acrescida de juros de mora e multa de ofício, no valor total de R\$13.039.405,49, e da COFINS, acrescida de juros de mora e multa de ofício, no valor total de R\$59.967.039,51, relativas ao ano-calendário de 2012.

	<u>PIS</u>	<u>COFINS</u>
Principal	5.853.942,43	26.921.368,06
Juros	2.795.006,28	12.854.645,46
Multa de ofício 75%	4.390.456,78	20.191.025,99
Total	13.039.405,49	59.967.039,51

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 179/215), o lançamento é fruto das seguintes acusações fiscais:

1. Os valores das receitas e ingressos informados pela empresa na planilha de controle interno entregue no curso da Fiscalização não correspondem aos valores informados na DRE e na contabilidade;

2. Embora os contratos apresentados indiquem que o contribuinte presta serviços de transporte de carga, logística e gerenciamento de documentos em operações de comércio exterior, não há direito à isenção prevista no artigo 14, inciso V, § 10 da MP 2.158-35/2001, porque os documentos apresentados não comprovam a prestação de serviço de transporte internacional e não foram demonstradas quais as contas compõem as "receitas do transporte internacional";

3. Os ingressos financeiros recebidos pela empresa a título de reembolso de despesas incorridas em nome dos clientes não poderiam ter sido excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, por ausência de previsão nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, com a redação vigente em 2012; sendo certo que a possibilidade de exclusão das operações com conta alheia da base de cálculo das contribuições exsurgiu no mundo jurídico apenas com a vigência da Lei 12.973/2014;

4. Foram glosados os créditos relacionados às despesas de aluguéis pagos a pessoas físicas e aos encargos de depreciação sobre veículos, computadores, periféricos, máquinas de escritórios, móveis, utensílios e softwares;

5. Foram glosados os créditos relacionados às despesas com serviços e comissões, pois a empresa não apresentou documentação demonstrando tratar-se de insumos da atividade econômica;

6. As despesas com a Kuehne Nagel no exterior não dão direito a créditos de PIS e COFINS porque os prestadores de serviços são domiciliados fora do território nacional;

7. A empresa excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores contabilizados como *accrual*, pois a reversão das provisões previstas na legislação, quando

contabilizadas como receitas auferidas, não se confunde com a simples exclusão de valores provisionados revertidos, que nunca compuseram a base de cálculo das contribuições;

8. Os valores contabilizados como “exportação collect – KN exterior” foram indevidamente excluídos da base de cálculo das contribuições, pois embora o contribuinte alegue tratar-se de receitas de exportação, não sujeitas à tribulação, nos termos dos artigos 5º, II, e 6º, II, das Leis 10.637/02, e 10.833/03, quando se analisa os contratos, fica evidente tratar-se de operações internas, pois os clientes são empresas nacionais;

9. Foram glosados os créditos relacionados às despesas com SISCOMEX, porque tais serviços não são insumos da atividade econômica;

10. Foram glosados os créditos relacionados às despesas com telefonia e internet, por serem serviços utilizados por todos os setores da empresa;

11. Foram glosados os créditos relacionados às despesas com manutenção de sistemas e cessão de direitos de software, porque estes não geram direito ao creditamento.

A Recorrente apresentou impugnação ao lançamento (fls. 243/347) alegando, em síntese:

- Nulidade do lançamento por ofensa ao artigo 142 do CTN, por terem sido ignoradas as planilhas de controle interno, que representam as receitas registradas na contabilidade, como atesta o Relatório Técnico elaborado pela auditoria independente Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda;

- As receitas oriundas do transporte internacional de cargas devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS em razão da isenção prevista no artigo 14, inciso V, § 10 da MP 2.158-35/2001, já que os documentos apresentados comprovam a natureza dos serviços e o registro em sua contabilidade, como atestado pelo Relatório da Deloitte;

- As receitas decorrentes da prestação dos serviços de transporte internacional de cargas estão isentas do PIS e da COFINS, quer a pessoa jurídica que preste os serviços esteja localizada no Brasil, quer esteja localizada no exterior, quer o tomador dos serviços de transporte esteja localizado no Brasil, quer esteja localizado no exterior;

- A isenção do PIS e das COFINS em relação às receitas do transporte internacional de cargas também se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços de transporte internacional mediante contratação de terceiros para realização do transporte propriamente dito;

- Quanto às atividades de despacho aduaneiro e às atividades logísticas acessórias ao transporte internacional, tais serviços envolvem o pagamento de valores a terceiros e taxas em nome dos clientes, que reembolsam a empresa pela antecipação dessas despesas;

- Apenas os pagamentos que se referem aos serviços prestados são classificados como receitas próprias e, dessa forma, podem estar sujeitos à incidência das contribuições, razão pela qual esses reembolsos devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições;

- De acordo com a doutrina e a jurisprudência, o conceito de receita corresponde apenas aos valores que se incorporam efetivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, e não meros ingressos financeiros no caixa da pessoa jurídica ou em suas contas bancárias;

- Diversamente do que afirma a Autoridade Fiscal, a Lei nº 12.973/14 apenas veio alinhar o texto da legislação do PIS e da COFINS ao conceito jurídico de receita há muito tempo consagrado pelo legislador;

- Quanto à exclusão do *accrual* da base de cálculo das contribuições, a empresa afirma que, uma vez contratada por seus clientes, reconhecia em sua contabilidade provisões relativas aos valores que seriam incorridos, em nome destes, para desempenho das atividades contratadas;

- Referidos valores eram lançados na contabilidade antes do efetivo recebimento. Concretizadas as operações realizadas em benefício dos seus clientes, cujo pagamento era por conta destes, mediante adiantamento ou reembolso, os valores lançados como provisão eram revertidos e o montante da provisão dava lugar ao efetivo custo lançado como despesa;

- Os valores provisionados nada mais são do que controles contábeis acerca das despesas a serem incorridas em nome dos clientes, cujos valores seriam reembolsados no futuro. Nos termos da legislação do PIS e da COFINS, as reversões de provisões que não representem ingresso de novas receitas não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS;

- As despesas relativas a “serviços e comissões”, inclusive aqueles prestados por Veconinter, SISCOMEX e manutenção de sistemas, são insumos na prestação dos serviços passíveis de creditamento, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

- A Veconinter é uma empresa especializada na prestação de serviços de cobrança de *demurrage*, que é o valor cobrado pelo transportador ou operador logístico pela sobrestadia do *container*, quando este fica em poder do contratante mais tempo do que o acordado;

- Como a gestão e a cobrança da *demurrage* é uma atividade necessária e intrinsecamente relacionada à prestação de serviços de transporte e de operador logístico, é assegurado o direito à apropriação de créditos sobre as despesas incorridas com a contratação dos serviços da Veconinter;

- Quanto às despesas com acesso ao SISCOMEX e manutenção de sistemas, a prestação de serviços de despacho aduaneiro depende do acesso a plataformas eletrônicas, acessadas por meio da internet, e da utilização de programas de computador que permitam o processamento eletrônico de um grande volume de informações;

- No período autuado, os usuários do Siscomex usavam linhas dedicadas, disponibilizadas por operados como Embratel, Accestage, CDT, Databras e Vivo, que as conectava diretamente ao portal do Serviço Federal de processamento de Dados (SERPRO), por meio do qual era possível ter acesso ao SISCOMEX. Considerando que o acesso ao SISCOMEX é condição para

desenvolvimento das atividades de despacho aduaneiro, não restam dúvidas que essas despesas geram créditos de PIS e COFINS;

- A Fiscalização argumenta que os dispêndios com telefonia e internet são atribuíveis a todos os setores da empresa. Contudo, se o obstáculo encontrado pela Autoridade Fiscal para reconhecimento do crédito se referia unicamente à suposta ausência de segregação de valores, o que está sob discussão não é a qualificação do dispêndio como insumo, mas sim a quantificação do respectivo crédito;

- No que se refere às despesas com manutenção de sistemas, tais despesas estão relacionadas à contratação dos prestadores de serviço Softway S/A e Leonar Informática e Sistema;

- A época dos fatos, a Softway era a fornecedora dos sistemas ImportSys e BrokerSys, responsáveis por atender os registros de Declaração de Importação (DI) e Licença de Importação (LI); enquanto a empresa Leonar Informática era a responsável por atender aos registros de LI e DI em operações de grande volume realizadas com montadoras de veículos;

- Essas ferramentas eletrônicas eram utilizadas para efetuar o registro de 2.800 processos de importação por mês (DI e LI), sendo fundamentais para efetivar, no SISCOMEX, a nacionalização dos milhares de veículos e peças importados pelos clientes, sendo evidente tratar-se de insumos que geram direito a créditos de PIS e COFINS;

- O aproveitamento dos créditos de depreciação de bens do ativo imobilizado e do aluguel observa as condições impostas na legislação, uma vez que os bens são utilizados diretamente na prestação dos serviços;

- Quanto à glosa de créditos relacionados a encargos de depreciação sobre veículos, computadores e periféricos, máquinas de escritórios, móveis e utensílios e software, a Autoridade Fiscal não se atentou para a sua relevância para o desenvolvimento dos serviços prestados, visto que, sem a atividade gerencial e estratégica desenvolvida nos escritórios, o despacho aduaneiro, o transporte internacional e as operações logísticas seriam inviabilizados;

- Quanto à glosa de créditos relacionados à locação de bens imóveis, embora sua propriedade fosse de pessoa física, a relação do contribuinte se dava somente com as imobiliárias;

- Na modalidade 'collect', o pagamento pelo serviço do transporte é de responsabilidade do adquirente da mercadoria, situado fora do território nacional. O residente no exterior entrega os recursos à Kuehne Nagel de seu país de origem, que os remete ao Brasil para liquidar suas obrigações;

- Para atestar as remessas entre o contribuinte e Kuehne+Nagel International AG no exterior, foram apresentados 26 (vinte e seis) contratos de câmbio, a planilha Clearing-2012 e a planilha 'Composição-Export-Collect', cujas informações podem ser cruzadas;

- Assim, deve ser reconhecida, ao menos, a isenção do PIS e da COFINS em relação aos valores que constam na conta contábil "exportação collect", por se tratar de receitas

decorrentes de exportação de serviços, isentas das contribuições, nos termos do artigo 14, inciso III, da MP 2.158-35/2001;

- No caso da multa decorrente de lançamento de ofício, a incidência dos juros, se devidos, deveria ocorrer a partir do trigésimo dia após a ciência do lançamento, quando restaria configurada a mora. Assim, é indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal.

A empresa de auditoria independente Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda emitiu o "Relatório Técnico - Resposta a Quesitos" (fls. 893/3369), a pedido da Recorrente.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/BEL, através da Resolução nº 593 (fls. 3370/3391), determinou a realização de diligência para que fossem analisados os documentos relacionados às receitas oriundas do transporte internacional de cargas, nos seguintes termos:

"A fiscalização assevera que "O Contrato Social do contribuinte abre a possibilidade de que sejam exploradas tanto as atividades de agenciamento e logística quanto os transportes internacionais", e, acrescenta "E o que se vê dos contratos apresentados é que a fiscalizada atuou junto aos seus clientes, tanto nos serviços de logística e gerenciamento de documentos em operações de comércio exterior quanto nos serviços de transporte de cargas em si."

A Fiscalização diz que em 04/11/16 compareceu ao domicílio fiscal do contribuinte, quando foi feita uma apresentação das operações da empresa, seguindo a nova linha de defesa, de que quase todos os serviços prestados se referiam a transporte internacional de cargas, e que foram também apresentados alguns documentos ("files"), que não comprovaram o alegado. Entretanto, não constam nos autos explicação o que seriam "files".

O sujeito passivo por sua vez diz "Durante a fiscalização, além dos contratos firmados com seus clientes, trouxe aos autos os "files" do seu sistema os quais contém jogos de documentos que comprovam as operações de transporte internacional de carga. Cada "file" é basicamente composto por: (i) nota de débito emitida pela Impugnante ao cliente; (ii) conhecimentos de transporte internacional marítimo e aéreo (Bill of Lading, no caso dos transportes marítimos, e Air WayBill, no caso dos transportes aéreos), os quais comprovam a origem e o destino das cargas nos transportes; e, (iii) suporte contábil que demonstra o registro desses valores na contabilidade da Impugnante". Juntou aos autos diversos documentos entre os quais "Bill of Lading" e "Air WayBill".

Se o Contrato Social do contribuinte abre a possibilidade de que sejam exploradas as atividades de transportes internacionais, e o que se vê dos contratos apresentados é que a fiscalizada atuou junto aos seus clientes nos serviços de transporte de cargas, segundo afirma a fiscalização no Termo de Constatação Fiscal, a juízo deste julgador, necessário se faz que os autos sejam baixados em diligência, haja vista que o sujeito passivo trouxe aos autos documentos que alega

comprovarem a prestação de serviços de transporte internacional, e que ainda não foram analisados pela fiscalização, a quem cabe a 1ª análise.”

Após os procedimentos necessários à realização da diligência, a fiscalização emitiu Relatório Fiscal (fls. 3396/3408).

Quanto ao "Relatório Técnico - Resposta a Quesitos" da empresa de auditoria independente Deloitte Touche Tohmatsu Consultores Ltda, segue reproduzida a conclusão da diligência fiscal:

“Inicialmente cabe ressaltar que o “Relatório Técnico” apresentado (que foi juntado na íntegra às fls. 893 a 3369) foi elaborado a pedido da impugnante e faz as seguintes ressalvas:

“Reportamos aqui o nosso entendimento e conclusões na qualidade de consultores tributários, com base em metodologia própria e testes realizados para atender ao escopo proposto, por amostragem”.

“Em resumo, a amostra levou em consideração o total de 389 Files, com seus respectivos documentos (notas de débito, conhecimentos de embarque e telas dos lançamentos contábeis), resultando no total de aproximadamente 2300 documentos”.

“Os documentos citados cobrem, aproximadamente, 1916 do total de receitas auferidas pela K+N em 2012 e cerca de 3916 do total de receitas de Transporte Internacional de carga”.

Assim, de imediato pode-se concluir que a amostragem realizada reflete apenas uma pequena parte do faturamento da empresa, e as conclusões apresentadas no “Relatório Técnico”, as quais serão objeto de análise posterior, não podem ser extrapoladas para toda a receita auferida pela impugnante.

Mesmo porque não há na contabilidade uma segregação de contas de transporte internacional de cargas, como inclusive atesta o referido “Relatório Técnico” ao afirmar que “a estrutura de Balancete utilizada pela K+N no ano de 2012 não continha conta contábil específica para lançamento das receitas oriundas da prestação de serviços de transporte internacional de cargas”.

(...)

Merece destaque a enorme diferença entre o que alegou a impugnante em 27/10/16, de que “Como pode ser verificado da documentação ora acostada, parte significativa dos valores recebidos pela Requerente, que representa aproximadamente 90% do montante total dos ingressos recebidos em 2012, está diretamente vinculada ao transporte internacional de cargas” e o que concluiu o “Relatório Técnico”, ao afirmar que “As receitas relacionadas à prestação de serviços de transporte internacional de cargas corresponderam, segundo o mesmo DRE, à aproximadamente 41% do valor total da receita operacional do período (R\$ 597.476.441,17)”.

Quanto à análise dos “files”, a diligência fiscal concluiu o seguinte:

“File 7200-3435-203.015 Análise: O frete aéreo foi realizado por outra empresa do grupo internacional da Kuehne Nagel na China. Logo, o transportador internacional foi a empresa chinesa, sendo a impugnante tão somente o agente de cargas que contratou o serviço. Se foi com uma empresa coligada ou não, não faz diferença, o que importa é que esse faturamento não é isento para fins de apuração do PIS/COFINS.

Como se pode verificar, existem outros lançamentos que não dizem respeito ao transporte e que, em sua maioria, foram considerados como insumos no Termo de Verificação e Constatação Fiscal - PIS/COFINS.

O valor de R\$ 100,00 relativo a “reembolso despesas taxa cia aérea” foi registrado na conta “3011060 - prestação de serviços de operações logísticas”, mas no “Relatório Técnico” consta como sendo de frete, sendo que na coluna “Observação” diz: “Frete conforme posicionamento da KN”, isto é, registrou em conta de serviços e considera frete internacional.

E há ainda uma segunda nota de débito de “frete aéreo” que se refere a “diferença cambial”. Ora, se houve diferença cambial ela deveria ter sido disposta por todos os reembolsos da nota de débito, e não só sobre o frete aéreo. Na planilha do “Relatório Técnico” não há menção a essa segunda nota.

Concluindo, não se pode afirmar que quase toda a conta 30110040 refere-se a transporte internacional de carga. Como demonstrado, o ajuste cambial foi alocado somente no frete aéreo. Além disso, os documentos apresentados neste “file” não comprovam que a impugnante fez transporte internacional de cargas.

File 7200-3896-208.014 Análise: Novamente o frete aéreo foi realizado por outra empresa do grupo internacional da Kuehne Nagel na China, que foi o transportador internacional. A impugnante foi o agente de cargas que contratou o serviço.

Há também outros lançamentos que não dizem respeito ao transporte.

Mais uma vez o valor de R\$ 100,00 relativo a “reembolso despesas taxa cia aérea” foi registrado na conta “3011060 - prestação de serviços de operações logísticas”. Novamente no “Relatório Técnico” consta como sendo de frete, sendo que na coluna “Observação” diz: “Frete conforme posicionamento da KN”.

E, conforme já mencionado, há ainda uma segunda nota de débito de “taxa – ret. documento” que foi registrada como “frete” no sistema da impugnante. Não há documento retificando isso. Não há também nenhuma informação sobre isso no “Relatório Técnico”, bem como não há menção a essa segunda nota na planilha do referido relatório.

A conclusão é a mesma do “file” anterior, não se pode afirmar que quase toda a conta 30110040 refere-se a transporte internacional de carga. Como não há conta individualizada do suposto transporte internacional, o “Relatório Técnico” faz

referência ao sistema da impugnante. Só que ficou comprovado que a nota de débito nº 0056410, de “reembolso de taxa – ret. documento” foi registrada como “frete”. Isso foi encontrado em uma pequena amostragem. Mais uma vez os documentos apresentados no “file” não comprovam que a impugnante fez transporte internacional de cargas e não individualizam com precisão os itens do faturamento da impugnante.

Como último comentário deste item, é destacado o item 2.3 do “Relatório Técnico” (“Contabilização das Receitas de Transporte Internacional de Cargas”), onde é afirmado que “a estrutura utilizada pela K+N no ano de 2012 não continha conta contábil específica para lançamento das receitas oriundas da prestação de serviços de transporte internacional de cargas”. E é então apresentada uma tabela com a composição das contas onde foram lançados os valores entendidos pela impugnante como sendo de transporte internacional de cargas.

O que observa dessa tabela é que:

- A conta 3011004 envolve tanto frete nacional quanto internacional (não há nenhuma divisão nos lançamentos);
- Já a conta 3011060 refere-se a prestação de serviços de operações logísticas que vão desde “despesas taxa cia aérea” e “taxa – ret. documento”, a “IOF”, “despesa desconsolidação” e “serviços prestados de armazenagem”;
- A conta 3050002 é relativa a tarifa/tributo pagos em nome de clientes no desembaraço aduaneiro;
- E a conta 3011050 refere-se a frete rodoviário em nome de clientes.

Fica claro que há uma mistura de serviços de despachante aduaneiro com os de agenciador de cargas, além de taxas e tributos pagos em nome de clientes e em nome da impugnante (IOF), e tudo é considerado como transporte internacional de cargas.

File 7210-3436-201.012 Análise: O frete aéreo foi realizado por outra empresa do grupo internacional da Kuehne Nagel na China. Assim, o transportador internacional foi a empresa chinesa, sendo a impugnante tão somente o agente de cargas que contratou o serviço. Esse faturamento não é isento para fins de apuração do PIS/COFINS.

Há dois valores contabilizados na conta de transporte terrestre: R\$ 2.077,00 e R\$ 137,03. A impugnante transportou a mercadoria por via terrestre no Brasil e considera isso transporte internacional de cargas isento de PIS/COFINS. Não, esse transporte é nacional e sujeito à tributação.

Novamente existem outros lançamentos que não dizem respeito ao transporte, e que, em sua maioria, foram considerados como insumos no Termo de Verificação e Constatação Fiscal - PIS/COFINS.

O valor de R\$ 110,15 relativo a “reembolso de despesas com ISS” foi registrado na conta 3011060, que o “Relatório Técnico” afirma ter sido objeto de registro de

transporte internacional de cargas. Ora, a tributação do ISS também foi registrada nessa conta, e ela é descrita como “prestação de serviços de operações logísticas”. Logo, não há como afirmar que essa conta é isenta da tributação do PIS/COFINS, nem mesmo apurar o montante parcial que supostamente seria de transporte internacional de cargas.

A conclusão para este tipo de “file” ainda é a mesma, isto é, a impugnante realiza diversas atividades e as considera como transporte internacional de carga. Só que os documentos apresentados não comprovam que ela fez transporte internacional de cargas e que esse faturamento seria isento de PIS/COFINS.

File 7210-3816-211.013 Análise: O frete aéreo foi realizado por outra empresa do grupo internacional da Kuehne Nagel na Indonésia. Assim, o transportador internacional foi a empresa asiática, sendo a impugnante tão somente o agente de cargas que contratou o serviço. Esse faturamento não é isento para fins de apuração do PIS/COFINS.

Há dois valores contabilizados na conta de transporte terrestre: R\$ 14.882,16 e R\$ 918,68. Isso foi considerado como transporte internacional de cargas isento de PIS/COFINS embora a impugnante tenha transportado a mercadoria por via terrestre.

Novamente existem outros lançamentos que não dizem respeito ao transporte, e que, em sua maioria, foram considerados como insumos no Termo de Verificação e Constatação Fiscal - PIS/COFINS.

Conclusão: mesmo tipo de “file” onde a impugnante realiza diversas atividades e as considera como transporte internacional de carga. Os documentos apresentados não comprovam que ela fez transporte internacional de cargas e que esse faturamento seria isento de PIS/COFINS.

Outro destaque que se faz é que em vários casos a planilha do “Relatório Técnico” (Anexo IV) informa na coluna “Observação” que se trata de “Operação de Exportação”, o que não procede, visto que o aeroporto de destino é sempre Viracopos/SP. Isso comprova mais uma vez que algumas das informações do referido relatório estão equivocadas, o que não permite usar a amostragem para extrapolar as conclusões.

File 7200-9525-212.011 Análise: O frete marítimo foi realizado por outra empresa do grupo internacional da Kuehne Nagel em Cuba. Assim, o transportador internacional foi a empresa cubana, sendo a impugnante tão somente o agente de cargas que contratou o serviço e assinou o B/L. Esse faturamento não é isento para fins de apuração do PIS/COFINS.

Novamente existem outros lançamentos que não dizem respeito ao transporte, e que, em sua maioria, foram considerados como insumos no Termo de Verificação e Constatação Fiscal - PIS/COFINS.

Destaca-se também que além da nota de débito há uma nota de crédito, que comprova que foi pago à empresa do mesmo grupo em Cuba, o serviço realizado de transporte internacional. Não é possível identificar a conta onde foi realizado o registro (mas a análise do próximo “file” abaixo permitiu verificar que se trata de faturamento entre empresas do mesmo grupo econômico no exterior).

A conclusão para este tipo de “file” ainda é a mesma, isto é, a impugnante realiza diversas atividades e as considera como transporte internacional de carga. Só que os documentos apresentados não comprovam que ela fez transporte internacional de cargas e que esse faturamento seria isento de PIS/COFINS.

File 7200-9559-205.011 Análise: O frete marítimo foi realizado por outra empresa do grupo internacional da Kuehne Nagel na Turquia, que foi o transportador internacional. A impugnante foi o agente de cargas que contratou o serviço e procedeu ao desembarço da mercadoria. Esse faturamento não é isento para fins de apuração do PIS/COFINS.

No “file” em questão, além da nota de débito há também uma nota de crédito, que comprova que foi pago à empresa do mesmo grupo na Turquia (que foi quem realizou o transporte internacional) um valor referente aos serviços prestados. A contabilização, inclusive, se deu na conta “3321007 – FATURAMENTO INTERCIAS”.

A conclusão é a mesma. A impugnante realiza diversas atividades e as considera como transporte internacional de carga. Só que os documentos apresentados não comprovam que ela o fez e que esse faturamento seria isento de PIS/COFINS. Neste caso ficou demonstrado que quem fez tudo foi a empresa do mesmo grupo na Turquia.

Files Físicos Os chamados “files físicos” são de mesma natureza dos “files” anteriores, de modo que a análise individual deles não precisa ser descrita.

Ressalta-se aqui os diversos “files” cujos objetos são apenas despesas diversas (“reembolso desp. tx. Segurança – armador”, “reembolso despesas taxa cia aérea”, “reembolso de taxa de combustível”, etc.) que foram registrados na conta “3011060 - prestação de serviços de operações logísticas”, mas no “Relatório Técnico” consta como sendo de frete, sendo que na coluna “Observação” diz: “Frete conforme posicionamento da KN”, isto é, novamente registrou em conta de serviços e considera como frete internacional.

Outro exemplo de inconsistência do “Relatório Técnico” é o “file” 7220-3348-206.017, cujo valor no referido relatório (que seria de frete internacional) é de R\$ 15.585,07, mas a nota de débito acostada às fls. 2223 (nº 0065088) é só de serviços, num total de R\$ 575,92.

As conclusões são as mesmas, isto é, os documentos apresentados nos “files” não comprovam que a impugnante fez transporte internacional de cargas e não individualizam com precisão os itens do faturamento da impugnante. Foram encontradas, mesmo nessa pequena amostra anexa ao “Relatório Técnico”, diversas contabilizações em outras contas que não de frete, relativas a outros

serviços prestados, muitos deles realizados por empresas do mesmo grupo no exterior, além de notas de crédito que reforçam o entendimento adotado pela Fiscalização.”

A Recorrente refuta o resultado da diligência fiscal realizada (fls. 3418/3460), afirmando que:

- Além dos contratos firmados, foram apresentados os "files" do sistema, compostos por nota de débito emitida ao cliente e conhecimentos de transporte internacional marítimo e aéreo (Bill of Lading e Air WayBill), que comprovam a origem e o destino das cargas; além do suporte contábil, que demonstra o registro desses valores na contabilidade da empresa;

- Com base em uma análise enviada de apenas 6 (seis) dos 389 (trezentos e oitenta e nove) files apresentados, a fiscalização concluiu que não haveria direito à isenção sobre as receitas do transporte internacional;

- Embora a Autoridade Fiscal tenha concluído, em um primeiro, que a empresa havia sido contratada para a prestação do serviço de transporte, posteriormente, quando da elaboração da Informação Fiscal, passou a defender que a empresa atua como agente de cargas;

- Embora a empresa cobrasse de seus clientes um valor total pelo serviço de transporte internacional, tal valor era decomposto, para fins gerenciais, em alguns dos itens de custos incorridos para a realização do transporte, os quais foram identificados pela auditoria independente;

- O procedimento adotado decorria da orientação da matriz do grupo no exterior, acerca da apresentação das demonstrações financeiras e contas contábeis. Entretanto, a despeito disso, os valores que efetivamente se relacionam ao transporte internacional são claramente identificáveis;

- Para fins de determinação das receitas relativas ao transporte internacional de cargas, apenas os valores que efetivamente se referiam ao transporte foram considerados como tal. Ao contrário do que afirmou a fiscalização, o valor incluído na nota de débito como "reembolso de taxa", por exemplo, não foi considerado como receita de transporte internacional;

- Os valores relativos à rubrica "reembolso de despesas de taxas de cia aérea" são receitas de transporte internacional de cargas, por comporem o custo total do serviço prestado pelas companhias aéreas envolvidas no transporte físico das cargas. Esse valor era pago pela empresa às partes que efetivamente movimentavam a mercadoria e posteriormente cobrado de seus clientes, nos termos negociados;

- O mesmo racional se aplica à rubrica "reembolso de taxa de combustível", uma vez que essa taxa também era devida aos armadores e companhias aéreas em decorrência de gastos adicionais com combustível, conforme é praxe no transporte internacional;

- É equivocada a premissa adotada pela Fiscalização na Informação Fiscal, no sentido de que a empresa não realizaria transporte internacional de cargas porque o frete aéreo ou marítimo era realizado por outra empresa;

- Em linha com a redação do artigo 730 do Código Civil, quando alguém se obriga a transportar de um lugar para outro, pessoas ou coisas, se está diante de um contrato de transporte, sendo relevante para tal fim, quem assume a responsabilidade, independentemente de ser a pessoa jurídica que efetivamente desloca a mercadoria de um ponto para outro;

- A empresa possui certificado de registro perante a Associação Internacional de Transporte Aéreo (International Air Transportation Association - IATA), o que a autoriza a prestar os serviços de transporte aéreo internacional;

- A empresa possui registro de agente desconsolidador (NVOCC) perante a Agência Nacional de Transportes Aquaviários – ANTAQ, o que a autoriza a prestar os serviços de transporte marítimo internacional;

- O agente desconsolidador é um transportador que atua diretamente na cadeia do transporte internacional, nos termos do artigo 2º, parágrafo 1º, inciso IV, alínea "e" da Instrução Normativa RFB nº 800/07;

- O fato de a empresa contar com terceiros para a realização do transporte físico propriamente dito, tais como os armadores dos navios e companhias aéreas, não descaracteriza a atividade por ela realizada;

- Nos termos do artigo 5º da Lei nº 9.611/98, o Operador de Transporte Multimodal é a pessoa jurídica contratada como principal para a realização do Transporte Multimodal de Cargas da origem até o destino, por meios próprios ou por intermédio de terceiros;

- O CARF já reconheceu tratar-se de transporte internacional de cargas, mesmo que a empresa utilizasse espaços em ativos de terceiros para a realização do transporte (acórdão 3102-002.174 e acórdão 3401-002.677);

- De acordo com a Solução de Consulta no 397, o transporte internacional de cargas é aquele cujo ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional, mesmo que o tomador e o prestador dos serviços sejam domiciliados no Brasil e o pagamento em Reais;

- O conhecimento de transporte é documento hábil a comprovar o recebimento da mercadoria na origem e a obrigação de entregá-la no destino, como reconhecido no Acórdão 3401-002.931.

Sobreveio o Acórdão nº 01-36.026 (fls. 4021/4070), proferido na sessão de 14 de dezembro de 2018, através do qual a 3ª Turma da DRJ/BEL julgou a impugnação procedente em parte, nos termos da ementa reproduzida abaixo:

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

Ano-calendário: 2012

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins não cumulativa, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

ISENÇÃO. RECEITA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.

Com o advento da MP nº 1.858-6, atual MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, artigo 14, inciso V e § 1º, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, as receitas de transporte internacional de cargas ou passageiros estão isentas da Cofins não cumulativa desde que comprovado com documentos hábeis.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Na sistemática não cumulativa, a COFINS incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas incluídas as receitas operacionais e não operacionais, inclusive receitas financeiras, uma vez que inexistente dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo respectiva.

COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da COFINS não cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, ou quando restar demonstrado de forma indubitosa que atende ao conceito de insumo esposado pelo STJ no julgamento no Recurso Especial (RESP) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos arts. 1.036 e seguintes do vigente Código de Processo Civil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS não cumulativo, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

ISENÇÃO. RECEITA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL.

Com o advento da MP nº 1.858-6, atual MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, artigo 14, inciso V e § 1º, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, as receitas de transporte internacional de cargas ou passageiros estão isentas do PIS não cumulativo desde que comprovado com documentos hábeis.

PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Na sistemática não cumulativa, o PIS incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas incluídas as receitas operacionais e não operacionais, inclusive receitas financeiras, uma vez que inexistente dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo respectiva.

PIS. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS não cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, ou quando restar demonstrado de forma indubitosa que atende ao conceito de insumo proferido pelo STJ no julgamento no Recurso Especial (RESP) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos arts. 1.036 e seguintes do vigente Código de Processo Civil.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.

Interpretam-se literalmente os dispositivos que tratam de isenção tributária. Somente as receitas que comprovadamente sejam originárias da prestação de serviço de transporte internacional de cargas são isentas do PIS e da Cofins e devem ser excluídas da base de cálculo dessa contribuição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Em face do princípio da legalidade, os atos administrativos nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Em consequência, matérias que não foram expressamente questionadas na Impugnação não compõem o objeto do litígio, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532/97.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

A alegação de nulidade do lançamento foi rechaçada sob o fundamento de que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e foi garantido

o mais absoluto direito de defesa. Ademais, a Recorrente rebateu cada uma das acusações, demonstrando ter plena compreensão e entendimento das infrações apontadas.

A DRJ entendeu ilegítimas as exclusões da base de cálculo realizadas a título de isenção, com base no artigo 14, inciso V, da MP nº 2.158/2001, asseverando que, pelos conhecimentos de embarque trazidos aos autos, foi possível verificar que as empresas emissoras eram estabelecimentos do grupo Kuehne Nagel localizadas em outros países, sendo estes, portanto, os executores do transporte internacional de cargas, tendo a Recorrente executado apenas o serviço de agenciamento de cargas nas áreas de transporte aéreo e marítimo, para intermediar e facilitar o acesso de seus clientes aos prestadores de serviço de transporte, de forma a operacionalizar as operações de comércio exterior.

Ainda nessa seara, o acórdão recorrido esclarece que não há controvérsias sobre a possibilidade de prestação de serviço de transporte internacional de cargas por terceiros. Entretanto, a Recorrente não teria trazido aos autos os contratos firmados com os proprietários de embarcações.

Quanto aos valores excluídos da base de cálculo das contribuições, por não se referirem a receitas de prestação de serviços, mas a recuperação de custos (reembolso de clientes), a Delegacia de Julgamento concluiu que tais exclusões não encontram amparo no artigo 1º, § 3º, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A esse respeito, a Turma Julgadora esclarece que as recuperações de despesas são consideradas receitas por força do disposto no artigo 44, inciso III, da Lei nº 4.506/1964, e no artigo 392, inciso II, do RIR/1999 e, como tal, inserem-se no campo de incidência do PIS e da COFINS.

Ainda de acordo com o acórdão recorrido, somente a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014 as receitas decorrentes de operações em conta alheia deixaram de constituir fato gerador e base de cálculo das exações.

A DRJ também reputou correto o procedimento fiscal quando desconsiderou as exclusões dos valores provisionados revertidos (*accrued*) da base de cálculo do PIS e da COFINS, por falta de previsão legal. Segundo o acórdão recorrido, a Recorrente confundiu a exclusão das reversões das provisões, previstas na legislação do PIS/COFINS, quando estas são contabilizadas como receitas auferidas, com a simples exclusão de valores provisionados.

Quanto aos valores excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob alegação de tratar-se de receitas de exportação de serviços (Exportação Collect - KN Exterior), a DRJ entendeu que a Recorrente não comprovou a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, haja vista que os contratos apresentados foram firmados com empresas brasileiras e, nas planilhas apresentadas, não existe nenhuma explicação de como a empresa chegou aos valores lançados.

Com relação aos créditos relacionados a despesas com aluguéis, a DRJ asseverou que o artigo 3º, inciso IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 dispõe claramente que somente dão direito a créditos os aluguéis pagos a pessoas jurídicas, razão pela qual foi mantida a glosa.

Com relação aos créditos relativos aos valores pagos à “Veconinter Serviços Administrativos Marítimos Ltda” a título de *demurrage*, no valor de R\$2.861.976,91, a DRJ asseverou que a empresa, mesmo intimada para tanto, não apresentou as notas fiscais que teriam dado suporte a precitada despesa, razão pela qual foi mantida a glosa.

A DRJ acrescentou que, por ter o contribuinte comprovado com documentação hábil os gastos referentes a despesas com *demurrage*, no montante anual de R\$28.841.876,22, a fiscalização os considerou como insumos que dão direito a créditos na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS.

Quanto às despesas com acesso ao siscomex e manutenção de sistemas, a DRJ concluiu que tais despesas atendiam aos critérios de essencialidade e relevância, nos termos da decisão proferida pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170-PR, determinando a reversão das glosas.

Por fim, a DRJ asseverou que, ao determinar a incidência da Taxa Selic sobre os débitos para com a União, o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 autorizou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

No que tange aos créditos calculados sobre despesas com KN Exterior, no valor de R\$ 290.215.733,29, e sobre as despesas de serviços e comissões, no valor de R\$ 7.030.792,95, a DRJ entendeu que o contribuinte não impugnou tais matérias, restando preclusa a oportunidade de contestar as respectivas glosas, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972. Desse modo, os julgadores determinaram o desmembramento do processo para cobrança da parte não impugnada através do apenso nº 16151.720393/2018-15.

A Recorrente opôs Embargos de Declaração (fls. 4090/4099), afirmando que houve impugnação específica das rubricas relativas às contas “4011080 – Serviços e Comissões” e “4121000 – Despesas com KN Exterior”, o que foi acatado pela DRJ/BEL, através do Acórdão nº 01-36.102 - Revisa do Acórdão nº 01-36.026 (fls. 4106/4155).

Em seguida, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 4159/4258) e memoriais (fls. 4464/4474), nos quais reitera os argumentos da impugnação e da manifestação sobre a diligência fiscal, à exceção da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, que não foi objeto de irresignação.

De novidade, a Recorrente acrescentou a alegação de nulidade da decisão de primeiro grau por ofensa aos artigos 29, 31 e 59, II do Decreto nº 70.235/72, em razão da ausência de análise das provas, e por violação ao artigo 146 do CTN, devido à alteração do critério jurídico do lançamento.

Além disso, a Recorrente requereu a conversão do julgamento em diligência porque, segundo ela, a primeira diligência realizada nos autos, cumprida por meio da Informação Fiscal de fls. 3396/3408, não apresentou resultado conclusivo sobre as receitas vinculadas ao transporte internacional, escolhendo o caminho mais fácil, no sentido de descaracterizar todas as operações.

O recurso foi instruído com cópia do Acórdão nº 3302-005.843 (fls. 4419/4444), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, na sessão de 25 de setembro de 2018, nos autos do processo administrativo nº 19515.722003/2013-59, que se refere à exigência de PIS e COFINS, do período de janeiro a dezembro de 2009, em relação ao mesmo contribuinte.

Segundo a Recorrente, nesse julgamento, o CARF teria examinado suas atividades e o correto tratamento tributário, cancelando a autuação fiscal que tinha exatamente as mesmas premissas do auto de infração aqui questionado.

O recurso também foi instruído com um parecer emitido pela ANAC sobre a atividade de “transportador contratual” (fls. 4445/4447), elaborado em 17/05/2018, a pedido do contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Preliminar de nulidade do lançamento

Preliminarmente, a Recorrente alega a nulidade do auto de infração em face da suposta precariedade do procedimento fiscal de lançamento, pelo não exame da documentação apresentada, com violação ao artigo 142 do CTN.

Quanto à alegação fiscal de que não teria sido demonstrada a composição das contas contábeis que perfazem as “receitas do transporte internacional”, a Recorrente aduz que a fiscalização não solicitou esclarecimentos e a diligência realizada resultou em uma análise precária das notas de débito, dos documentos de suporte do transporte internacional – *bill of lading* e *air waybill* – e das planilhas por ela disponibilizadas.

Não assiste razão à Recorrente.

Pela leitura dos autos, vê-se que a Autoridade Fiscal teve o cuidado de narrar o contexto em que a autuação ocorreu, as infrações praticadas e os fundamentos legais do lançamento, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

A Recorrente apresentou defesa devidamente instruída com parecer técnico de auditoria independente, na qual rebateu cada uma das acusações com veementes argumentações, demonstrando ter plena compreensão das infrações que lhe foram imputadas.

Ademais, a 3ª Turma de Julgamento da DRJ/BEL, através da Resolução nº 593 (fls. 3370/3391), atendeu ao pedido da Recorrente e determinou a realização de diligência para que fossem analisados os documentos relacionados às receitas oriundas do transporte internacional de cargas – o que foi devidamente cumprido pela fiscalização, conforme conclusões formalizadas na Informação Fiscal (fls. 3396/3408), da qual foi dada ciência à Recorrente, que teve oportunidade de se manifestar sobre ela (fls. 3418/3460).

A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que não se declara a nulidade do Auto de Infração quando a autoridade fiscal apresenta clara descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e da penalidade, bem como adequada instrução probatória e o contribuinte é validamente intimado para responder a todos os atos praticados no processo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento de direito defesa e falta de fundação legal, o Auto de Infração que apresenta perfeita descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e penalidade, bem como adequada instrução probatória.”

(CARF, Processo nº11131.000697/2007-24, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3102-00.805 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de outubro de 2010)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte toma ciência de todo o conteúdo do auto lavrado, inclusive da diligência requerida, tendo assim todo o necessário a produzir sua defesa.”

(CARF, Processo nº 10120.721835/201236, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2803003.944 – 3ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento, Sessão de 04 de dezembro de 2014)

Como não houve cerceamento de defesa e todos os atos foram praticados por autoridade competente, não vislumbro qualquer circunstância que se amolde às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235/172 e que macule de nulidade o lançamento.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância

Ainda em preliminar, a Recorrente alega a nulidade da decisão de primeira instância por ofensa aos artigos 29, 31 e 59, II do Decreto nº 70.235/72, em razão da ausência de análise das provas, e por violação ao artigo 146 do CTN, devido à suposta alteração do critério jurídico do lançamento.

Segundo a Recorrente, a alteração do critério jurídico deveu-se ao fato de que, em um primeiro momento, com base nos contratos apresentados, a fiscalização concluiu que a empresa prestava serviços de transporte internacional, e que, após análise dos conhecimentos de carga aéreos e marítimos, concluiu que a empresa, na verdade, prestava serviços de agente de cargas, pois se limitava a intermediar a contratação de transportadoras domiciliadas no exterior.

Não assiste razão à Recorrente.

Tendo a Delegacia de Julgamento acatado o pedido de realização de diligência, e tendo baseado seu entendimento nas conclusões adotadas pela fiscalização com base na documentação analisada, descabe a alegação de que os julgadores de primeira instância não apreciaram as provas dos autos.

Também não há que se falar em alteração do critério jurídico do lançamento: as conclusões da fiscalização não se alteraram – permaneceu o entendimento de que, a despeito da previsão no contrato social da empresa e nos contratos de prestação de serviços firmados com os clientes, não teria sido comprovado que a Recorrente, de fato, havia prestado serviços de transporte internacional.

O fato de ter sido adotado entendimento contrário ao interesse do contribuinte não implica tenha havido desconsideração da prova dos autos e muito menos alteração do critério jurídico do lançamento.

Portanto, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância.

Necessidade de conversão do julgamento em diligência

Isenção sobre receitas de serviço de transporte internacional de cargas

No Termo de Verificação e Constatação Fiscal, embora se reconheça que a Recorrente exerce a prestação de serviço de transporte internacional foi afastada a isenção sobre tais receitas (art. 14, inciso V, § 1º da MP nº 2.158-35/2001), ao fundamento de que não teria havido comprovação por parte da Recorrente dos valores relacionados às atividades de transporte internacional;

Em 04/11/2016, a fiscalização compareceu ao domicílio fiscal da Recorrente, quando foi feita uma apresentação das operações realizadas, tendo a Recorrente alegado que

quase todos os serviços prestados se referiam a transporte internacional de cargas, tratando-se, portanto, de receitas isentas. Foram apresentados alguns documentos (*files*), que a fiscalização entendeu não serem capazes de comprovar o alegado.

Com relação à "planilha_transporte_internacional" (Hash Code nº c48cbef7-88a57eba-3c0cc806-43a89101), apresentada pela Recorrente em 29/11/16, para comprovar a atividade de transporte internacional de cargas, a fiscalização apontou que não há compatibilidade entre as DRE e as contas contábeis que compuseram a planilha "MEMORIA__DE_CALCULO_PIS_COFINS_2012" (substituída pela planilha "MC PIS__COFINS_2012").

Sendo assim, asseverando que a Recorrente não demonstrou quais contas compunham a chamada "receita de transporte internacional de carga e reembolso", a fiscalização concluiu que esta não fazia jus à isenção prevista no artigo 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Em sua Impugnação, a Recorrente alega que possui (1) registro perante a Associação Internacional de Transporte Aéreo, o que a caracterizaria como uma transportadora aérea internacional; e (2) registro de agente desconsolidador perante a ANTAQ, o que a caracterizaria como uma transportadora marítima internacional, nos termos do artigo 2º, § 1º, inciso IV, "e", da IN RFB nº 800/07.

A DRJ entendeu correto o procedimento da autoridade fiscal que desconsiderou as exclusões da base de cálculo realizadas pela Recorrente.

Reconhece o acórdão recorrido que, com o advento da MP nº 1.858-6, atual MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, artigo 14, inciso V e § 1º, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/1999, as receitas de transporte internacional de cargas ou passageiros estão isentas da Cofins não cumulativa desde que comprovadas com documentos hábeis.

Contudo, segundo o acórdão recorrido, embora não haja controvérsia quanto à possibilidade de o transporte internacional de cargas ser realizado por terceiros, caso tivesse havido a contratação de armadores para execução do transporte internacional de cargas em lugar da Recorrente, esta deveria ter trazido aos autos os contratos firmados com os proprietários de embarcações brasileiras ou estrangeiras, situação em que haveria duas relações jurídicas distintas: (1) uma entre a Recorrente e a empresa que contratou o serviço de transporte; e (2) outra entre a Recorrente e a empresa brasileira ou estrangeira proprietária das embarcações afretadas.

Entendendo que inexistem nos autos elementos que demonstrem, de forma incontroversa, que a Recorrente executou transporte internacional de cargas, por via marítima ou aérea, ou que contratou outras empresas para executar o transporte contratados com seus clientes, a DRJ concluiu ser inaplicável a isenção prevista no artigo 14, inciso V e § 1º, da MP nº 2.158-35/2001.

Em seu recurso, a Recorrente insiste fazer jus à isenção prevista no artigo 14, inciso V, da MP 2158-35/2001, relativa às receitas obtidas com a prestação dos serviços de transporte internacional de cargas.

Argumenta que referida isenção também se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços de transporte internacional mediante subcontratação de terceiros para realização do transporte propriamente dito. Asevera, inclusive, que o artigo 1º, item 3, da Convenção de Montreal, prevê que o transporte internacional de cargas pode ser efetuado por vários transportadores.

Esclarece que, de acordo com o artigo 730 do Código Civil, o contrato de transporte é aquele no qual alguém se obriga a transportar de um lugar para outro, pessoas ou coisas; e que, de acordo com os artigos 749 a 750 do Código Civil, no contrato de transporte de coisas, o contratado assume a responsabilidade pelo bem transportado e por mantê-lo em bom estado.

Acrescenta que a prova da relação de subcontratação dos armadores estrangeiros não depende de um contrato específico. Na prática do mercado, os conhecimentos de transporte (BL Master / BL House e AWB Master e AWB House), analisados em conjunto com os demais elementos que permeiam as operações por ela exercidas, inclusive os contratos de transporte firmados com seus clientes, permitem identificar as partes na relação: o transportador contratual e o transportador de fato, sendo ambas as operações qualificadas como transporte internacional de cargas, por terem origem e destino em territórios diferentes.

O recurso foi instruído com cópia do Acórdão nº 3302-005.843 (fls. 4419/4444), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, na sessão de 25 de setembro de 2018, nos autos do processo administrativo nº 19515.722003/2013-59, que se refere à exigência de PIS e COFINS do período de janeiro a dezembro de 2009 em relação ao mesmo sujeito passivo.

No Acórdão 3302-005.843, o CARF reconheceu que a Recorrente presta serviços de transporte internacional de cargas, exonerando-a do pagamento das contribuições, por se tratar de receitas isentas. A Recorrente pretende seja aplicado ao presente caso o entendimento então adotado.

O contrato social da Recorrente (fls. 349/400) atesta que, dentre as atividades que compunham o objeto social da pessoa jurídica, consta a exploração do transporte internacional de cargas; a contratação, em nome de terceiros, de transportes em geral; o agenciamento de cargas para transporte de terceiros; bem como o exercício de qualquer atividade relacionada à intermediação de transporte nacional e internacional:

"Cláusula 2.ª A Sociedade tem por objeto:

- a) depósito de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-volumes;*
- b) organização logística de transporte de carga;*
- c) atividades de despachantes aduaneiros e de comissão de despachos;*
- d) a prestação de serviços de logística voltada para a alimentação de linhas de produção em fábricas de terceiros;*
- e) a prestação de serviços de logística e distribuição de mercadorias por conta de terceiros;*
- f) a exploração de transportes internacionais e transportes rodoviários municipal, intermunicipal, estadual, interestadual e internacional de produtos perigosos e não perigosos;*
- g) a contratação, por conta de terceiros, de transportes em geral, inclusive de natureza terrestre, marítima e aérea;*
- h) o exercício de toda e qualquer atividade relacionada à intermediação de transporte nacional e internacional, bem como as demais atividades decorrentes de seu objeto social;*
- i) a representação de armadores nacionais e estrangeiros;*
- j) a assessoria, organização, consultoria técnica, nas áreas de importação, exportação, logística do transporte de cargas e internacional e administração de estoques;*
- k) a assessoria, organização, e administração de feiras, exposições e congêneres, nas áreas de importação, exportação, transportes internacionais e de logística de distribuição;*
- l) a importação de máquinas, equipamentos e outros bens de ativo imobilizado para uso próprio e/ou para desenvolvimento de suas atividades;*
- m) a realização de serviços e locação de máquinas e equipamentos, para o desenvolvimento de atividades nas áreas de logística e distribuição de mercadorias;*
- n) a intermediação e execução de serviços de armazenagem de produtos de terceiros em depósitos contratados abertos ou fechados; administração de estoques; depósito de mercadorias e bens e representações em geral por conta própria;*
- o) a participação em outras sociedades na qualidade de sócio ou acionista;*

RECEBIMOS E DISTINGO DE NOTAS DO ZPM SUBSCRITO
 EM 14/05/2016 ÀS 10:05 HORAS
 EM AMARU - SÃO PAULO - SP
 POR [nome] A PRESENTE CÔPIA
 [nome] [nome] [nome]

RECEBIMOS E DISTINGO DE NOTAS DO ZPM SUBSCRITO
 EM 14/05/2016 ÀS 10:05 HORAS
 EM AMARU - SÃO PAULO - SP
 POR [nome] A PRESENTE CÔPIA
 [nome] [nome] [nome]

- p) agência de despachos, redespachos, embarques e reembarques aduaneiros, o agenciamento de cargas aéreas, marítimas e rodoviárias, nacionais ou internacionais; desembaraço aduaneiro de cargas;
- q) a assessoria, consultoria, organização, administração e o gerenciamento de serviços intermediários de companhias aéreas, nacionais e internacionais;
- r) o afretamento de aviões e de navios para o transporte doméstico e/ou internacional de cargas; e agenciamento de fretes nacionais e internacionais;
- s) o agenciamento de cargas para o transporte de terceiros por via marítima;
- t) o agenciamento de navios em nome de armadores que atuam na modalidade NVOCC;
- u) a execução de operações de estiva e desestiva; a execução de movimentação de carga; carga e descarga;
- v) a realização das atividades de operador portuário, de conformidade com a lei nº 12.815, de 5 de junho de 2013, inclusive operações de terminais;
- w) o exercício de toda e qualquer atividade relacionada à intermediação de transporte nacional e internacional;
- x) o exercício de toda e qualquer atividade relacionada à intermediação de transporte nacional e internacional;
- y) o exercício de toda e qualquer atividade relacionada à intermediação de transporte nacional e internacional;
- z) a exploração do ramo de despachos aduaneiros na importação, exportação e cabotagem;

RESOLUÇÃO Nº 3102-000.373
 DO CARF MF
 DO ANEXO - DO P.P.
 SANTO ANDRÉ, 05 DE JUNHO DE 2013.
 POR: [Assinatura] PELA PARTE [Assinatura]

Os contratos firmados com clientes – Avon, Renner, Whirlpool (fls. 507/579) atestam que a prestação dos serviços de logística englobava o transporte internacional de mercadorias e que a Recorrente se responsabilizava pela entrega e pela integridade dos bens transportados:

CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO

O objetivo do Presente Contrato é a prestação do serviço de logística internacional (daqui a diante denominado simplesmente “OS SERVIÇOS”) para mercadorias e documentos indicados pela AVON, a serem executados pela KUEHNE+NAGEL; desde que sejam de lícito comércio e que não sejam considerados suspensos ou controlados, observadas as especificidades do transporte aéreo internacional..

Esses serviços consistem, de maneira enunciativa e de nenhuma forma taxativa, em: Recolher a mercadoria a transportar; Gestão dos serviços de Alfândega em portos de origem, trânsito e destino; Transporte; Consolidação e Desconsolidação; Entrega da dita mercadoria / documentos.

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA – LIMITAÇÕES E EXCLUSÕES DE RESPONSABILIDADE DA KUEHNE & NAGEL

A. – A KUEHNE+NAGEL será responsável pelas perdas e danos ou avarias nas mercadorias, bem como pela demora uma vez que se comprove que se originaram pela sua culpa exclusiva. Em tais hipóteses, a responsabilidade será limitada a um valor que não exceda a remuneração relativa aos serviços que tenham provocado a demora.

**TÍTULO I
DO OBJETO**

Cláusula 01ª: Constitui objeto do presente contrato, pelo qual fica a parte **CONTRATADA** obrigada, a prestação de serviços de contratação de transporte internacional de mercadoria objeto de importação/exportação por via aérea, marítima e/ou terrestre, diretos e/ou consolidados bem como despacho aduaneiro, conforme cada caso, na modalidade "porta a porta" (**door to door**), bem como a prestação de serviços de consultoria ao sistema OMS e aplicação do Sistema de Gerenciamento do Transporte de Pedidos – OMS – ORDER MANAGEMENT SOLUTIONS, conforme proposta em anexo, a qual faz parte do presente Instrumento.

**TÍTULO II
DA FORMA DA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS**

Cláusula 02ª: Os serviços serão prestados sob inteira e exclusiva responsabilidade da **CONTRATADA** inexistindo qualquer obrigação da **CONTRATANTE**, que não as aqui pactuadas, para a devida prestação do ora acordado.

Cláusula 03ª: Os serviços objeto da cláusula primeira serão prestados pela **CONTRATADA** diretamente, sendo vedada qualquer forma de subcontratação sem consentimento prévio, por escrito, da **CONTRATANTE**.

Parágrafo único: Quando a subcontratação for autorizada pela **CONTRATANTE** nos termos do caput desta cláusula, a **CONTRATADA** solicitará a todos os seus subcontratados relacionados a prestação dos serviços objeto do presente instrumento que sigam o disposto no Termo de Compromisso da **CONTRATANTE**, documento constante do Anexo (I).

Cláusula 14ª: A **CONTRATADA** deverá indicar o meio de transporte (aéreo, marítimo, terrestre) que melhor atenda às necessidades da **CONTRATANTE**, cabendo a **CONTRATANTE** o direito de aceitar ou recusar tal indicação, ficando esclarecido que compete à **CONTRATANTE** a escolha da empresa de transporte a prestar o serviço dentre as indicadas pela **CONTRATADA**. Caso a **CONTRATANTE** escolha uma empresa de transporte que não esteja contemplada pela lista das empresas de transporte indicadas pela

CONTRATADA para aquela solicitação, a **CONTRATADA** ficará isenta de quaisquer responsabilidades, ficando a intermediação de tal serviço exclusivamente com a **CONTRATANTE**.

Cláusula 28ª: A **CONTRATADA** se obriga a zelar para que os meios de transporte empregados na execução dos serviços reúnam as condições de segurança e conservação previstas nas normas reguladoras do transporte aéreo, marítimo e/ou terrestre em vigor, conforme o caso.

Cláusula 76ª: A **CONTRATADA** deverá reparar, às suas expensas, quaisquer vícios, defeitos ou irregularidades nos serviços prestados, devendo corrigir ou refazer os serviços estritamente no prazo concedido pela **CONTRATANTE**, de modo a atender as especificações do presente Contrato, observando-se sempre os limites de responsabilidade estabelecidos neste contrato e nas convenções internacionais aplicáveis.

Cláusula 78ª: A **CONTRATADA** é a única responsável pelas obrigações e responsabilidades que contraia perante terceiros, durante a execução dos serviços objeto do Contrato, ressalvando-se os casos em que ficar demonstrada a responsabilidade da **CONTRATANTE**.

DO OBJETO

1.1 Constitui objeto do presente Contrato, sem caráter de exclusividade, o agenciamento e a contratação de transporte internacional de mercadoria objeto de importação e exportação por via aérea ou marítima, direto ou consolidado da Unidade de Eletrodomésticos e o objeto de importação e exportação por via aérea, direto ou consolidado da Unidade de Compressores, de acordo com as condições comerciais e Incoterms negociadas em cada embarque, via marítima "LCL" (Less Container Load) e por via aérea com tempo de trânsito (transit time) pré-definidos, tudo de acordo com o Edital de Concorrência Importação e Exportação Marítimo/Aéreo que passa a integrar o presente contrato na forma ANEXO 1. Integra também o presente contrato a proposta técnica/comercial, emitida, enviada pela CONTRATADA e cadastrada, através de meio eletrônico e registrado no portal (<https://www4.Whiripool.com.br>) da CONTRATANTE, sob o evento nº 117886, e, na forma de ANEXO 3, o Standart Operation Procedure (SOP) para as unidades de compressores e eletrodomésticos, dando a CONTRATADA pleno aceite as condições de contratação registradas no Portal Eletrônico, que desde já passa a integrar o presente instrumento, sendo que em caso de conflito entre o teor das condições gerais e demais documentos prevalece o presente contrato.

1.2 A CONTRATADA deverá executar os serviços de agenciamento de transporte internacional de cargas, cumprindo todas as obrigações impostas pela legislação vigente, para a perfeita execução dos serviços ora contratados

1.3 A CONTRATADA terá a seu cargo o agenciamento do transporte internacional da mercadoria objeto da importação e exportação, por via marítima ou aérea, diretos e consolidados, conforme corresponda em cada caso, devendo coordenar e responsabilizar-se também pelos trechos terrestres necessários para a complementação do fluxo contratado.

DO PREÇO, PRAZO DE ENTREGA, DA FORMA DE PAGAMENTO E DO REAJUSTE

2.1 O preço certo e ajustado entre as partes para execução dos serviços, objeto deste contrato, são aqueles descritos e contidos na proposta comercial negociada entre as partes, para cada rota e modalidade de transporte, devidamente registrado no portal eletrônico da CONTRATANTE, nos termos da cláusula primeira deste contrato, conforme ANEXO 4.

2.2 As partes acordam, expressamente, que a liberação do pagamento por parte da CONTRATANTE, será efetuada, via depósito bancário, desde que não haja nenhuma divergência nos valores enviados na pré-fatura, da seguinte forma:

O faturamento correspondente aos serviços relacionados ao transporte aéreo e marítimo deverá ocorrer quinzenalmente e o pagamento até o 45º (quinquagésimo quinto) dia subsequente ao da emissão da respectiva NF/Fatura, após prévia conferência. A CONTRATADA apresentará fatura em Reais, utilizando como referência a taxa "PTAX" divulgada pelo Banco Central do Brasil, da data do faturamento. A Nota Fiscal/Fatura será entregue à CONTRATANTE em até 2 (dois) dias após a emissão.

2.3 O pagamento dos valores, referentes aos serviços executados pela CONTRATADA, está condicionado à prévia autorização e aprovação dos serviços pela CONTRATANTE, que fará uma avaliação se os serviços foram executados rigorosamente de acordo com o pactuado na "Proposta Comercial", caso as faturas estiverem em desacordo com as tabelas vigentes, as mesmas serão devolvidas a CONTRATADA para que sejam feitos os devidos ajustes, sendo certo que os vencimentos de tais faturas serão prorrogados, não incidindo qualquer encargo, especialmente de natureza moratória.

DAS OBRIGAÇÕES E RESPONSABILIDADES DA CONTRATADA.

3.1 Os serviços deverão ser prestados com o máximo de segurança e confiabilidade, exigida para execução de serviços desta natureza, responsabilizando-se a CONTRATADA por eventuais perdas e danos que a CONTRATANTE venha a sofrer em razão do descumprimento da obrigação assumida neste Contrato, ficando claro que a responsabilidade da CONTRATADA será até o limite de US\$ 400.000,00 (quatrocentos mil dólares americanos), nos termos da cláusula 3.2.12. Fica desde já convencionado pelas Partes que, para os fins, de responsabilidade sobre as mercadorias

transportadas, os valores para indenização de eventuais danos serão os informados nas respectivas faturas comerciais (Invoice).

3.1.2 A CONTRATADA deverá indicar, através do modal eleito pela CONTRATANTE, qual será a companhia área ou marítima que melhor atenda as necessidades da CONTRATANTE, de acordo com as companhias informadas na fase de cotação. Os embarques deverão realizar-se pela rota habitualmente usada, preferencialmente sem transbordo e sem escalas, quando as características dos embarques, quer seja por sua envergadura ou, por sua regularidade, assim o justifique.

3.1.3 Em todos os casos, a CONTRATADA exigirá das companhias de transporte o correto tratamento e cumprimento das condições contratadas e pactuadas, promovendo as ações necessárias para obter fluidez na comunicação.

3.1.8 Os meios de transporte empregados no serviço deverão reunir as condições de segurança e conservação requeridas de acordo com as normas reguladoras em vigor do transporte marítimo e aéreo, e/ou terrestre, conforme corresponda, incluindo, mas não limitado a, permissões, habilitações e toda documentação exigida a nível internacional, nacional, estadual e municipal, correspondente aos países envolvidos nas operações, bem como atender as normas ambientais vigentes.

3.1.9 A CONTRATADA assume o compromisso e obrigação de efetuar um rigoroso controle sobre a qualidade dos serviços fornecidos, a fim de que se constate permanentemente sua correta execução e adequação conforme exigências da CONTRATANTE.

3.1.10 A CONTRATADA não poderá ceder, transferir ou sub-contratar, no todo ou em parte, o objeto deste contrato, sem prévia e expressa anuência da CONTRATANTE, restando claro para as Partes que o transporte utilizado para o cumprimento do objeto deste contrato é subcontratado.

3.1.11 Na hipótese da CONTRATANTE autorizar a cessão, transferência ou subcontratação, no todo ou em parte, do objeto contratado, a CONTRATADA assume a responsabilidade do cumprimento integral das condições e cláusulas contidas neste instrumento, até o limite disposto na cláusula

3.2.3 A CONTRATADA, por força do presente contrato, declara-se como única responsável pelas obrigações e responsabilidades que venha a contrair perante terceiros, durante a execução dos serviços objeto deste Contrato, mantendo a CONTRATANTE isenta de qualquer responsabilidade que

possa advir deste fato, salvo se a contratação de terceiro seja exigida e/ou indicada pela CONTRATANTE.

3.2.8 A CONTRATADA deverá informar à CONTRATANTE qualquer desvio ou anormalidade, que porventura venha a ocorrer, bem como, deverá informar a situação do material transportado, sempre que a CONTRATANTE solicitar.

3.2.9 A CONTRATADA deverá tratar as mercadorias transportadas de acordo com as instruções expressas transmitidas, formalmente, pela área competente da CONTRATANTE.

3.2.12 A CONTRATADA se responsabilizará por todo e qualquer prejuízo causado à CONTRATANTE pelo não cumprimento de dispositivos legais descritos nas Cláusulas deste instrumento (e seus Anexos) firmado entre as partes, salvo se o inadimplemento decorrer de casos fortuitos ou de força maior, nos termos do art. 393 do Código Civil Brasileiro. A responsabilidade da CONTRATADA será, até o limite de US\$ 400.000,00 (quatrocentos mil dólares americanos) por evento ou por ano. Ficam excluídas da responsabilidade da CONTRATADA as indenizações por danos morais, conseqüentes e indiretos bem como por lucros cessantes.

5.7 Quando por qualquer motivo (controle de qualidade, Inspeção, etc.) forem observadas deficiências na execução dos serviços, a CONTRATADA deverá reparar as anomalias detectadas imediatamente e, na impossibilidade, deve comunicar por escrito o prazo necessário para a definitiva solução, bem como, comprovar a sua efetivação.

O fato da Recorrente assumir a responsabilidade pela entrega dos bens transportados e garantir sua integridade perante a contratante a coloca na condição de transportadora, segundo as disposições dos artigos 730, 749 e 750 do Código Civil:

“Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.”

“Art. 749. O transportador conduzirá a coisa ao seu destino, tomando todas as cautelas necessárias para mantê-la em bom estado e entregá-la no prazo ajustado ou previsto.”

“Art. 750. A responsabilidade do transportador, limitada ao valor constante do conhecimento, começa no momento em que ele, ou seus prepostos, recebem a coisa; termina quando é entregue ao destinatário, ou depositada em juízo, se aquele não for encontrado.”

Ademais, o CARF já reconheceu que a atividade de transporte internacional de cargas fica caracterizada mesmo quando a pessoa jurídica utiliza espaços em ativos de terceiros para a realização do transporte propriamente dito:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 13/10/2008

NVOCC. AGENTE DESCONSOLIDADOR DE CARGA. NATUREZA JURÍDICA. SUJEIÇÃO ÀS REGRAS DA IN RFB N. 800/2007.

O NVOCC (Operador de Transporte Não Armador) é empresa que opera no transporte de carga internacional por meio de navio de terceiro, sendo espécie de transportador/armador sem navio que compra espaços em navios de armadores tradicionais. Para tanto, este precisará consolidar e desconsolidar cargas, devendo emitir conhecimento de carga específico, chamado de “house”, o qual resta regulamentado no art. 2º da IN RFB n. 800/2007, sendo o motivo pelo qual o mesmo é equiparado ao transportador/armador.”

(CARF, Processo nº 11128.729330/2013-93, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401-007.852 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de julho de 2020)

Para efeito de esclarecimentos, transcreve-se trecho do inteiro teor do acórdão discorrendo sobre o Operador de Transporte Não Armador:

“Por NVOCC entende-se o Operador de Transporte Não Armador (Non vessel operating common carrier), que nada mais é do que a empresa que opera no transporte de carga internacional por meio de navio de terceiro. Ou seja, o NVOCC é uma espécie de transportador/armador sem navio, que opera por meio da compra de espaços em navios de outros armadores propriamente ditos. Sua atividade é eminentemente focada em pequenos e médios clientes, que não possuem volume para ocupar containers inteiros e se utilizam do NVOCC para consolidar cargas de diferentes donos nos espaços que subloca e levá-las até seu destino.

A figura do NVOCC surgiu como um nicho de atuação que favorece os armadores tradicionais, visto que para estes é mais cômodo e ágil trabalhar com carga já containerizada. Assim, enquanto o armador tradicional foca sua atividade em clientes maiores e que possuem volume para containers inteiros, o NVOCC preenche a demanda dos pequenos e médios importadores, emitindo, para tanto, conhecimento de embarque e consolidando/desconsolidando a carga.

Neste sistema, as cargas transportadas por meio de NVOCC contarão com dois conhecimentos de carga: um classificado como máster (“BL/AWB Master”) e, o outro, como house ou filhote (“BL/AWB House”).

O transportador efetivo, residente ou domiciliado no exterior, emitirá o conhecimento de carga genérico ou master, no qual constam como embarcador, o NVOCC (consolidador no país de origem), e como consignatário, o agente de cargas, residente ou domiciliado no Brasil.

Após a chegada da carga no porto de destino, o agente de cargas, residente ou domiciliado no Brasil, procederá à desconsolidação a fim de tornar disponível o conhecimento de carga específico “house” e nele constam como transportador o agente desconsolidador, como embarcador o exportador da mercadoria, residente ou domiciliado no exterior, e como consignatário o importador.

(...)

Todos estes conceitos restam disciplinados no art. 2º da IN RFB n. 800/2007, senão vejamos:

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa define-se como:

I - unitização de carga, o acondicionamento de diversos volumes em uma única unidade de carga;

II - consolidação de carga, o acobertamento de um ou mais conhecimentos de carga para transporte sob um único conhecimento genérico, envolvendo ou não a unitização da carga;

III - navegação de longo curso, aquela realizada entre portos brasileiros e portos marítimos, fluviais ou lacustres estrangeiros;

IV - armador, a pessoa física ou jurídica que, em seu nome ou sob sua responsabilidade, apresta a embarcação para sua utilização no serviço de transporte;

V - transportador, a pessoa jurídica que presta serviços de transporte e emite conhecimento de carga § 1º Para os fins de que trata esta Instrução Normativa:

(...) IV - o transportador classifica-se em:

a) empresa de navegação operadora, quando se tratar do armador da embarcação;

b) empresa de navegação parceira, quando o transportador não for o operador da embarcação;

c) consolidador, tratando-se de transportador não enquadrado nas alíneas “a” e “b”, responsável pela consolidação da carga na origem.

d) desconsolidador, no caso de transportador não enquadrado nas alíneas “a” e “b”, responsável pela desconsolidação da carga no destino; e e) agente de carga, quando se tratar de consolidador ou desconsolidador nacional;

V - o conhecimento de carga classifica-se, conforme o emissor e o consignatário, em:

a) único, se emitido por empresa de navegação, quando o consignatário não for um desconsolidador;

- b) genérico ou master, quando o consignatário for um desconsolidador; ou
- c) agregado, house ou filhote, quando for emitido por um consolidador e o consignatário não for um desconsolidador.

Conforme se verifica pelo art. 2º da IN RFB n. 800/2007 acima transcrito, a recorrente, por ser agente de carga desconsolidador nacional, é responsável pela emissão de conhecimento house e é considerada como sendo transportador para fins normativos.

Diferentemente do que é alegado no recurso voluntário, não se trata de uma equiparação forçada entre o agente de cargas e o transportador/armador, uma vez que, para os importadores que recorrem aos agentes consolidados/desconsolidadores de carga – como é a recorrente – estes atuam como um “armador virtual”, sendo esta expressão bastante comum na doutrina para descrever as atividades do NVOCC e suas responsabilidades.” (destaquei)

Como visto, o artigo 2º, § 1º, inciso IV, alínea “e”, da IN RFB nº 800/2007 elenca o agente de carga nacional como uma modalidade de transportador.

A questão foi abordada na Solução de Consulta Cosit nº 257/2014, que embora tratando das obrigações acessórias vinculadas ao SISCOSERV, admite as figuras do transportador contratual e do transportador de fato:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 257, DE 26 DE SETEMBRO DE 2014

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: SISCOSERV. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA

1) Prestador de serviço de transporte de carga é alguém que se obriga com quem quer enviar coisas (tomador do serviço) a transportá-las de um lugar para outro, entregando-as a quem foi indicado para recebê-las. A obrigação se evidencia pela emissão do conhecimento de carga.

2) O obrigado a transportar que não é operador de veículo deverá subcontratar alguém que efetivamente faça o transporte. Logo, simultaneamente, será prestador e tomador de serviço de transporte.

3) Quem age em nome do tomador ou do prestador de serviço de transporte não é, ele mesmo, prestador ou tomador de tal serviço. Mas é prestador ou tomador de serviços auxiliares conexos (que facilitam a cada interveniente cumprir suas obrigações relativas ao contrato de transporte) quando o faz em seu próprio nome. (...)” (destaquei)

Em sentido análogo, vejamos a Solução de Consulta Cosit nº 57/2016, que admite que o agente de cargas assuma a condição de transportador, conforme as responsabilidades contratualmente assumidas:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 57, DE 2016

7.b. Segundo a legislação brasileira, agente de carga é o representante ou do importador/exportador ou fornecedor dos serviços de transporte, atuando como um intermediário entre o tomador e o prestador do serviço de transporte. Assim, quando a consulente diz que contrata um agente marítimo, este está, na verdade, em vista da situação fática descrita, atuando como um agente de carga, independentemente de sua autodenominação e do exercício de outras atividades.

7.c. O agente de carga, ao atuar como representante do importador/exportador brasileiro, contrata em nome deste. Estando domiciliados no exterior os prestadores dos serviços contratados, então será do importador/exportador a obrigação de registrar no Siscoserv. Neste caso, é irrelevante que a remessa dos valores ao exterior, a título de pagamento ao prestador do serviço de transporte se dê por meio do agente de carga. Por outro lado, nada obsta que o importador/exportador acerte com o agente de carga que seja este quem faça os atos materiais de manuseio de documentos e inserção de dados no sistema – acerto, porém, que não afasta a responsabilidade do importador/exportador perante o Siscoserv.

7.d. Porém, se o agente de carga emitir o conhecimento de carga, então assumirá a obrigação de transportar perante seu cliente, ou seja, será o prestador do serviço de transporte, mesmo que não seja operador de veículo (deverá, portanto, providenciar alguém que, efetivamente, realize o transporte). Neste caso, sendo ambos, importador/exportador e agente de carga domiciliados no Brasil, não há, para o primeiro, a obrigação de informar no Siscoserv.

7.e. Note-se, ainda, que o agente de carga poderá atuar, na verdade, em nome daquele que oferece o serviço de transporte. Ou seja, neste caso, o importador/exportador estará contratando, não o agente de carga, mas o próprio prestador do serviço de transporte. Logo, caberá ao primeiro informar no Siscoserv. Novamente, é irrelevante que se tenha entregue os valores ao agente de carga para que este repasse ao transportador.” (destaquei)

No Acórdão nº 3302-005.843, relativo à exigência de PIS/COFINS do mesmo sujeito passivo no ano de 2009, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade, admitiu que a Recorrente prestava serviços de transporte internacional de cargas e, nessa condição, fazia jus à isenção:

“COFINS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA/ISENÇÃO. RECEBIMENTO NO EXTERIOR. INGRESSO DE DIVISAS. CARACTERIZAÇÃO.

Nos termos da solução de Divergência Cosit nº I, de 13 de janeiro de 2017, caracteriza ingresso de divisas, para fins de isenção ou não incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, o recebimento no exterior, por pessoa jurídica nacional, do pagamento pela prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que lá mantidos os recursos.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para excluir do montante dos créditos reconhecidos pela DRJ/RPO os valores de R\$ 1.874.450,00 e de R\$8.633.827,00, respectivamente a título de PIS e COFINS não cumulativos e, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, a fim de excluir da base de cálculo utilizada pela fiscalização, na lavratura do auto de infração combatido, as importâncias correspondentes: (i) as receitas decorrentes dos serviços de transporte internacional de cargas; (ii) as receitas de exportações de serviços, e; (iii) os valores dos ingressos de recursos a título de tributos pagos pela recorrente por conta e ordem de seus clientes; (iv) deve ainda ser deduzido do valor das contribuições ao PIS e a COFINS devidas, os créditos relativos aos insumos utilizados, nos termos e limites constantes do Relatório Fiscal de Diligência de fls. 40.507 a 40.513.

(...)

VOTO:

A decisão recorrida entendeu que os contratos firmados pela atuada com seus clientes incluíam a prestação de serviços de transporte e, portanto, considerou que os ingressos de recursos decorrentes de tal rubrica constituem receita própria da atuada, devendo compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

Para chegar a tal conclusão, dado o grande volume de documentos anexados aos autos, a instância a quo determinou a conversão do julgamento em diligência, cujo relatório, além de fundamentar as razões de decidir da DRJ, concluiu pelo direito ao aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS relativos aos insumos utilizados na atividade da impugnante, segundo o que, retificou o auto de infração, exonerando parte do crédito tributário anteriormente constituído.

(...)Por ocasião da sessão de julgamento ocorrida em 30.03.2017, esta turma, em outra composição, já debateu sobre tais alegações.

A então relatora, entendeu que embora a maioria dos contratos apresentados por ocasião da diligência determinada pela DRJ envolva tão somente a atividade de despachante aduaneiro ou agenciamento de cargas, o resultado da citada diligência não trouxe resultado conclusivo sobre os contratos firmados, bem como sobre se a receita da recorrente compreende todo o fluxo financeiro que transitou por suas contas ou se parte deste fluxo financeiro é de transações por conta e ordem de suas contratantes, hipótese em que as receitas pertenceriam à empresa que efetivamente realizou o serviço de transporte.

(...)

O conselheiro José Fernandes do Nascimento, em sua declaração de voto, destacou ser irrelevante o fato de a atuada não ter autorização para a realização dos serviços de transporte por conta própria, visto que não foi nessa condição que os serviços foram prestados aos clientes.

Com efeito, de acordo com os trechos extraídos do Termo de Verificação Fiscal, anteriormente transcritos, a prestação dos referidos serviços de transporte foi feita pela recorrente na condição de prestadora e tomadora de serviço de transporte, situação em que o prestador assume a obrigação de transportar a carga, mas por não ser operadora de veículo habilitado ao transporte pelos órgãos competentes, necessariamente, ela subcontrata operadora de veículo habilitada para que faça o transporte da carga.

(...)No caso em tela, diferentemente do alegado pela recorrente, os contratos celebrados entre a recorrente e suas principais clientes, bem como as várias propostas comerciais de prestação de serviços de transporte, contidos nos arquivos integrantes do CD vinculado ao Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável de fl. 19487 (documentos 01 a 19), demonstram que a recorrente, de fato, atua como prestadora e tomadora de serviços de transporte de carga, haja vista que não consta dos citados contratos/propostas nenhum intermediário.

(...)

Dessa forma, fica cabalmente demonstrado, que a recorrente, em vez de atividade de agente de carga, efetivamente, ela exerceu atividade de operadora de transporte multimodal de carga nacional e internacional, conforme previsto no objeto do seu contrato social. Assim, agira e atuara por conta própria e não como representante dos seus clientes no âmbito das operações de transporte objeto das presentes autuações.

Enfim, cabe ainda mencionar que, os dados apresentados no Laudo elaborado pela PwC, relativo a operação de importação marítima realizada em nome da cliente Robert Bosch Ltda. (documento 51 anexo), com base em nota de débito, conhecimento de transporte, tela de sistema interno, invoice emitida pela recorrente, extratos bancários, registros no Diário, etc., apenas comprova como ocorreu o fluxo do dinheiro decorrente das operações de pagamentos e recebimentos dentro da empresa, mas não servem de prova de que os serviços de transporte foram prestados na condição de agente de carga.

Em suma, o conselheiro José Fernandes do Nascimento entendeu que a Recorrente figurava como contratada responsável pelo resultado das operações de transporte de mercadorias, razão pela qual, muito embora não fosse ela própria quem operasse o veículo transportador, assumiu a condição de transportadora - porque responsável pelo objeto do contrato de transporte -, devendo a diligência: a) quantificar o montante dos ingressos de recursos provenientes de adiantamento ou reembolso de despesas dos clientes/representados, pagos pela recorrente em nome destes; b) quantificar o montante das receitas decorrentes das prestações de serviço de transporte internacional; c) quantificar o montante das receitas de exportações de serviços.

Em nosso sentir, no que tange à natureza das atividades desenvolvidas pela recorrente, adequado é o entendimento manifestado pelo conselheiro José Fernandes do Nascimento, razão pela qual tomamos de empréstimo suas bem fundamentadas razões, acrescendo-lhes breves comentários e fundamentos.

(...)

Como bem observado pelo ilustre colega José Fernandes do Nascimento, a recorrente registrou em sua contabilidade a totalidade dos ingressos de recursos advindos de seus clientes em contas de resultado destinadas à contabilização de receitas operacionais, ao mesmo tempo em que registrou os pagamentos realizados aos subcontratados igualmente em contas de resultado, por sua vez destinadas à contabilização dos gastos operacionais.

Ao assim proceder, produziu prova de que tais ingressos representavam receitas operacionais próprias, sujeitas, portanto, à incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, na forma da legislação vigente.

(...)

Isso porque, consoante ao já exposto pelo conselheiro José Fernandes, além de exibir em seu objeto social atividades de transporte, a recorrente firmou contratos de onde se infere que é a responsável pelo resultado da operação de transporte - a efetiva entrega da mercadoria ao destinatário -, bem como apresentou propostas comerciais de seu timbre que contemplavam o transporte de mercadorias sem qualquer indicação de qual seria o operador do transporte.

Fosse uma mera agente de cargas ou gestora logística, agindo por conta e ordem de seus clientes, como alegado em suas peças, natural seria que as propostas apresentassem as diferentes alternativas de transportadoras disponíveis, indicando, com base em sua expertise, qual a mais recomendada aos interesses do cliente, que segundo sua linha argumentativa, era de seu dever zelar.

Ou seja, enquanto agente de cargas ou gestora logística, agindo em defesa dos interesses do cliente e por conta e ordem deste, é de se esperar que as propostas para a contratação dos prestadores de serviço de transporte fossem mais transparente, indicando as opções disponíveis e a escolha realizada, de modo a demonstrar a isenção e o profissionalismo que acompanham o sólido nome da recorrente em todo os países em que atua, inclusive o Brasil.

Destarte, o conjunto probatório formado pela escrituração contábil da recorrente e pelos contratos, faturas, recibos e comprovantes apresentados, quando interpretado à luz do disposto no art. 417 do Código de Processo Civil, depõe no sentido de que a recorrente de fato agia como prestadora do serviço de transporte, mesmo sem ser a operadora do veículo transportador legalmente habilitado.

(...)

Ocorre, contudo, que diante da convergência dos quesitos propostos pela conselheira relatora e pelo conselheiro José Fernandes do Nascimento, a conclusão da fiscalização atendeu aos objetivos propostos.

Assim também entendeu a própria recorrente, que na resposta à intimação do resultado da diligência afirmou: (i) restar inequívoca a natureza de reembolso dos valores dos tributos e taxas de importação, bem como sua não tributação; (ii) que as autoridades fiscais atestaram que as receitas de transporte internacional de cargas totalizam o montante de R\$341.516.655,00, bem como expurgaram do cálculo dos montantes passíveis de créditos os valores dos custos relativos a subcontratações de frete internacional, contra o que não se insurgiu a recorrente; (iii) ter sido atestado pela diligência que as receitas de exportação de serviços representam ingressos de divisas para efeitos de isenção de PIS e COFINS, citada, inclusive, a Solução de Divergência COSIT n.II2017 a esse respeito.

(...)

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso de ofício para excluir do montante dos créditos reconhecidos pela DRJ/RPO os valores de R\$1.874.450 e de R\$5.633.827, respectivamente a título de PIS e COFINS não cumulativos; bem como por dar provimento ao recurso voluntário, a fim de excluir da base de cálculo utilizada pela fiscalização, na lavratura do auto de infração combatido, as importâncias correspondentes: (i) as receitas decorrentes dos serviços de transporte internacional de cargas; (ii) as receitas de exportações de serviços, e; (iii) os valores dos ingressos de recursos a título de tributos pagos pela recorrente por conta e ordem de seus clientes; (iv) deve ainda ser deduzido do valor das contribuições ao PIS e a COFINS devidas, os créditos relativos aos insumos utilizados, nos termos e limites constantes do Relatório Fiscal de Diligência de fls. 40.507 a 40.513.” (destaquei)

Por fim, vale citar trecho do parecer emitido pela **ANAC** sobre a atividade de “transportador contratual” (fls. 4445/4447), elaborado em 17/05/2018, a pedido da Recorrente:

“6. Começando pelo transportador de fato, o Código Brasileiro de Aeronáutica (CBA), prevê no art. 225 a figura do transportador de fato, já o diferenciando nesse caso do transportador contratual, *in verbis*:

Art. 225. Considera-se transportador de fato o que realiza todo o transporte ou parte dele, presumidamente autorizado pelo transportador contratual e sem se confundir com ele ou com o transportador sucessivo.

7. Como se observa no artigo citado, o transportador de fato realiza transporte aéreo. Nesse contexto, o transportador de fato explora diretamente serviços aéreos, devendo atender aos ditames regulatórios da agência, em especial no que tange os regulamentos acerca de safety e security. Para tanto, o transportador de fato deve obter junto à agência concessão, permissão ou autorização para exploração de serviços aéreos, tal como disposto nos incisos XIII e XIV do art. 8º, da lei de criação da ANAC.

8. Cumprir destacar que o Capítulo V da Convenção de Montreal regula os casos em que o transportador contratual é uma pessoa distinta do transportador de fato. Nesse caso, é necessário ressaltar que o art. 39 da convenção informa que o transportador contratual não deve realizar o transporte aéreo propriamente dito, mas apenas celebrar contrato de transporte aéreo com passageiro ou expedidor de carga e autorizar que o transportador de fato realize todo ou parte do transporte propriamente dito, senão vejamos:

As disposições deste Capítulo se aplicam quando uma pessoa – (doravante denominada “transportador contratual”), como parte, celebra um contrato de transporte regido pela presente Convenção, com um passageiro ou com um expedidor ou com uma pessoa que atue em nome de um ou de outro, e outra pessoa – (doravante denominada “transportador de fato”), realiza, em virtude de autorização dada pelo transportador contratual, todo ou parte do transporte, mas sem ser com relação a dita parte um transportador sucessivo, no sentido da presente Convenção. Tal autorização se presumirá, salvo prova em contrário.

9. Portanto, a diferença fundamental entre o transportador de fato e o transportador contratual é que este não realiza serviços aéreos propriamente ditos, não possui aeronaves para execução do serviço, funcionando mais como um intermediário entre o passageiro ou expedidor de cargas e o transportador de fato.”

(...)

12. Por fim, as atividades de transportador contratual são atividades realizadas fora do ambiente aeroportuário, bem como não há prestação de serviços aéreos específicos, figurando-se como contrato típico de direito civil.

13. Entretanto, os contratos celebrados se caracterizam como de transporte aéreo, nesse ponto cumpre analisar a aplicabilidade das normas de consumo, em especial questões atreladas às condições gerais de transporte, previstas na Resolução 400, de 13 de dezembro de 2.016, bem como demais itens relativos à relação de consumo que eventualmente está se estabelecendo.

14. Diante disso, faz-se necessária a oitiva da Gerência responsável pelas relações de consumo a fim de verificar as regras aplicáveis aos contratos firmados, bem como, nesse ponto, a necessidade de qualquer intervenção da ANAC e a forma como será responsabilizado o transportador contratual ou transportador de fato pela eventual violação ao disposto o ato normativo em análise.

15. Diante do exposto, no que tange aos itens regulados por essa gerência, as atividades desenvolvidas pelo transportador contratual não necessitam de prévia outorga, concessão ou autorização, posto não existirem serviços aéreos.” (destaquei)

Em que pese reconhecer que a Recorrente realiza serviços de transporte internacional de cargas, não restou comprovado nos autos que todas as operações lançadas na

conta contábil de registro 3011004 – Faturamento de Fretes se referem a efetivas receitas de prestação de serviços de transporte no exterior, haja vista as diversas inconsistências citadas pela fiscalização no curso do presente processo administrativo e a inexistência de segregação das receitas por atividade.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente requer a conversão do julgamento em diligência, alegando que a primeira diligência fiscal realizada nos autos, cumprida por meio da Informação Fiscal de fls. 3396/3408 e versando apenas sobre as receitas de transporte internacional, não apresentou resultado conclusivo sobre as receitas vinculadas ao transporte internacional. Aduz ainda que, *“desde a origem da autuação ora em discussão, entre o Termo de Verificação Fiscal exordial e a Informações Fiscal de fls. 3396/3408, entende a Recorrente que não foi cumprido, pelas D. Autoridades Administrativas, esclarecimento primordial para embasamento do melhor desfecho da lide, que consiste na segregação das receitas por atividade, quais sejam: (i) transporte internacional de carga; (ii) reembolso de despesas incorridas em nome de clientes; (iii) receitas de exportação; e, (iv) outros serviços prestados; para que se possa concluir pela incidência ou não das indigitadas contribuições in casu”*.

Diante do acima exposto, entendo necessário converter o julgamento em diligência, com a finalidade de assegurar o respeito ao princípio da verdade material, a fim de que a fiscalização segregue, por rubrica na conta contábil, em especial a conta contábil de registro 3011004 – Faturamento de Fretes, as receitas da Recorrente por tipo de atividade, devendo a Recorrente ser intimada a apresentar toda a documentação que comprove a natureza da rubrica de prestação de serviços de transporte internacional.

Exclusão dos valores contabilizados como reembolso de custos e despesas vinculados a despacho aduaneiro e atividades logísticas acessórias ao transporte internacional de cargas da base de cálculo das contribuições

A fiscalização concluiu que a Recorrente não poderia excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos de clientes a título de reembolso de despesas incorridas na prestação dos serviços de despacho aduaneiro e nas atividades logísticas acessórias ao transporte internacional de cargas por ausência de previsão no § 3º do artigo 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A DRJ manteve o lançamento quanto a esse item asseverando que a recuperação de custos e despesas é considerada receita, por força do disposto no artigo 44, inciso III, da Lei nº 4.506/1964, e no artigo 392, inciso II, do RIR/1999 e, como tal, insere-se no campo de incidência das contribuições.

Ainda de acordo com a Turma Julgadora, somente a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014 as receitas decorrentes de operações em conta alheia deixaram de constituir fato gerador e base de cálculo das exações em comento.

Em seu recurso, a Recorrente esclarece que, ao atuar como operador logístico, incorre em custos por conta e ordem de seus clientes com atividades acessórias ao transporte

internacional, necessárias à movimentação das mercadorias. Trata-se de serviços realizados por terceiros, como capatazia, estiva, seguro, armazenagem, etc, que são posteriormente reembolsados pelos clientes.

A Recorrente defende que esses valores não representam custos operacionais de sua atividade e não compõem o preço cobrado. Como tais ingressos financeiros não são receitas próprias, por não se incorporarem definitivamente ao seu patrimônio, não constituem fato gerador do PIS e da COFINS.

A Recorrente prossegue asseverando que também desempenha a atividade de despacho aduaneiro, atuando em nome de seus clientes perante repartições aduaneiras e fiscais. Nessa atividade, incorre em custos e despesas que são devidos por seus clientes, mas que transitam temporariamente por sua contabilidade, por ser ela a responsável por realizar tais pagamento.

Da mesma forma, a Recorrente defende que esses reembolsos são meros ingressos financeiros, não representando receitas que se incorporam em definitivo ao seu patrimônio, razão pela qual não devem sofrer a incidência de PIS e de COFINS.

Os contratos de fls. 589/651 demonstram, ainda que por amostragem, que a Recorrente prestava serviços de despacho aduaneiro e de atividades logísticas na importação e exportação, inclusive prevendo o faturamento dos valores devidos pelos serviços prestados em separado do faturamento das despesas incorridas nessas atividades. As notas de despesas de fls. 820/824 comprovam, também por amostragem, a cobrança dos reembolsos dos clientes.

Em relação a este tópico, também reputo necessária a conversão do julgamento em diligência, para que seja promovida a segregação e a identificação dos valores que transitaram pelo patrimônio da Recorrente, em razão da atividade desempenhada (despacho aduaneiro e atividades acessórias ao transporte de carga), referentes ao pagamento de custos e despesas que são de seus clientes e que foram reembolsados à Recorrente, devendo esta ser intimada para apresentação da documentação comprobatória hábil e idônea, caso se entenda necessário.

Exclusão da base de cálculo das contribuições dos valores contabilizados como “exportação collect – KN exterior”

A fiscalização glosou os créditos relacionados a despesas classificadas como “exportação collect – KN exterior”, no valor anual de R\$11.192.116,51, com fundamento no artigo 3º, § 3º, inciso I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, por se referirem a prestadores de serviços domiciliados fora do território nacional.

Ainda de acordo com a Autoridade Fiscal, embora a Recorrente alegue que tais receitas sejam "de exportação", não sujeitas, portanto, à tributação do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, e do artigo 6º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, e 10.833/03, era evidente o caráter interno dessas operações, pois os contratos foram firmados com empresas nacionais.

Nesse sentido, a fiscalização aponta que, na DIPJ - Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício 2013, o contribuinte responde negativamente ao item sobre a existência de operações com o exterior naquele período. Na Ficha 06A, a Linha 06 — Receita de Prestação de Serviços — Mercado Externo, o valor é nulo. Já no DACON - Demonstrativo de Apuração das Contribuições, nada declara nas rubricas intituladas Receita Sem Incidência da Contribuição — Exportação.

A Delegacia de Julgamento manteve a glosa asseverando que acompanharam a impugnação apenas contratos de câmbio, a planilha denominada Clearing-2012 e a planilha denominada Composição-Export-Collect, com dados supostamente extraídos do sistema operacional CIEL e do sistema contábil/financeiro ACON, sendo tais informações insuficientes para comprovar a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Em seu recurso, a Recorrente insiste que se trata de receitas de exportação de serviços, aduzindo que, na modalidade 'collect', o pagamento pelo serviço do transporte era de responsabilidade do adquirente da mercadoria situado fora do território nacional. O residente ou domiciliado no exterior, cliente da Recorrente, interessado no transporte internacional, entre os recursos à Kuehne Nagel localizada no seu país de que, por sua vez, os remete à Kuehne Nagel no Brasil, para liquidar as obrigações, representando ingresso de divisas no país.

Tratando-se de receitas de prestação de serviços a pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, a Recorrente conclui que estes valores são isentos das contribuições, por força do disposto no artigo 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, e no artigo 6º, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

Acrescenta que o fato de não ter declarado as receitas isentas em suas obrigações acessórias não é motivo suficiente para afastar o direito à isenção do PIS e da COFINS sobre elas.

Da mesma forma, necessária se faz a conversão do julgamento em diligência, para que seja promovida a identificação dos valores recebidos pela Recorrente referentes à prestação de serviços ao exterior e que representem ingresso de divisas, devendo a Recorrente ser intimada para apresentação da documentação comprobatória hábil e idônea, caso se entenda necessário.

Exclusão das reversões de provisões (*accrual*) da base de cálculo das contribuições

A fiscalização reputou indevida a exclusão dos valores contabilizados como “*accrual*” da base de cálculo do PIS e da COFINS, no valor de R\$ 8.954.930,33, por ausência de previsão legal.

A esse respeito, a Autoridade Fiscal asseverou que a Recorrente confundiu a exclusão das reversões das provisões previstas na legislação do PIS/COFINS, quando estas são contabilizadas como receitas auferidas, com a simples exclusão de valores provisionados revertidos, que não compuseram as bases de cálculo do PIS/COFINS. Segundo a fiscalização, não se pode excluir valores que não foram adicionados à receita bruta.

A Recorrente foi intimada para apresentar planilha eletrônica com a composição dos valores constantes na conta em referência, na qual deveria ser incluído o valor dito "provisionado", nome do cliente, data de "provisionamento", data de reversão, e a indicação de quais dessas "provisões" teriam sido adicionadas no Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR.

Naquela ocasião, a fiscalização teria constatado que, na planilha apresentada pela Recorrente, havia um descasamento entre seus controles contábeis e as exclusões efetivamente informadas nas bases de cálculo do PIS e COFINS. Isso porque, enquanto na planilha "MEMORIA_DE_CALCULO_PIS_COFINS 2012" constava o valor de R\$8.954.930,33, o livro razão contábil demonstrava o valor de R\$5.490.775,61.

A fiscalização concluiu que, além do valor reconhecido pela própria Recorrente como indevidamente excluído da base de cálculo, no importe de R\$3.464.154,72, o total da conta não poderia ser excluído das receitas tributáveis, pelo simples fato de que nunca a compôs.

A DRJ manteve o lançamento reiterando os argumentos fiscais.

Em seu recurso, a Recorrente repete os argumentos apresentados na resposta à intimação fiscal e na impugnação, no sentido de que, uma vez contratada por seus clientes, reconhecia em sua contabilidade provisões relativas aos valores que seriam incorridos, em nome destes, para a prestação dos serviços. Concretizadas as operações realizadas em benefício dos clientes e reembolsados os valores, a provisão era revertida, dando lugar ao custo lançado como despesa, conforme registros contábeis de fls. 136/139 (arquivos não pagináveis).

O artigo 1º, § 3º, inciso V, alínea "b", das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação vigente em 2012, dispunha o seguinte sobre as reversões de provisões:

"§ 3º - Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...) V - referentes a:

(...) b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita. (...)" (destaquei)

Pela letra da lei, excluem-se da base de cálculo das contribuições as reversões de provisões que não representem ingresso de novas receitas.

Sendo assim, em homenagem ao princípio da verdade material, reputo necessária a conversão do julgamento em diligência, para que seja promovida a identificação dos valores que efetivamente representem reversão de provisões, devendo a Recorrente ser intimada para apresentação da documentação comprobatória hábil e idônea, caso se entenda necessário.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem:

1. realize a segregação, por rubrica na conta, a fim de se atribuir rubricas distintas da do serviço de transporte internacional à outras atividades exercidas, em especial sendo analisada a conta contábil de registro 3011004 – Faturamento de Fretes, separando as receitas da Recorrente por tipo de atividade, de modo que se identifique exatamente quais as operações lançadas se referem efetivamente às receitas de prestação de serviços de transporte internacional, devendo a Recorrente ser intimada a apresentar toda a documentação que comprove a natureza da rubrica de prestação de serviços de transporte internacional;
2. promova a segregação e a identificação dos valores que transitaram pelo patrimônio da Recorrente, em razão da atividade desempenhada (despacho aduaneiro e atividades acessórias ao transporte de carga), referentes ao pagamento de custos e despesas que são de seus clientes e que foram reembolsados à Recorrente, devendo esta ser intimada para apresentação da documentação comprobatória hábil e idônea, caso se entenda necessário;
3. identifique os valores recebidos pela Recorrente referentes à prestação de serviços ao exterior e que representem ingresso de divisas, devendo a Recorrente ser intimada para apresentação da documentação comprobatória hábil e idônea, caso se entenda necessário;
4. identifique os valores que efetivamente representem reversão de provisões, devendo a Recorrente ser intimada para apresentação da documentação comprobatória hábil e idônea, caso se entenda necessário.

Poderá a Autoridade intimar a Recorrente para apresentar outros documentos e informações complementares.

Cumpridas as providências indicadas, a Recorrente deverá ser cientificada dos resultados da diligência, para se manifestar no prazo de 30 dias.

Em sequência, com ou sem manifestação do contribuinte, retornem os autos a este Conselho, para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães