



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.001918/2010-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2023
Recorrente SAN MARINO ONIBUS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

CRÉDITOS. GLOSA. REPARTIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Em sendo apresentadas provas pelo contribuinte que permitam identificar a prestação do serviço, apto à geração de direito de crédito das contribuições para o PIS/COFINS, o ônus da prova da inidoneidade de tais documentos ou da inocorrência do serviço noticiado caberá ao Fisco.

FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA

Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. MOMENTO DO RECONHECIMENTO.

A receita bruta de vendas nas exportações será determinada pela conversão de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas no tocante aos serviços prestados pelas empresas Rotas do Sul, cujo crédito deve ser apurado a partir dos documentos já acostados aos autos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-012.004, de 27 de julho de 2023, prolatado no julgamento do processo 11020.001915/2010-09, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho (suplente convocado), Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado),

Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Cuidam os autos de Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins-exportação referente ao trimestre acima citado, no valor de R\$ 1.079.464,19, parcialmente utilizados em compensação de débitos próprios.

No Relatório Fiscal, foram indicadas as seguintes inconsistências:

- a) Com relação aos créditos dos "**fretes sobre vendas**" pagos à empresa Rotas do Sul Logística Ltda. (na qual a participação societária da San Marino é de 99%), a fiscalização afirma que o produto fabricado (carroceria) é acoplado ao chassi, necessitando apenas de motorista para entrega ao cliente, sendo que a San Marino possui motoristas contratados para esse fim, além de registros das viagens (trajetos, número de veículos, quilômetros rodados, pedágios e passagens de retorno). Por sua vez, os livros contábeis da Rotas do Sul e elementos da empresa na base de dados da Receita Federal demonstram que o valor da receita operacional declarada corresponde aos conhecimentos emitidos para a San Marino, sendo boa parte distribuída como lucro para os sócios pessoas físicas. Além disso, consulta à GFIP não aponta em alguns meses a contratação de pessoal e ao longo do ano a existência de profissionais adequados para a prestação dos serviços;
- b) Ainda com referência à rubrica "fretes sobre vendas", foram glosados os créditos relativos aos pagamentos feitos a agenciadores de armadores domiciliados no exterior, não sujeitos à contribuição (Italian Line, JKLN e Premium Freight Internacional);
- c) Quanto ao cálculo dos débitos, as receitas de exportação encontram-se diferentes por conta da empresa haver adotado como referência a data da emissão da nota e do registro de exportação, quando o correto seria a data do embarque;
- d) Além disso, a Autoridade Fiscal encontrou nas receitas de vendas de produtos diferenciados valores diferentes dos declarados nos Dacons, tendo utilizado os valores das notas fiscais de saída para ajuste, conforme relatório fiscal.

Cientificada, a interessada apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade na qual apresenta as seguintes alegações:

- a) Quanto aos fretes contratados junto à Rotas do Sul, afirma que nem todos os seus clientes desejam que o veículo seja entregue rodando. A maioria prefere a entrega em carretas cegonha, conforme fotos anexadas, sendo que até 2007 os reboques e os tratores que puxam a carga eram locados da Manifestante. A partir de 2008 a Rotas do Sul começou a adquirir seus próprios veículos. Além disso, a empresa transportadora possuía em 2007 quatro motoristas para esse tipo de transporte;

- b) No que se refere aos fretes internacionais, afirma que contratou as empresas para o transporte, sendo que o fato das mesmas terem terceirizado o serviço não impede o creditamento, uma vez que as mesmas são empresas nacionais sujeitas à contribuição;
- c) Relativamente ao cálculo dos débitos, discorda do método adotado pela Autoridade Fiscal de adotar como referência a data do embarque, uma vez que isso contraria a legislação da contribuição que impõe a incidência sobre o faturamento;
- d) No caso da receita dos produtos diferenciados, reclama que não foram apresentados os critérios utilizados no cálculo.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, conforme ementa a seguir reproduzida, em síntese:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

RECEITA DE EXPORTAÇÃO

A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

IMPUGNAÇÃO COM PROVAS

O contribuinte possui o ônus de impugnar com provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando os principais argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar

A recorrente acusa a ocorrência de vícios de nulidade tanto do Despacho Decisório quanto do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, sob o fundamento de que a autoridade fiscal teria realizado cálculo que resultou em

valores diversos do que por ela apurado, sem que fundamentasse os critérios utilizados nos cálculos e os motivos da alegada inconsistência.

Afirma também que a fiscalização limitou-se a apontar que o seu cálculo estava aduzido no “Demonstrativo A”, sem informar os critérios adotados, nem apontar a fundamentação legal.

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal devem ser declaradas quando determinados atos tenham sido praticados com vícios relativos à ausência de condição ou requisito de forma indispensável para validação ou ainda quando o ato for praticado com preterição do direito de defesa da parte, estando previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto n. 70.235/72, que assim estabelecem:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Dentro do estabelecido na previsão legal, entendo que não houve vício ou cerceamento de defesa que pudesse anular o Despacho Decisório que indicou expressamente a forma de cálculo em relação aos valores de vendas de produtos diferenciados:

4.1.2 — DAS RECEITAS DE VENDAS DE PRODUTOS DIFERENCIADOS.

No desenvolvimento do trabalho quantificamos por extração nas bases de dados digitais que contém as notas fiscais de saídas, dos valores de vendas dos produtos relacionados nos anexos I e II da Lei 10.485/2002 por aglutinação dos códigos da classificação fiscal NCM definido nesta normatização.

O resultado desta quantificação diferenciou dos valores apresentados pela empresa no Demonstrativo de Apuração das Contribuições (DACon), estes valores componentes dos trabalhos desenvolvidos nas estruturas comparativas dos conjuntos 2; e 3 apresentadas na planilha, "DEMONSTRATIVO A" no contexto da visão analítica da conta "VENDAS DO MERCADO INTERNO" em cada mês de apuração.

Inicialmente o demonstrativo "A" em relação às vendas de mercado interno apresenta na decomposição do *Conjunto 2*, a distribuição contábil das receitas

em, vendas de carrocerias, vendas de autopeças e vendas para fabricante de veículos. As vendas de AUTOPEÇAS foram distribuídas pelas alíquotas da seguinte forma;

- Primeiro subtrai os valores da tributação diferenciadas e identificadas como sendo do anexo I e II, em seguida retirou-se o valor faturado como complemento das receitas de venda de carrocerias, (destaque apresentado pelas memórias de cálculos) e finalmente o saldo ou diferença foi alocado para a tributação da alíquota básica da contribuição.
- Os valores apontados para aplicação da alíquota diferenciada de 10,8 % de Cofins 2,00 % de PIS, também podem ser aferidos no Livro Registro de Apuração do IPI através das saídas classificadas nos CFOP 5102 e 6102 em cada período ou mês.

Portanto, o Relatório Fiscal constante do Despacho Decisório contempla a legislação correspondente, a devida motivação e descrição dos fatos, não tendo sido possível identificar mácula nesse sentido.

Também entendo pela existência de suficiente fundamentação na decisão vergastada que justificou o entendimento pela inexistência de nulidade nos seguintes termos:

18. No caso das receitas de tributação diferenciada, informou o Fisco haver apurado, a partir de extração do banco de dados disponibilizado pela interessada, feita por aglutinação dos códigos de classificação fiscal, valores que apresentavam divergência com os informados no Dacon e na memória de cálculo da empresa (esses, a propósito, também divergentes entre si). Diante desses dados e dos extratos contábeis, procurou refazer os cálculos da contribuição devida. Acrescenta ainda que os valores apontados para aplicação das alíquotas de 10,8% (Cofins) e 2% (PIS/Pasep) podem ser aferidos no Livro de Registro de IPI, nas saídas classificadas nos CFOP 5102 e 6102.

19. A interessada apresenta unicamente relação de notas divididas por alíquotas, sem anexar as notas fiscais que embasam tais registros, impossibilitando a verificação dos dados apresentados.

20. Verificando a planilha apresentada pela Autoridade Fiscal tem-se que, muito embora a Fiscalização tenha apurado uma contribuição devida maior do que a interessada, essa diferença não afeta o valor do crédito vinculado às exportações calculado pela Fiscalização, tendo em vista que diferença **não** é amortizada pelos créditos decorrentes de exportação, mas sim pelos demais créditos (de aquisições no mercado interno vinculado à receita tributada no mercado interno), cujo saldo apontado no Dacon de março era de R\$ 1.165.548,29. **Lembra-se que o objeto deste processo é unicamente o ressarcimento de créditos vinculados à exportação do período. Ou seja, a redução no valor desse crédito objeto do processo é decorrente unicamente das glosas acima analisadas sem influência do recálculo das receitas de produtos diferenciados.**

Dessa forma, ao contrário do alegado, não há que se falar em nulidade, visto que no processo não restou provada qualquer violação às determinações contidas nos arts. 59 e 60 do Decreto n. 70.235/72.

Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa sobre os seguintes pontos:

- 1) regularidade do cálculo de créditos relativos a frete sobre vendas - conhecimentos de fretes ou de serviços prestados pela empresa coligada – ROTAS DO SUL LOGISTICA LTDA;
- 2) também na rubrica "**Frete sobre Vendas**" discute-se a regularidade da inclusão encargos suportados na contratação de serviços das empresas "Italian Line Logística Internacional"; "JKLN — Lazarotto Consultoria Ltda"; "Primum Freight Internacional Ltda";
- 3) regularidade no cálculo da recorrente sobre os débitos das receitas de exportação.

1 – Glosa – Frete sobre vendas. Serviços prestados pela empresa Rota do Sul

À época dos fatos, a Recorrente tinha por atividade econômica a industrialização, a comercialização, a importação e exportação de reboques, semi-reboques, ônibus, caçambas para acoplagem em caminhões, peças e acessórios para veículos, entre outros.

Mais especificamente, a empresa fabricava a carroçaria, que acoplada ao chassi constitui o veículo (ônibus) com autonomia de movimento, necessitando, portanto, apenas de motorista para conduzi-lo até ao cliente.

Segundo a fiscalização, a Recorrente mantinha profissionais contratados (motoristas) para entrega dos veículos, com a verificação de relatórios de viagens com subsídios comprobatórios dos serviços, tais como notas de abastecimento e pagamento de pedágios, etc.

Ainda segundo a fiscalização, os serviços eram complementados pela contratação de motoristas vinculados a Cooperativas de Trabalho, também sendo possível observar todos os elementos identificados com a natureza dos serviços, como, trajetos percorridos, número de veículos entregue, quilômetros rodados, pagamentos de pedágios e passagens de retorno.

A discussão alcança os gastos relacionados à empresa coligada - Rota do Sul, na qual a Recorrente detinha participação societária de 99%, cujos serviços prestados não teriam as mesmas características, não sendo possível verificar a "*contrapartida de algo recebido*":

Entretanto os gastos computados nesta rubrica e vinculados a empresa coligada - ROTAS DO SUL LOGISTICA LTDA CNPJ 93.580.827/0001-00, não apresentam as mesmas características. Para se comprovar uma despesa, de modo torna-la efetiva e base para apropriação de créditos em face à legislação não cumulativa das contribuições PIS/COFINS, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve desembolso, é indispensável que o dispêndio corresponda a **contrapartida** de algo recebido.

As avaliações desenvolvidas nos livros contábeis e fiscais da empresa ROTAS DO SUL LOGISTICA LTDA e demais elementos coletados em declarações da empresa contidas nas bases dados da Secretária da Receita Federal, demonstram entre outros fatos para o ano calendário de 2007:

• O valor da receita operacional declarada de R\$ 1.236.523,00 corresponde aos conhecimentos emitidos para "San Marino ônibus" e destes os valores de R\$ 700.000,00 (Inc. [Es 48/49], foram distribuídos como lucros para os

sócios pessoa física sendo que a participação societária da empresa "San Marino" é de 99% .

• Consulta efetuada, na Guia do Fundo de Garantia e Informações Previdenciárias (GFIP) (floc. ane. "is fis. 50/52), não apontou em alguns meses a contratação de pessoal e durante o ano a existência de profissionais adequados para a prestação destes serviços, por exemplo - condutor de ônibus, categoria - CB0 07824.

• O balancete de apuração de resultado em dezembro, Livro Diário nº 11 Registro Jucers nº 08/001196, do período base 2007, indica gastos residuais com contratação de frete de terceiros R\$ 74.663,93.

Portanto não encontramos nos gastos registrados com apoio dos Conhecimentos de Transportes Rodoviário de Carga de emissão da "ROTAS DO SUL", elementos suficientes de convicção ou aptidão para comprovar gastos a eles vinculados, VALORES excluídos da composição das bases para cálculo dos créditos PIS/COFINS.

Em suma, a fiscalização glosou os créditos sobre o frete pago à empresa Rotas do Sul Logística Ltda sob a justificativa de que inexistia comprovação da efetiva prestação dos serviços de transporte, pelo *"fato de que o produto movimenta-se por meios próprios, havendo diversos registros de viagens (trajetos, número de veículos, quilômetros rodados, pedágios e passagens de retorno) e de despesas de viagens com os motoristas da própria Manifestante e de cooperativas de trabalho contratadas."*

Além disso, os dados da Rotas do Sul demonstram que o valor da receita operacional declarada corresponde aos conhecimentos emitidos para a San Marino, sendo *boa parte* distribuída como lucro para os sócios pessoas físicas, sendo que consulta à GFIP não aponta em alguns meses a contratação de pessoal e ao longo do ano a existência de profissionais adequados para a prestação dos serviços.

A instância de piso, por sua vez, ratificou o entendimento de que inexistia comprovação da efetiva prestação dos serviços de transporte:

6. Por sua vez, a empresa interessada alega que nem todos os seus clientes desejam que o veículo seja entregue rodando. Anexa fotos de carretas cegonha, ressaltando que até 2007 os reboques e os tratores que puxam a carga eram locados da própria Manifestante e, a partir de 2008, a Rotas do Sul começou a adquirir seus próprios veículos. Ademais, a empresa transportadora possuía em 2007 quatro motoristas para esse tipo de transporte. Junta também algumas cópias de conhecimentos de transporte e do razão conta fretes sobre vendas.

7. Observa-se na documentação apresentada que os poucos conhecimentos trazidos não possuem identificação de veículo transportador e não estão acompanhados das notas fiscais de serviço emitidas pela Rotas do Sul. Tais itens seriam imprescindíveis, uma vez que os registros de fretes pagos à transportadora reportam-se às correspondentes notas fiscais. Ademais, a grande parte dos funcionários listados na relação apresentada pela Manifestante não é encontrada na GFIP da Rotas do Sul, demonstrando a incapacidade daquela empresa de prestar o serviço.

8. Cumpre lembrar que, diferentemente da hipótese de lançamento de ofício, em que o Fisco deve comprovar a infração cometida, no caso de pedido de restituição ou ressarcimento cabe à parte interessada, que pleiteia o crédito,

provar que possui o direito invocado. Assim, ao efetuar o pedido, deve dispor a empresa dos elementos de prova que sustentarão seu pleito, sem o que será indeferido. Diante disso, caberá a manutenção da glosa.

Depreende-se da decisão recorrida que os conhecimentos de transporte juntados à Manifestação de Inconformidade não estariam acompanhados das notas fiscais de serviço emitidas pela Rotas do Sul, sendo que “*tais itens seriam imprescindíveis, uma vez que os registros de fretes pagos à transportadora reportam-se às correspondentes notas fiscais*”.

Contudo, primeiramente, verifica-se que a fiscalização teve amplo acesso à documentação contábil da Recorrente, inclusive realizando visita à sede da empresa “*com realização de reduzidas amostragens de notas fiscais e outras aferições fiscais*”;

Para a análise do direito pleiteado foram adotados os seguintes procedimentos **gerais** de verificação:

- Análises dos arquivos digitais contábeis representativos dos livros Diários e Razão;
- Utilização das "planilhas **memórias** de cálculos dacon 2007" disponibilizadas pela empresa, utilizadas como referência para acompanhamento/conferência dos valores lançados no DACON;
- Visitas a empresa com realização de reduzidas amostragens de notas fiscais e outras aferições fiscais.

Ademais, conforme apontado pela Recorrente, também constam dos autos, de fls. 131 a 142, **conhecimentos de transporte**, emitidos pela empresa Rotas do Sul, acobertando o transporte de ônibus vendidos pela ora Recorrente.

[illegible]

...

Outra prova juntada aos autos e não observada pelo r. acórdão recorrido, é o **razão da conta de fretes de venda contratados**, conforme pode ser verificado nas fls. 143 a 202 do presente processo administrativo.

CT021 - CN		SAN MARINO ONIBUS E IMPLEMENTOS LTDA		Período :		Folha : 3	
12/03/11 12:08		R A Z A O		01/01/07		Até 31/12/07	
Data	Letra	Histórico	Sector	Contrap	Debito	Credito	Saldo
		AGENCIAM DE NEGOCIOS LTDA					
10/01/07		Compras cfe nf(s) 10188-B-ROTAS DO SUL REPRESENT.E	830	0	300,00		12.919,20
		AGENCIAM DE NEGOCIOS LTDA					
10/01/07		Compras cfe nf(s) 10187-B-ROTAS DO SUL REPRESENT.E	830	0	300,00		14.219,20
		AGENCIAM DE NEGOCIOS LTDA					
10/01/07		Compras cfe nf(s) 10186-B-ROTAS DO SUL REPRESENT.E	830	0	300,00		14.519,20
		AGENCIAM DE NEGOCIOS LTDA					
10/01/07		Compras cfe nf(s) 10185-B-ROTAS DO SUL REPRESENT.E	830	0	300,00		14.819,20
		AGENCIAM DE NEGOCIOS LTDA					
10/01/07		Compras cfe nf(s) 10184-B-ROTAS DO SUL REPRESENT.E	830	0	300,00		15.119,20
		AGENCIAM DE NEGOCIOS LTDA					
10/01/07		Compras cfe nf(s) 10183-B-ROTAS DO SUL REPRESENT.E	830	0	300,00		15.419,20
		AGENCIAM DE NEGOCIOS LTDA					
10/01/07		Compras cfe nf(s) 10182-B-ROTAS DO SUL REPRESENT.E	830	0	300,00		15.719,20
		AGENCIAM DE NEGOCIOS LTDA					
10/01/07		Compras cfe nf(s) 10181-B-ROTAS DO SUL REPRESENT.E	830	0	300,00		16.019,20

E não é só. Vejam, Vossas Senhorias, nas fls. 316 a 420, **próximo a uma centena de notas fiscais, em que constam a Rotas do Sul, como transportadora do ônibus vendido.**

[illegible]

Cedido que o Conhecimento de Transporte deve ser emitido sempre que houver prestação de serviço de transporte de cargas realizada entre Municípios ou entre Estados. Já a Nota Fiscal de Serviços (NFS), deve ser emitida quando a prestação do serviço de transporte ocorre dentro de um mesmo Município.

A Recorrente anexou ainda à Manifestação de Inconformidade, a Relação dos funcionários da empresa Rotas do Sul, entre os anos de 2007 e 2010, tendo sido desconsiderada pela decisão recorrida pois (...)” *grande parte dos funcionários listados na relação apresentada pela Manifestante não é encontrada na GFIP da Rotas do Sul, demonstrando a incapacidade daquela empresa de prestar o serviço*”.

Ora, se grande parte dos funcionários listados na relação apresentada não foi encontrada na GFIP, é possível concluir que uma pequena parte ali constava, ou seja, a empresa detinha capacidade de prestar o serviço de transporte contratado e apesar disso, todos os serviços foram desconsiderados.

Trata-se de colocação simplória, mas harmônica à linha adotada pela instância, que na prática, ignorou diversas operações realizadas e comprovadas pelo contribuinte, para afastar o creditamento com base em apontamentos isolados que, a meu ver, não são suficientes para demonstrar que os serviços de transporte não foram prestados.

Além disso, ainda que implicitamente, a decisão recorrida, assim como o relatório fiscal, reconhecem que não há qualquer dispositivo legal que impeça a subcontratação para prestação de serviços, inclusive por empresa coligada, a justificar a restrição ao direito ao crédito.

Deveras, a mera busca da redução de incidência tributária pode, por si só, constituir propósito negocial legítimo, até porque *“não existe regra que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária”*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2010

PRELIMINARES. SUPERAÇÃO EM RAZÃO DE APRECIÇÃO DE MÉRITO.

Nos termos do que dispõe o §3o. do art. 12 do RPAF, sendo possível o provimento no mérito, devem ser superadas preliminares de nulidade.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

SUBSIDIARIAMENTE. EXISTÊNCIA DE EFETIVA RAZÃO EXTRA TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO.

No caso concreto as Recorrentes comprovaram existir razões de ordem negocial e restrições impostas pela Resolução CMN 2.325/1996 que justificam as operações realizadas. (Acórdão n. 1401-002.835. Sessão de 15/08/2018. Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva)

Cediço que inclusive com a inaptidão comprovada de fornecedores, as notas fiscais de empresas irão produzir efeitos tributários, dentre eles, a geração de direito de crédito das contribuições para o PIS/COFINS, quando restarem comprovados dois requisitos: (i) o pagamento do preço; e (ii) recebimento dos bens, direitos e mercadorias e/ou a fruição dos serviços.

Outrossim, ainda que no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, seja atribuído à contribuinte o ônus de apresentar elementos de prova que demonstrem a existência do crédito, não se pode exigir muito mais do que o registro de fatos na escrituração, comprovados por documentos hábeis sob pena de configurar prova diabólica, extremamente difícil de ser obtida.

No que se refere à repartição do ônus da prova, o art. 373 do CPC reflete o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando: I. - recair sobre direito indisponível da parte; II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito. § 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Considerando-se que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita, para descaracterizar ou anular um instituto de direito privado, compete à fiscalização comprovar, mesmo que mediante prova indireta, que o negócio denota mera aparência, dissimulando uma relação jurídica de natureza diversa. Se as provas falharem nessa demonstração, o negócio jurídico deve ser preservado.

Entendo que que no presente caso a Autoridade Fiscal não trouxe elementos suficientes para desconstituir a prestação de serviço registrada pela Recorrente, que seguiu as normas aplicáveis, havendo conciliação satisfatória entre os registros contábeis e documentos que respaldam tais registros.

Isto posto, voto pela reversão das glosas no tocante aos serviços prestados pela empresas Rotas do Sul, cujo crédito deve ser apurado a partir dos documentos já acostados aos autos.

2 — Glosa – frete internacional

Ainda no que diz respeito ao fretes sobre vendas, foram glosados créditos relativos aos pagamentos feitos a agenciadores de armadores domiciliados no exterior:

Em um **segundo** momento constatou-se na rubrica "**Fretes sobre Vendas**" a inclusão encargos suportados na compra de serviços para com empresas "Italian Line Logística Internacional"; "JKLN — Lazarotto Consultoria Ltda"; "Primum Freight Internacional Ltda", identificados os prestadores de serviços (*doc. anexos folhas 54/58*), duas destas empresas apresentam como atividades CNAE 7020 — consultoria; a outra empresa com CNAE 52.50, agenciamento de cargas, avaliado o dossiê vinculado a cada registro, ficou caracterizado que estas empresas agenciaram serviços de fretes internacionais.

Neste modelo de transporte, navegação marítima, os agenciadores são meros prepostos dos armadores, para quem repassa os valores recebidos. O efetivo

prestador do serviço é empresas de navegação, não domiciliada no Brasil e não contribuinte de Pis/Cofins e, portanto os valores foram excluídos da base para apuração dos créditos pis /cofins nos respectivos períodos de competência em atendimento a determinação legal do Art. 3º, § 3º inciso II. (g.n)

A instância de piso reforça que as empresas “fazem trabalhos de consultoria e agenciamento, não sendo transportadoras. Assim, obviamente não há que se falar em pagamento de frete de transporte para tais empresas”:

11. A Autoridade Fiscal afirma que as empresas Italian Line Logística Internacional, JKLN e Premium Freight Internacional possuem CNAE de consultoria (duas primeiras) e agenciamento de cargas (última), não sendo transportadoras. De fato, verificando os dados das referidas empresas vê-se que todas fazem trabalhos de consultoria e agenciamento, não sendo transportadoras. Assim, obviamente não há que se falar em pagamento de frete de transporte para tais empresas, que sequer podem realizar esse tipo de serviço. Isso fica claro, por exemplo, no conhecimento emitido pela Premium, em que a mesma assina como agente do transportador ("AS AGENT FOR THE CARRIER").

E mais, destaca “que boa parte das notas fiscais de exportação anexadas ao processo indicam no campo relativo ao transporte que o frete será por conta do destinatário da carga, o que exclui a possibilidade de apuração de crédito”:

12. Além de tudo isso, cabe destacar que boa parte das notas fiscais de exportação anexadas ao processo indicam no campo relativo ao transporte que o frete será por conta do destinatário da carga, o que exclui a possibilidade de apuração de crédito. Assim, pelos motivos expostos, caberá a manutenção da glosa.

Em sua defesa a Recorrente afirma que contrata empresas sediadas no Brasil para prestação do serviço de frete marítimo e estas, por sua vez, subcontratam os navios que irão efetuar o efetivo transporte, citando a Solução de Consulta nº 180 – Cosit, de 16.03.2017, que analisou e esclareceu a contratação do frete marítimo pelo vendedor e o desdobramento da subcontratação pelo armador, constando da peça recursal o que segue:

Veja que a Receita Federal do Brasil ao emitir a Solução de Consulta nº 180 – Cosit, de 16.03.2017, já analisou e esclareceu a contratação do frete marítimo pelo vendedor e o desdobramento da subcontratação pelo armador. Mesmo que essa Solução de Consulta tenha o escopo de solucionar dúvidas sobre a contratação de seguro vale analisar o esclarecimentos sobre a regularidade da operação de contratação de transporte e a subcontratação decorrente:

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-lhes a quem foi indicado recebe-las.

A obrigação se evidencia pela emissão do conhecimento de carga.

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

...

Por esta razão, o que interessa para o deslinde do presente caso é a contratação de frete marítimo realizado pela ora Recorrente, que o prestador de serviço é o

armador. Se o armador pode realizar a prestação de serviço pessoalmente, ou necessita realizar a subcontratação do serviço para concluí-lo, esta é uma situação que não interessa ao presente caso.

A subcontratação é operação estranha à ora Recorrente e não é desta que está sendo apropriado o crédito. A contratação que diz respeito ao presente processo, é a contratação do frete marítimo em que a ora Recorrente é tomadora do serviço e o armador figura como prestador do serviço contratado de frete marítimo.

Conforme ressaltado pela ilustre Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, quando atuou como relatora em caso semelhante – Acórdão nº 3401-007.378 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado em 17/02/2020, dois pontos são relevantes à análise: (i) diferença do frete internacional em relação ao frete doméstico, previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03 e que se refere a serviço de transporte de mercadorias propriamente dito, uma vez que o frete internacional pode ser contratado de forma indireta e seu valor é composto por serviços de agenciamento de carga, não somente o transporte; e (ii) o prestador do serviço propriamente dito não é contribuinte de PIS e COFINS, portanto, o transporte não seria alvo de tributação.

A colega ainda menciona a existência de entendimento consolidado sobre o assunto, evidenciado na Solução de Consulta COSIT n. 99007/2018:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 3, DE 20 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 24 DE JANEIRO DE 2017.)

A questão, portanto, é que o agente marítimo atua como mero representante, devendo ser verificado o local domicílio da empresa que efetivamente presta o serviço de transporte, que não é obrigada ao recolhimento das contribuições.

Para além do precedente desta turma, também reproduzo outros acórdãos, incluindo um da Câmara Superior:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. - desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

FRETE NA AQUISIÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO INTEGRAL Cabe direito ao crédito sobre os valores dos fretes nas aquisições de mercadorias destinadas à revenda por integrarem o custo de aquisição desses bens, desde que o custo tenha sido suportado pelo adquirente. Recurso

Voluntário Provido em Parte (Acórdão nº 3301-005.713 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 26/02/2019, Relator: Valcir Gassen)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços. No caso vertente, a indumentária na indústria de processamento de carnes, por ser necessária e essencial à atividade do sujeito passivo que, por sua vez, deve zelar pela higiene, segurança à saúde dos consumidores e dos próprios empregados, além de sua utilização ser regulamentada pela ANVISA, deve gerar crédito da contribuição a Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/04.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

FRETE PAGO A EMPRESA SEDIADA NO EXTERIOR.

Nos termos do § 3º do art. 3º da Lei 10.833, somente o frete pago a empresa sediada no Brasil gera direito de crédito da COFINS, a isso não se equiparando a mera transferência de recursos a representante, sediado no Brasil, do efetivo prestador do serviço de transporte sediado no exterior. (Acórdão nº 9303004.382 – 3ª Turma, Sessão de 09/11/2016, Júlio César Alves Ramos Redator designado)

Dessa feita, não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de pessoa jurídica domiciliada no exterior, de modo que a glosa sobre frete marítimo internacional deve ser mantida.

3 — Glosa – momento do reconhecimento receitas de exportação

A fiscalização suscitou divergência de valores entre as receitas de exportação informadas pela empresa e as receitas registradas na base de dados do SISCOMEX, em virtude de ter sido adotada como referência a data da emissão na nota fiscal e registro da exportação, quando o correto seria utilizar a data do embarque das mercadorias exportadas.

A decisão recorrida manteve o entendimento sob o seguinte fundamento:

14. Na época vigente, a Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, que “Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou

domiciliada no exterior, consideradas vinculadas” dá indicativo acerca do momento de reconhecimento da receita, no caso de exportação de bens para o exterior:

...

15. Tal disposição reflete a regra constante da Portaria MF nº 356, de 5 de dezembro de 1988, a qual “Define critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais”, prescrevendo:

...

16. De fato, a transferência da propriedade de mercadorias exportadas ocorre por ocasião do embarque das mesmas (quanto, inclusive, ocorre o fato gerador do imposto de exportação), cabendo nesse momento o registro contábil da receita, estando correto o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal.

Verifica-se que o tema não encontra pacificação neste Conselho, inclusive na Câmara Superior, citando-se precedente da própria Recorrente, julgado em 21/10/2021, no qual existe voto vencido no sentido de reconhecimento das receitas de exportação na data em que ocorre a formalização do ato de venda, ou seja, no momento da emissão da nota fiscal de exportação, prevalecendo, contudo, o posicionamento pela utilização da data do embarque da mercadoria para o exterior:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA INEXISTENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Para que seja conhecido o recurso especial, é imprescindível a comprovação do dissenso interpretativo mediante a juntada de acórdão paradigma que, em face de situações fáticas ao menos similares, interprete a mesma norma e dê solução jurídica oposta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. DATA DO EMBARQUE DA MERCADORIA.

O valor da receita de exportação é determinado com base na taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior. Somente a variação no preço em moeda nacional decorrente da alteração da taxa câmbio, ocorrida após a referida data e o fechamento do contrato de câmbio, será tratada como variação monetária passiva ou ativa. Assim, será no momento do embarque das mercadorias para o exterior que se dará o reconhecimento da receita de exportação, nos termos da Portaria MF nº 356/1988. (Acórdão nº 9303-012.105 – CSRF / 3ª Turma. Vanessa Marini Cecconello – Redatora designada)

Filio-me à corrente majoritária, por considerar que a Lei nº 10.637/02 previu expressamente em seu art. 5º, I, a não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadoria, contudo,

ausente previsão quanto ao critério temporal para definição do momento da geração da receita bruta derivada das operações de exportação.

Suprindo tal lacuna, o reconhecimento da receita deve ser realizado quando houver a transferência de propriedade das mercadorias exportadas, o que ocorre no momento do embarque, no qual o controle do bem passa a ser do adquirente.

Esse é o critério utilizado no Pronunciamento Técnico Contábil Brasileiro - CPC 47, que orienta as empresas no que tange ao reconhecimento de suas receitas, bem como o disposto na Portaria MF nº 356/88, que define a determinação da receita bruta de vendas derivadas das operações de exportação de bens, serviços e direitos pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data de embarque bens.

Nesse sentido, foi proferido o Acórdão nº 3401005.984, julgado na sessão de 27/03/2019, por esta Turma, em diferente composição, tomando como base o voto do Conselheiro Tiago Guerra Machado, cujos fundamentos são transcritos como parte integrante do presente voto, considerando-se como razões de decidir, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99, *in verbis*:

A previsão para a utilização do saldo credor de COFINS não-cumulativa proveniente de operações de exportação e respectivo cálculo via rateio proporcional decorre está na própria Lei Federal 10.833/2003, nos artigos 3º e 6º:

Art. 3º (...)

§ 8º **Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal**, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I Apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou **II Rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, **observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.**

(...)

Art. 6º

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I Dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II Compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no §1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

Ora, a legislação ordinária previu expressamente a possibilidade de se fazer a apropriação de créditos de exportação via rateio proporcional, porém, não previu qual seria o critério temporal para se definir qual o momento que a receita bruta, seja de mercado interno, seja a de exportação, seria tida como gerada.

No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa 404/2004, que regulamentou a matéria – a despeito de ter sido legitimada pela legislação ordinária a fazê-lo – tampouco o fez, limitando-se a reprisar os ditames exarados na norma federal. Caberia então verificar se haveria outra norma complementar que pudesse ser aplicada na estipulação do momento em que a receita de exportação seria apurada.

Nesse contexto, a decisão ora recorrida caminhou bem ao entender que a Portaria MF 356/1988 seria aplicável ao caso, já que ela definira, há muito tempo, que

A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

1.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

Não só isso, partindo-se da discussão sobre quando se aperfeiçoa a operação de venda ao exterior, é importante ressaltar que, nos próprios argumentos na decisão recorrida, ela não se adstringe à mera verificação da data da emissão das respectivas notas fiscais, mas sim quando houve a tradição do bem ao respectivo cliente no exterior:

A adoção do regime de competência revela que, sob o aspecto contábil, o momento do reconhecimento da receita, no caso de venda de mercadorias para o mercado externo, a exemplo de vendas no mercado interno, ocorre no momento da tradição.

Com efeito, o que determina a obtenção de uma receita não é a emissão da NF ou da fatura como o termo faturamento poderia levar a supor, mas sim a realização dos atos pelos quais foi fixada a contraprestação. Sob essa questão, extrai-se do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações Fipecafi (Sérgio de Iudícibus e outros. São Paulo: Atlas, 2003, p. 333):

(...) o momento do reconhecimento da receita de vendas deve ser, normalmente, o do fornecimento de tais bens ao comprador. Nas empresas industriais e nas empresas comerciais, a contabilização das vendas pode ser feita pelas notas fiscais de vendas, já que a entrega dos produtos é

praticamente simultânea à da emissão das notas fiscais. Ocorre, comumente, todavia, uma pequena defasagem entre a data da emissão da nota fiscal e a da entrega dos produtos, quando a condição da venda é a entrega no estabelecimento comprador. Teoricamente, deveriam ser registradas como receita somente após a entrega dos produtos. (não grifado no original)

Com a entrega dos bens (ou a prestação dos serviços), e não com a mera contratação ou emissão da nota fiscal, o vendedor teria realizado o esforço necessário para fazer jus ao preço. Ocorre que o local de entrega dos bens pode ser livremente pactuado pelas partes, e essa definição vai interferir no momento em que se considera auferida a receita. (g.n)

Nessa linha, deve ser mantida a glosa.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas no tocante aos serviços prestados pelas empresas Rotas do Sul, cujo crédito deve ser apurado a partir dos documentos já acostados aos autos.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator