



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15983.720202/2019-41</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3301-002.028 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL TELECOMUNICACOES LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência para que seja realizada complementação da diligência anterior, com a ampliação do período para abranger todos os valores antecipados e postergados, sejam eles relativos a mercadorias ou serviços, que se refiram às receitas objeto do lançamento, vencidos os Conselheiros Aniello Miranda Aufiero Júnior e Márcio José Pinto Ribeiro que negavam provimento ao pedido de diligência. Designado o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro como relator ad hoc para formalização do voto proferido pelo Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Bruno Minoru Takii. O Conselheiro Vinícius Guimarães não votou em razão do voto proferido pelo Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior.

*Assinado Digitalmente*

**Márcio José Pinto Ribeiro** – Relator ad hoc

*Assinado Digitalmente*

Bruno Minoru Takii – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Aniello Miranda Aufiero Júnior, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

## RELATÓRIO

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, reproduzo abaixo parte do relatório da decisão de piso:

“Trata o presente processo de Autos de Infração de Contribuição para o PIS (fls. 2/10) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 11/19), decorrentes da falta/insuficiência de recolhimentos, com apuração de créditos tributários nos seguintes valores:

**PIS:** R\$ 12.984.841,56, sendo R\$ 6.056.632,77 de principal; R\$ 4.542.474,49 de multa de ofício; e R\$ 2.385.734,30 de juros de mora, calculados até 12/2019.

**Cofins:** R\$ 59.808.968,30, sendo R\$ 27.897.217,77 de principal; R\$ 20.922.913,26 de multa de ofício; e R\$ 10.988.837,27 de juros de mora, calculados até 12/2019.

A autuação fiscal decorreu do exame de regularidade na apuração das contribuições relativas aos períodos de janeiro de 2015 a dezembro de 2015, cujo resultado resta consignado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 20 a 69, parcialmente reproduzido a seguir: (grifei)

Salientamos que a presente ação fiscal englobou também a empresa incorporada em 23/01/2017, qual seja, Nokia Solutions and Networks do Brasil Serviços Ltda, CNPJ: 04.531.620/0001-08;

Através do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF, datado de 03/08/2018, o contribuinte foi cientificado do início do procedimento de fiscalização e intimado a apresentar os documentos e esclarecimentos abaixo elencados:

(...)

7.1) CNPJ: 01.108.177/0034-37: a Receita Bruta incluída no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, módulo Escrituração Contábil Fiscal – ECF, é superior à Receita incluída na Escrituração Fiscal Digital – EFD-Contribuições;

SPED ECF	Valor	Origem	Demonstrativo
Receita Bruta	793.854.440,48	Bloco L300 ECF	Anexo I
Descostos, Devoluções e Cancelamentos	49.080.386,14	Bloco L300 ECF	Anexo I
Créditos Devoluções	13.345.368,54	Bloco M105/505 EFD-C	Anexo II
Receita Bruta Ajustada	758.119.422,88		
SPED EFD-Contribuições	Valor	Origem	Demonstrativo
Receita da Atividade	556.990.526,57	Blocos M210/M610 EFD-C	Anexo III
Receitas Isentas	31.083.541,30	Blocos M400/M800 EFD-C	Anexo IV
Total das Receitas	588.074.067,87		
Diferença ECF - EFD-Contribuições	170.045.355,01		

7.2) CNPJ: 04.531.620/0001-08: a Receita Bruta incluída no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, módulo Escrituração Contábil Fiscal – ECF, é superior à Receita incluída na Escrituração Fiscal Digital – EFD-Contribuições;

<b>SPED ECF</b>	Valor	Origem	Demonstrativo
Receita Bruta	587.850.048,27	Bloco L300 ECF	Anexo V
Descontos, Devoluções e Cancelamentos	12.442.934,58	Bloco L300 ECF	Anexo V
<b>Receita Bruta Ajustada</b>	<b>575.407.113,69</b>		
<b>SPED EFD-Contribuições</b>	Valor	Origem	Demonstrativo
Receita da Atividade	531.901.092,28	Blocos M210/M610 EFD-C	Anexo VI
Receitas Isentas	9.864.610,95	Blocos M400/M800 EFD-C	Anexo VII
<b>Total das Receitas</b>	<b>541.765.703,23</b>		
<b>Diferença ECF - EFD-Contribuições</b>	<b>33.641.410,46</b>		

Resposta do contribuinte, datada de 10/10/2018:

(...)

“Conclui-se, portanto, que as diferenças de receitas encontradas na ECF e na EFD dizem respeito a critérios contábeis, sendo que para fins de EFD todas as receitas estão vinculadas a emissão de Notas Fiscais, tendo sido tributadas para PIS/COFINS quando da emissão/faturamento, enquanto na ECF foram respeitados os critérios contábeis de reconhecimento de receita, conforme CPC 30, vigente à época.”

Por outro lado, o contribuinte busca justificar as referidas divergências identificando as contas contábeis utilizadas na ECF a título de receitas e respectivas deduções, e mencionando que esta fiscalização deixou de considerar todas as contas redutoras da receita bruta, o que reduziria a receita apontada no Termo de Início do Procedimento Fiscal, conforme Quadro a seguir:

<b>NOKIA</b>	Receita Bruta	Dedução Receitas	Créditos Devoluções	Receita Bruta Ajustada
ECF 2015 Contribuinte	793.854.440,48	235.781.339,96	13.345.368,54	571.418.469,06
ECF Notificação	793.854.440,48	49.080.386,14	13.345.368,54	756.119.422,88
<b>INCORPORADA</b>	Receita Bruta	Dedução Receitas	Créditos Devoluções	Receita Bruta Ajustada
ECF 2015 Contribuinte	587.850.048,27	117.424.075,02	0,00	470.425.973,25
ECF Notificação	587.850.048,27	12.442.934,58	0,00	575.407.113,69

Ora, para confirmação dos lançamentos contábeis relativos ao diferimento e reconhecimento de receitas devemos estar munidos dos elementos de prova que indiquem a possibilidade do diferimento de receita, a comprovação de que houve o aval/aceite do cliente, com indicação do momento em que isso ocorre, dos respectivos valores e demonstração do posterior lançamento de reconhecimento dessa receita. O rastreamento destes eventos não pôde ser concretizado, tendo em vista que os respectivos lançamentos são efetuados em contas distintas, sem a informação do número da Nota Fiscal vinculada ou indicativo que relacione a emissão do documento fiscal ao posterior/anterior reconhecimento de receita. Nesse sentido, cabe ao contribuinte demonstrar a vinculação entre as operações contábeis e comprovar toda situação fática que levou à realização dos lançamentos nos moldes descritos pelo CPC 30. Quando intimado a apresentar documentação hábil e idônea dos lançamentos, selecionados por amostragem e extraídos da ECD, apresentou apenas uma pequena parcela dos elementos, relacionados apenas às operações contábeis que envolviam a emissão de Notas Fiscais (encaminhados tão-somente alguns contratos de prestação de serviços, alguns deles em inglês/espanhol, e as respectivas Notas Fiscais, relativas aos lançamentos identificados como “prestação de serviços – faturamento automático”). Nas operações que envolviam os demais eventos, como “diferimento de receita”, “reclassificação”, receita “financeira” e “efeito zero”, cuja origem

e possibilidade de realização deveriam ser comprovados, não recebemos quaisquer elementos de prova;

Apresentou a mesma planilha encaminhada em 26/04/2019, contendo dois exemplos de diferimento de receita, um caso de Nota Fiscal emitida em ano anterior (2014) e reconhecimento de receita efetuado em 2015; e outro caso demonstrando a emissão de Nota Fiscal em 2015, cujo reconhecimento de receita se deu em ano posterior (2016) – nestes dois casos, apenas as Notas Fiscais foram trazidas como elementos de prova. Discrimina, ainda, as contas 300631 (identificando as Notas Fiscais emitidas em 2013, 2014 e 2015, cujo reconhecimento de receita sempre se deu no ano de 2015) e 950211 (elencando as Notas Fiscais emitidas em 2015 e identificando quais delas tiveram a respectiva receita reconhecida em 2015 ou anos posteriores). No entanto, não apresenta qualquer documento de suporte que justifique tais lançamentos nesses moldes. A conta 950210, relacionada ao diferimento de receita, conforme planilha do contribuinte, é uma das contas mencionadas na EFD-Contribuições como vinculada à emissão de Notas Fiscais, na incorporada;

Nos dois exemplos de diferimento de receita apresentados pelo contribuinte, é possível identificar as Notas Fiscais relacionadas a estas operações, emitidas em momentos distintos ao do reconhecimento da receita. No entanto, nas planilhas apresentadas, essa vinculação não foi demonstrada, prejudicando as análises desta fiscalização;

Para as operações de vendas de mercadorias, segundo o contribuinte, os diferimentos de receita são lançados nas contas 300030 e 950200;

- Conta 300030, extraída da ECD: lançamentos contábeis consolidando R\$ 275.021.600,47; Planilha Contribuinte, aba “Conta\_300030”, totaliza R\$ 294.823.669,41 (inclui valores relativos à Notas Fiscais emitidas em 2013, 2014 e 2015 – o montante de notas fiscais emitidas apenas em 2015 é igual a R\$ 282.380.414,09 – valor utilizado pelo contribuinte na aba de resumo com o indicativo de “Reconhecimento receita e emissão NF - 2015”) e aba “Conta\_300030\_ST” (ano da emissão NF apenas 2015) indica o total de R\$ 275.021.600,47;
- Somatório da aba “Conta\_950200” resulta em R\$ 309.427.877,20 (que corresponde aos lançamentos efetuados nesta conta, segundo ECD), sendo R\$ 285.742.764,05 relativo ao reconhecimento de receita do ano de 2015, nos termos do que foi informado pelo contribuinte;

Mais uma vez, nenhum documento de suporte foi apresentado para sustentar a planilha do contribuinte;

Ora, algumas operações dependem de ações do usuário, que devem coincidir com situações de fato que permitem o tratamento contábil adotado. Essas situações deveriam ser comprovadas, por amostragem, a esta fiscalização, conforme solicitado através dos termos de intimação anteriores;

Segundo o contribuinte, as contas “950XXX” possuem caráter transitório e efeito zero, no entanto, são mencionadas na EFD-Contribuições, correspondendo à emissão de Notas Fiscais. Por outro lado, nenhum documento comprobatório das referidas operações foi apresentado;

Quanto às reclassificações, nenhum exemplo, documento ou esclarecimento foi apresentado;

Diante do exposto, verificamos que o contribuinte deixou de comprovar grande parte das operações indicadas por esta fiscalização, sem apresentar, sequer um documento/esclarecimento acerca dos mesmos. Por outro lado, mesmo nas situações em que foram trazidos elementos de prova, restaram esses incompletos e incapazes de elucidar as operações selecionadas através dos Termos de Intimação Fiscal nºs 02 e 03. Ressaltamos que os contratos, em muitos casos, foram apresentados em inglês, e, ainda, quando encaminhados na língua oficial do país, qual seja, português, vinham sem os respectivos anexos, partes integrantes dos mesmos, que trazem conteúdo essencial à presente apuração. Os documentos capazes de demonstrar as situações que ensejariam o diferimento/reconhecimento/reclassificação das receitas, tais como contrato de venda/prestação de serviços - incluindo seus anexos, cronograma de execução, relatórios de medição, planos de implementação, aceite, entre outros (solicitados explicitamente em Termo de Intimação anterior) também não foram encaminhados a esta fiscalização;

Oportuno mencionar que a escrituração contábil do contribuinte não oferece um histórico detalhado das operações, mencionando apenas o documento interno que gerou um determinado lançamento, sendo impossível identificar o seu teor. Apenas através de documentos de apoio e suporte, que deveriam ser prontamente apresentados à fiscalização, a análise poderia se concretizar;

O contribuinte prestou esclarecimentos informando que “conforme mencionado na resposta apresentada em outubro/2018 os critérios de apuração do IRPJ/CSLL e PIS/COFINS são distintos. Enquanto o PIS/COFINS se apura e recolhe com a emissão de notas fiscais, os critérios vigentes à época dos fatos fiscalizados para que se reconhecesse uma receita (para fins de IRPJ/CSLL) estavam previstos no CPC 30. Inclusive o reflexo dessas regras já foi analisado pela RFB em alguns momentos, conforme extraídos da Solução de Consulta 114/2014 também transcrita na resposta supra mencionada. Ainda conforme solicitado, estão sendo apresentadas as planilhas “BR11\_RA\_300030\_300631” e “BR81\_RA\_300630”, nas quais é possível identificar as Notas Fiscais relacionadas às contas contábeis e a data de sua emissão. Nota-se que a grande maioria da emissão das notas ocorreu dentro do mesmo mês de registro da receita, com algumas operações fora do mês”.

Visando complementar os documentos solicitados através dos Termos de Intimação Fiscal nºs 02 e 03, e elencados no Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 02, foram apresentados, parte dos contratos, anexos e notas fiscais, que ainda não haviam sido apresentados. No entanto, devemos ressaltar que, em relação do TIF nº 02, os documentos não foram apresentados em sua totalidade, e, no que concerne ao TIF nº 03, nenhum documento de suporte foi encaminhado. Logo, as informações inseridas nas Planilhas

“BR81\_Conciliação\_Faturamento\_Direto”; “BR11\_Conciliação\_Faturamento\_Direto”;  
“BR81\_Conciliação\_Diferimento\_Receita\_Serviços”;  
“BR11\_Conciliação\_Diferimento\_Receita\_Serviços” e  
“BR11\_Conciliação\_Diferimento\_Receita\_Mercadoria” – resposta datada de 21/05/2019 – permanecem sem sustentação comprobatória. Em relação aos diferimentos de receita, reclassificações, receitas financeiras e efeito zero, não apresentou quaisquer elementos de prova que justificassem tais lançamentos;

No entanto, devemos ressaltar que o suporte dos lançamentos contábeis se baseia na comprovação fática das operações, que deve ser realizada através de documentação hábil e idônea capaz de demonstrar as situações que ensejam emissão de Notas Fiscais, diferimentos e reconhecimento de receita;

Nos termos do CPC 30, há situações bem específicas que levam a um tratamento contábil diferenciado das receitas, as quais, devem ser devidamente comprovadas. Os contratos apresentados e escrituração contábil digital mencionam alguns dos documentos utilizados pelas empresas envolvidas para formalização das operações, quais sejam:

pedidos de compra; RPC; e Termos de aceitação;

Estes são alguns exemplos de documentos que poderiam ter sido apresentados pelo contribuinte, os quais, possivelmente, trariam informações relevantes para comprovação dos lançamentos contábeis, mas, no entanto, não foram encaminhados à fiscalização. Estes não excluem outros documentos internos, de gerenciamento, que poderiam ter sido encaminhados no intuito de comprovar as operações selecionadas;

Os documentos enviados pelo contribuinte fundamentam, tão somente, os lançamentos relativos à emissão de Notas Fiscais, as quais estão incluídas na EFD-Contribuições, no entanto, não justificam as demais ações contábeis eleitas pelo contribuinte, tais como diferimento, reclassificação, entre outras. Também não foram trazidos documentos comprobatórios de receitas financeiras;

Esclarece, ainda, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 – TIF nº 03, que tais contas (abatidas como deduções da receita bruta) se referem a impostos sobre vendas (em sua maior parte), INSS TIC/TI e ajuste de ISSQN de determinadas cidades (complemento de alíquotas) e contas de caráter transitório de efeito zero;

No entanto, tal justificativa não é capaz de esclarecer as divergências apontadas no TIPF, posto que, para estabelecermos um paralelo entre as receitas incluídas na Escrituração Contábil Fiscal – ECF e Escrituração Fiscal Digital – EFD-Contribuições, devemos partir de um mesmo parâmetro de análise. Como os impostos sobre vendas não são passíveis de abatimento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS (e, portanto, não foram deduzidos da receita constante da EFD-Contribuições), também não podemos considerar estas deduções para efeito de ECF quando estamos comparando estas duas bases de informação de receita;

(...) apresenta as Planilhas “BR11\_RA\_300030\_300631” e “BR81\_RA\_300631”, através das quais é possível identificar as notas fiscais relacionadas às contas contábeis do período, estabelecendo-se um comparativo entre a data de emissão das notas fiscais X data de reconhecimento das receitas.

Da sua análise observamos que o montante de notas fiscais emitidas em meses posteriores ao do reconhecimento das receitas - fato que poderia gerar, segundo o contribuinte, uma diferença temporal que acarretaria na base de cálculo do PIS/COFINS em valor inferior ao da receita considerada em sua escrituração contábil (e reconhecida para efeito de apuração do IRPJ) - resulta em R\$ 4.473.529,90 (conforme Tabela abaixo, relativa à Nokia Solutions and Networks do Brasil Telecomunicações Ltda). Logo, resta claro que esta não pode ser a única causa das divergências apontadas no TIPF, que correspondem a um valor bem superior, de R\$ 170.045.355,01. Em relação à Nokia Solutions and Networks do Brasil Serviços Ltda, o montante das notas fiscais emitidas em meses posteriores ao do reconhecimento da receita totaliza R\$ 67.536.985,57, (..):

Devemos ressaltar, ainda, que o comparativo de notas fiscais emitidas X reconhecimento de receita, apresentado pelo contribuinte, abarca operações que consolidam R\$ 493.189.565,64 (e R\$ 213.336.789,75 na empresa incorporada), enquanto a receita bruta extraída da Escrituração Contábil Digital - ECD (Demonstração do Resultado do Exercício -

DRE) e Escrituração Contábil Fiscal - ECF totaliza R\$ 793.854.440,48 (R\$ 587.850.048,27 na empresa incorporada).

Insiste em mencionar que “conforme explicado anteriormente, inclusive de forma detalhada em resposta entregue em outubro/2018, devem ser consideradas outras contas contábeis como redutoras de receita bruta e não apenas aquelas que contém créditos de devoluções, tal como o próprio ECF já considera. Da mesma forma, também já foi demonstrado que, para fins de ECF, há contas contábeis transitórias, não necessariamente vinculadas a notas fiscais. Por exemplo, as contas do grupo 900 são contas contábeis cujo efeito é zero, mas que ainda assim são registradas no ECF.”

No entanto, conforme elucidado no TCIF nº 04 “tal justificativa não é capaz de esclarecer as divergências apontadas no TIFP, posto que, para estabelecermos um paralelo entre as receitas incluídas na Escrituração Contábil Fiscal – ECF e Escrituração Fiscal Digital – EFDContribuições, devemos partir de um mesmo parâmetro de análise. Como os impostos sobre vendas não são passíveis de abatimento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS (e, portanto, não foram deduzidos da receita constante da EFDContribuições), também não podemos considerar estas deduções para efeito de ECF quando estamos comparando estas duas bases de informação de receita”.

DOS CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS – EMPRESA INCORPORADA NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL SERVIÇOS LTDA - CNPJ 04.531.620/0001-08

(...) em sessão realizada em 22/02/2018, no julgamento do Recurso Especial- RESP nº 1.221.170-PR, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), o Egrégio STJ considerou que o conceito de insumos definido nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 era restritivo e desvirtuador do seu alcance legal, considerando que a disciplina de creditamento ali prevista era ilegal;

Conclui o julgado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

Nesse sentido, a PGFN emitiu a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, determinando à RFB a observação do conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004;

Assim, sob o prisma do novo conceito de insumo delimitado pelo Egrégio Tribunal, bem como, mediante as considerações supracitadas, passa-se à análise dos créditos utilizados pelo contribuinte na apuração da contribuição para o PIS e da COFINS no regime de incidência não-cumulativa, conforme informações constantes da Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições, ano-calendário 2015;

Contratação de Empresa para Fornecimento de Vales-Refeições (“Aquisição de Serviços Utilizados Como Insumo”)

A empresa contratada tem como atividade principal a prestação de serviços de fornecimento de vale-refeição, vale-alimentação e vale-transporte (o comprovante de inscrição e de situação cadastral indica o CNAE 82.99-7-02, correspondente à “emissão de vales-alimentação, vales-transportes e similares”;

O contribuinte defende o direito ao crédito dos valores pagos em razão dos serviços de fornecimento de vale-alimentação prestados pela Companhia Brasileira de Soluções e Serviços, considerando que “tanto as locações de veículos quanto a contratação das refeições destinavam-se a funcionários que prestavam serviços em campo, ou seja, eram técnicos em telecom, engenheiros, etc”;

No entanto, devemos ressaltar que, além de não existir previsão legal expressa para o aproveitamento de crédito relativo a despesas com serviços de alimentação, é demasiado claro que estas não se adequam ao conceito de insumos, nos termos do item 9.2 do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018. Oportuno mencionar, ainda, a Solução de Consulta nº 7.039 - SRRF07/Disit, de 27/06/2019, que versa sobre a matéria em comento;

Contratos de Locação de Veículos Automotores (“Aluguéis de Máquinas e Equipamentos”/ “Aquisição de Serviços Utilizados como Insumo”)

Podemos extrair a natureza dos serviços prestados em razão da análise dos contratos de locação de veículos encaminhados pelo contribuinte (Localiza Rent a Car SA e Ouro Verde Transporte e Locação Ltda), bem como das notas de cobrança, recibos e faturas de locação emitidas pelas empresas contratadas, todas mencionando a locação de veículos como descrição dos serviços;

Ora, nos termos do art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é possível o desconto de créditos em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, desde que utilizados nas atividades da empresa. Dessa forma, os pagamentos comprovadamente efetuados a esse título, como é o caso das empresas contratadas EXEMPLO MP LTDA e RENTAL MAQUINAS E ENGENHARIA LTDA ME, foram acatados para efeito de abatimentos das contribuições para o PIS/COFINS;

Por outro lado, as despesas com aluguéis de veículos não estão expressamente relacionadas em nenhuma das hipóteses de creditamento elencadas no referido art. 3º. Quanto à matéria, já foi emitida a Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 que, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada ao assunto;

Não há como se alegar, ainda, que os respectivos contratos de locação de veículos poderiam se subsumir à categoria de insumos, posto que, nos termos do item 9.2 do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, é expressa a determinação de que “não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc”;

Contratos de Prestação de Serviços de Logística (“Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”)

Foram firmados contratos de prestação de serviços de logística com as empresas Pacer Transporte e Logística Ltda (CNPJ 12.621.274/0001-87) e Pacer Logística de Entregas Ltda ME (CNPJ 05.858.581/0001-10) que, segundo contribuinte, gerariam créditos na categoria de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”;

Em contrapartida foi encaminhado relatório, denominado “Pacer 2015”, relacionando as Notas Fiscais emitidas pela empresa Pacer Transporte e Logística Ltda e Pacer Logística de

Entregas Ltda ME, os respectivos valores, datas de emissão e recebimento, projetos, bem como o tipo de serviço prestado, que, em todos os casos, está descrito como “gerenciamento de logística”. Também foram encaminhadas parte das Notas Fiscais solicitadas, nas quais observa-se apenas a descrição “serviço prestado conforme PO (...)”;

Foi declarado, ainda, que “embora o contrato padrão contemple uma série de serviços que a Pacer poderia prestar, a Nokia a utilizava apenas para gerenciamento logístico”;

Apesar de intimada a apresentar os documentos de suporte de suas alegações, o contribuinte se restringe a afirmar que já foram apresentadas as Notas Fiscais relativas às operações selecionadas por esta fiscalização;

Ora, as despesas realizadas com serviço de consultoria ou gerenciamento logístico não geram créditos das contribuições para o PIS e da COFINS, por não haver previsão legal específica para tanto, nos termos das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e, portanto, os respectivos valores abatidos pelo contribuinte em sua EFD-Contribuições estão sendo glosados;

DA OMISSÃO DE RECEITA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS - NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL TELECOMUNICACOES LTDA, CNPJ 01.108.177/0034-37 E INCORPORADA NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL SERVIÇOS LTDA – CNPJ 04.531.620/0001-08

Nos termos do que foi descrito nos itens anteriores, o contribuinte deixou de comprovar as divergências entre as receitas incluídas no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, módulo Escrituração Contábil Fiscal – ECF e Escrituração Fiscal Digital – EFDContribuições, conforme discriminadas no Termo de Início do Procedimento Fiscal;

<b>EMPRESA INCORPORADA NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL SERVIÇOS LTDA</b>			
<b>CNPJ 04.531.620/0001-08</b>			
<b>SPED ECF</b>	<b>Valor</b>	<b>Origem</b>	<b>Demonstrativo</b>
Receita Bruta	587.850.048,27	Bloco L300 ECF	Anexo V
Descontos, Devoluções e Cancelamentos	12.442.934,58	Bloco L300 ECF	Anexo V
<b>Receita Bruta Ajustada</b>	<b>575.407.113,69</b>		
<b>SPED EFD-Contribuições</b>	<b>Valor</b>	<b>Origem</b>	<b>Demonstrativo</b>
Receita da Atividade	531.901.092,28	Blocos M210/M610 EFD-C	Anexo VI
Receitas Isentas	9.864.610,95	Blocos M400/M800 EFD-C	Anexo VII
<b>Total das Receitas</b>	<b>541.765.703,23</b>		
<b>Diferença ECF - EFD-Contribuições</b>	<b>33.641.410,46</b>		

Ora, o contribuinte busca justificar tais divergências mencionando que esta fiscalização deixou de considerar todas as contas redutoras da receita bruta, o que diminuiria a receita apontada no Termo de Início do Procedimento Fiscal, conforme Quadros a seguir (resposta datada de 10/10/2018):

<b>NOKIA</b>	<b>Receita Bruta</b>	<b>Dedução Receitas</b>	<b>Créditos Devoluções</b>	<b>Receita Bruta Ajustada</b>
ECF 2015 Contribuinte	793.854.440,48	235.781.339,96	13.345.368,54	571.418.469,06
ECF Notificação	793.854.440,48	49.080.386,14	13.345.368,54	758.119.422,88
<b>INCORPORADA</b>	<b>Receita Bruta</b>	<b>Dedução Receitas</b>	<b>Créditos Devoluções</b>	<b>Receita Bruta Ajustada</b>
ECF 2015 Contribuinte	587.850.048,27	117.424.075,02	0,00	470.425.973,25
ECF Notificação	587.850.048,27	12.442.934,58	0,00	575.407.113,69

No entanto, conforme elucidado no TCIF nº 04, tal justificativa não é capaz de esclarecer as divergências apontadas no TIPF, posto que, para estabelecermos um paralelo entre as receitas incluídas na Escrituração Contábil Fiscal – ECF e Escrituração Fiscal Digital – EFD-Contribuições, devemos partir de um mesmo parâmetro de análise. Como os impostos sobre vendas não são passíveis de abatimento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, § 3º, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 (e, portanto, não foram deduzidos da receita constante da EFD-Contribuições), também não podemos

considerar estas deduções para efeito de ECF quando estamos comparando estas duas bases de informação de receita;

Reiteramos que existem, sim, outras deduções da receita bruta a serem incluídas na Escrituração Contábil Fiscal - ECF além dos “Descontos, Devoluções e Cancelamentos”, considerados na Tabela acima, no entanto, estas não podem ser consideradas na EFDContribuições como abatimento para fins de apuração das contribuições para PIS e para COFINS, nos termos da legislação que rege a matéria. Sendo assim, buscamos uma justificativa para tamanha divergência, quando comparadas as receitas brutas incluídas na ECF e EFD-Contribuições, a qual não foi devidamente explicada pelo contribuinte;

No que concerne às contas contábeis cujo efeito é zero, o contribuinte afirma, em sua resposta datada de 21/05/2019, que “as contas 950XXX são de caráter transitório de efeito zero, conforme demonstrado na aba “Contas Relacionadas ECF” do arquivo BR81\_Conciliação\_Diferimento\_Receita\_Serviços.”. E, ainda, “Para o CNPJ 01.108.177/0034-37 (...). As contas 950XXX, assim como explicado anteriormente, também são de caráter transitório de efeito zero, conforme demonstrado na aba “Contas Relacionadas ECF” do arquivo BR11\_Conciliação\_Diferimento\_Receita\_Mercadoria.”). No entanto, nestes casos, também deixou de comprovar tais alegações. Embora tenha sido intimado para tanto, não foram apresentados os respectivos documentos de suporte capazes de demonstrar as situações fáticas que originaram tais lançamentos, selecionados por amostragem por esta fiscalização. Ressaltamos, ainda, que na EFD-Contribuições, inúmeras Notas Fiscais estão vinculadas aos “códigos analíticos das contas” 950200 e 950211 (950210, na incorporada), as quais, segundo o contribuinte, teriam caráter transitório de efeito zero. Através dos Anexos IV e V, que elencam as Notas Fiscais incluídas na EFD-Contribuições, podemos observar estes casos;

“Conclui-se, portanto, que as diferenças de receitas encontradas na ECF e na EFD dizem respeito a critérios contábeis, sendo que para fins de EFD todas as receitas estão vinculadas a emissão de Notas Fiscais, tendo sido tributadas para PIS/COFINS quando da emissão/faturamento, enquanto na ECF foram respeitados os critérios contábeis de reconhecimento de receita, conforme CPC 30, vigente à época”;

“Vale ressaltar que essas diferenças constantes no item 6 – “Quadro Comparativo” acima foram explicadas na primeira resposta enviada nesta fiscalização, consistindo, majoritariamente no fato de que as bases de cálculo são diversas para PIS/COFINS – EFD (emissão de Nota Fiscal) e IRPJ/CSLL – ECF (reconhecimento de receita)”;

Diante das respostas acima transcritas concluímos que o contribuinte adota critérios de apuração distintos entre o IRPJ/CSLL e as contribuições para o PIS/COFINS. Entende que estas se apuram e recolhem com a emissão de notas fiscais, enquanto que, para aqueles, deveriam ser considerados os critérios de reconhecimento de receita previstos no CPC 30, vigentes à época dos fatos fiscalizados;

Tal procedimento não encontra nenhuma base legal e a legislação sobre as contribuições para o PIS e a COFINS são muito claras em relação à matéria (Art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);

Visando atender as norma e boas prática da contabilidade, deve o contribuinte proceder ao reconhecimento da receita de seus serviços prestados à medida que os executa e não somente quando efetua o faturamento desses serviços. Concluímos, portanto, que, para fins de apuração do PIS e da COFINS, a incidência do fato gerador se dá com o

reconhecimento da receita, independentemente da data de emissão da fatura, e, este procedimento, deve obedecer aos mesmos critérios informados pela legislação do imposto de renda. (Vide Solução de Consulta nº 114 Cosit de 22 de abril de 2014 e Solução de Consulta nº 4004 SRRF04/Disit de 28 de abril de 2016);

Acrescentamos o fato do contribuinte ter deixado de comprovar, através de documentação hábil e idônea, os lançamentos selecionados por amostragem por esta fiscalização, nos termos do que foi amplamente demonstrado através do título “DO PROCEDIMENTO FISCAL E CONSIDERAÇÕES” constante deste Termo;

Aqueles lançamentos selecionados pela fiscalização e apontados pelo contribuinte como “diferimento de receita”, “reconhecimento”, “receitas financeiras”, “reclassificações” e “efeito zero” não vieram acompanhados de documentação comprobatória, capaz de demonstrar a situação fática que os originou;

Salientamos, ainda, que várias planilhas foram encaminhadas a esta fiscalização, muitas delas demonstrando inconsistências de informações, sem o acompanhamento da documentação de suporte;

Diante de todo exposto e da ausência de uma justificativa plausível capaz de esclarecer as divergências relevantes entre as receitas apontadas na ECF e EFD-Contribuições, nos moldes do que foi indicado no Termo de Início do Procedimento Fiscal, passamos a considerar essas diferenças como bases de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, as quais deixaram de ser consideradas pelo contribuinte na apuração das referidas contribuições;

Os valores mensais de receita bruta foram ajustados, levando-se em consideração aqueles abatimentos passíveis de serem utilizados para efeito de PIS/COFINS, como é o caso dos “Descontos, Devoluções e Cancelamentos” lançados no Bloco L300 ECF. Por outro lado, incluímos os “Créditos Devoluções”, conforme declarados no Bloco M105/505 EFD-C (Anexos II e III do presente Termo);

Sendo assim, chegamos nos valores que deveriam ter sido utilizados pelo contribuinte como base de cálculo do PIS e da COFINS. Estes, quando comparados com às importâncias mensais efetivamente declaradas na EFD-Contribuições (consolidadas nos Anexos IV e V), indicam omissão de receita na apuração das contribuições do PIS e da COFINS, nos meses de janeiro a março, junho, julho, setembro, novembro e dezembro/2015 (fevereiro, março, junho, setembro e dezembro/2015, na incorporada) e, dessa forma, tais valores estão sendo objeto do presente Auto de Infração.

Irresignada com a autuação fiscal, a empresa apresentou impugnação em 16/01/2020, fls. 9.098 a 9.146, na qual destacamos as seguintes alegações:

(...)

Durante julgamento realizado em 13/05/2020, esta 17ª Turma de Julgamento da DRJ07 entendeu por necessário baixar os presentes autos em diligência, conforme Resolução nº 12.001.385 (fls. 9.248 a 9.256), para que a unidade de jurisdição respondesse aos seguintes quesitos:

1) As notas fiscais emitidas em anos anteriores (2013 e 2014), e informadas em planilhas constantes do presente processo, tiveram seus valores tributados pelas contribuições para o PIS e a Cofins, além das retenções nelas informadas?

2) Em caso afirmativo, qual valor transportado para o ano de 2015 já foi incluído no cálculo das contribuições em anos anteriores? 2.1) Qual valor de NF de anos anteriores foi incluído no cálculo do lançamento de cada mês de 2015?

3) Apresentar planilha demonstrativa dos dados acima solicitados;

4) Apresentar demais informações que julguem pertinentes para elucidação da questão, podendo inclusive reintimar o contribuinte para comprovar suas alegações, caso não seja possível verificar tais informações nos sistemas da RFB (EFDContribuições, Dacon, DCTF, DARF, etc.).

A autoridade fiscal lavrou o Termo de Intimação Fiscal, fls. 9.258 a 9.264, onde informa que não foi possível localizar nos sistemas da RFB e nas declarações eletrônicas transmitidas pelo contribuinte as informações necessárias para responder os quesitos da diligência. Logo, foi solicitado ao interessado que comprovasse suas alegações, especificamente, que receitas dos anos 2013 e 2014 já haviam sido oferecidas à tributação e as devidas contribuições sociais recolhidas.

O contribuinte apresentou resposta à intimação, fls. 9.271 a 9.275, alegando que destacou nas planilhas as informações requeridas pela fiscalização. Posteriormente, apresentou planilhas com informações complementares ou retificadoras (arquivos não-pagináveis fls. 11.396, 11.402 e 11.403).

Por fim, nos foi encaminhado o “Relatório Fiscal Complementar - Diligência Fiscal”, fls. 11.404 a 11.412, que apresentou as seguintes considerações:

(...)

É o relatório.”

A 17ª Turma da DRJ07, em sessão datada de 10/02/2021, decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a impugnação para manter parcialmente o crédito tributário lançado, conforme tabelas do item “2 – Recálculo dos Autos de Infração” apresentado. No mesmo ato, foi interposto o recurso de ofício. Foi exarado o Acórdão 107-005.476, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. PESSOA JURÍDICA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL.

O fato gerador da Cofins, nos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa, é o auferimento de receita. Na hipótese de pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real, o auferimento de receita se dá quando esta é considerada realizada, independentemente do seu recebimento, em observância ao regime de competência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS. INAPLICABILIDADE. Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº

1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos, previsto no art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

DÉBITO. FALTA DE DECLARAÇÃO. Os débitos da Cofins não declarados na ECD-Contribuições ou em DCOMP devem ser constituídos de ofício por meio de lançamento. Eventual existência de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior não impede a lavratura do auto de infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que o embasaram, em conformidade com a legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO. NORMAS LEGAIS.

A falta de recolhimento ou de confissão de dívida da contribuição apurada em procedimento de ofício sujeita a contribuinte à aplicação da multa de 75%, por força de expressa previsão legal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em sede recursal, a Recorrente reitera os argumentos da sua Impugnação, para requerer o seu provimento integral nos seguintes termos: a) nulidade do Acórdão da DRJ nº 107-005.476; b) nulidade dos AIIM's objeto do processo administrativo em epígrafe; c) alternativamente, declaração de improcedência dos AIIM's, reconhecendo a inexistência de qualquer "omissão de receitas"; d) subsidiariamente, realização de "diligência fiscal complementar", a fim de considerar todos os valores antecipados e postergados, sejam eles relativos a mercadorias e serviços.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro, Relator ad hoc

O voto a seguir, assim como o relatório retro, foi retirado da pasta de arquivamento da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, onde foi depositado na sessão de julgamento pelo Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior, que não mais compõe o colegiado,

atualmente. Daí a necessidade de registro da formalização por este relator, designado Ad Hoc. Cabe pontuar que na sessão de 19/08/2025 foi iniciado o julgamento conforme ata na qual restou consignado que:

Decisão: Vista para a conselheira Rachel Freixo Chaves. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. O relator votou para negar provimento ao recurso voluntário, sendo acompanhado nas preliminares pelos Conselheiros Bruno Minoru Takii e Márcio José Pinto Ribeiro. Neste momento, a Conselheira Rachel pediu vista dos autos. Não votaram os demais conselheiros.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. O recurso de ofício também deve ser conhecido, porque atende os pressupostos determinados no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972, com alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e ultrapassa o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, fixado no art. 1º da Portaria MF 2/2023.

## Do recurso de ofício

O presente recurso de ofício foi interposto tendo em vista o abatimento nos valores dos créditos tributários lançados nos autos de Infração (AI) relativos a períodos anteriores que já teriam sido oferecidos à tributação, razão pela qual resultou na alteração do crédito tributário.

Tal fato foi confirmado pela diligência efetuadas pela DRF-Santos, evidenciando o recolhimento em períodos anteriores, sendo excluídos da base de cálculo os respectivos valores:

### 1. Omissão de Receitas

NOKIA (matriz), CNPJ: 01.108.177/0034-37

Fato Gerador	Valor Tributável (BC)	Exclusão da BC	Novo Valor Tributável	PIS mantido	Cofins mantida
31/01/2015	R\$ 4.814.070,60	-R\$ 8.043.796,45	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
28/02/2015	R\$ 11.399.779,50	-R\$ 449.843,94	R\$ 10.949.935,56	R\$ 180.673,94	R\$ 832.195,10
31/03/2015	R\$ 13.857.516,95	-R\$ 779.858,53	R\$ 13.077.658,42	R\$ 215.781,36	R\$ 993.902,04
30/06/2015	R\$ 51.571.261,74	-R\$ 93.049,88	R\$ 51.478.211,86	R\$ 849.390,50	R\$ 3.912.344,10
31/07/2015	R\$ 1.281.534,54	-R\$ 8.893.951,58	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
30/09/2015	R\$ 95.838.179,74	-R\$ 110.182,29	R\$ 95.727.997,45	R\$ 1.579.511,96	R\$ 7.275.327,81
30/11/2015	R\$ 9.351.611,90	-R\$ 12.637,41	R\$ 9.338.974,49	R\$ 154.093,08	R\$ 709.762,06
31/12/2015	R\$ 58.722.898,47	-R\$ 57.064,90	R\$ 58.665.833,57	R\$ 967.986,25	R\$ 4.458.603,35
	R\$ 246.836.853,44	-R\$ 18.440.384,98	R\$ 239.238.611,35	R\$ 3.947.437,09	R\$ 18.182.134,46

INCORPORADA, CNPJ 04.531.620/0001-08

Fato Gerador	Valor Tributável (BC)	Exclusão da BC	Novo Valor Tributável	PIS mantido	Cofins mantida
28/02/2015	R\$ 29.349.891,80	-R\$ 5.646.614,51	R\$ 23.703.277,29	R\$ 391.104,08	R\$ 1.801.449,07
31/03/2015	R\$ 18.416.508,32	-R\$ 1.916.224,06	R\$ 16.500.284,26	R\$ 272.254,69	R\$ 1.254.021,60
30/06/2015	R\$ 27.393.925,30	-R\$ 1.079.814,94	R\$ 26.314.110,36	R\$ 434.182,82	R\$ 1.999.872,39
30/09/2015	R\$ 13.777.514,96	-R\$ 2.377.177,04	R\$ 11.400.337,92	R\$ 188.105,58	R\$ 866.425,68
31/12/2015	R\$ 10.461.176,76	-R\$ 1.208.314,45	R\$ 9.252.862,31	R\$ 152.672,23	R\$ 703.217,54
	R\$ 99.399.017,14	-R\$ 12.228.145,00	R\$ 87.170.872,14	R\$ 1.438.319,40	R\$ 6.624.986,28

### 2. Recálculo dos Autos de Infração

## PIS – 2015

Período de Apuração	PIS lançado no AI	PIS mantido neste Acórdão*	PIS exonerado neste Acórdão	Multa lançada no AI	Multa mantida neste Acórdão	Multa exonerada neste Acórdão
jan/15	R\$ 120.334,22	R\$ 120.334,22	R\$ 0,00	R\$ 90.250,66	R\$ 90.250,66	R\$ 0,00
fev/15	R\$ 707.096,59	R\$ 571.778,02	R\$ 135.318,57	R\$ 530.322,43	R\$ 428.833,52	R\$ 101.488,91
mar/15	R\$ 565.006,08	R\$ 565.006,08	R\$ 0,00	R\$ 423.754,55	R\$ 423.754,55	R\$ 0,00
abr/15	R\$ 32.029,37	R\$ 32.029,37	R\$ 0,00	R\$ 24.022,02	R\$ 24.022,02	R\$ 0,00
mai/15	R\$ 36.467,06	R\$ 18.542,96	R\$ 17.924,10	R\$ 27.350,29	R\$ 13.907,22	R\$ 13.443,07
jun/15	R\$ 1.332.744,71	R\$ 1.283.573,32	R\$ 49.171,39	R\$ 999.558,52	R\$ 962.679,99	R\$ 36.878,53
jul/15	R\$ 50.659,49	R\$ 50.659,49	R\$ 0,00	R\$ 37.994,61	R\$ 37.994,61	R\$ 0,00
ago/15	R\$ 25.253,70	R\$ 25.253,70	R\$ 0,00	R\$ 18.940,27	R\$ 18.940,27	R\$ 0,00
set/15	R\$ 1.829.372,77	R\$ 1.767.617,54	R\$ 61.755,23	R\$ 1.372.029,57	R\$ 1.325.713,16	R\$ 46.316,41
out/15	R\$ 36.498,03	R\$ 36.498,03	R\$ 0,00	R\$ 27.373,52	R\$ 27.373,52	R\$ 0,00
nov/15	R\$ 164.497,66	R\$ 154.093,08	R\$ 10.404,58	R\$ 123.373,24	R\$ 115.569,81	R\$ 7.803,43
dez/15	R\$ 1.156.673,09	R\$ 1.120.658,48	R\$ 36.014,61	R\$ 867.504,81	R\$ 840.493,86	R\$ 27.010,95
<b>TOTAIS</b>	<b>R\$ 6.056.632,77</b>	<b>R\$ 5.746.044,29</b>	<b>R\$ 310.588,48</b>	<b>R\$ 4.542.474,49</b>	<b>R\$ 4.309.533,19</b>	<b>R\$ 232.941,30</b>

\* Somatório dos valores das tabelas anteriores.

## Cofins - 2015

Período de Apuração	Cofins lançada no AI	Cofins mantida neste Acórdão*	Cofins exonerada neste Acórdão	Multa lançada no AI	Multa mantida neste Acórdão	Multa exonerada neste Acórdão
jan/15	R\$ 554.266,73	R\$ 554.266,73	R\$ 0,00	R\$ 415.700,04	R\$ 415.700,04	R\$ 0,00
fev/15	R\$ 3.256.929,77	R\$ 2.633.644,17	R\$ 623.285,60	R\$ 2.442.697,32	R\$ 1.975.233,13	R\$ 467.464,19
mar/15	R\$ 2.602.452,28	R\$ 2.247.923,64	R\$ 354.528,64	R\$ 1.951.839,21	R\$ 1.685.942,73	R\$ 265.896,48
abr/15	R\$ 147.529,22	R\$ 147.529,22	R\$ 0,00	R\$ 110.646,91	R\$ 110.646,91	R\$ 0,00
mai/15	R\$ 167.969,49	R\$ 167.969,49	R\$ 0,00	R\$ 125.977,11	R\$ 125.977,11	R\$ 0,00
jun/15	R\$ 6.138.702,93	R\$ 5.912.216,49	R\$ 226.486,44	R\$ 4.604.027,19	R\$ 4.434.162,37	R\$ 169.864,82
jul/15	R\$ 233.340,72	R\$ 233.340,72	R\$ 0,00	R\$ 175.005,53	R\$ 175.005,53	R\$ 0,00
ago/15	R\$ 116.320,07	R\$ 116.320,07	R\$ 0,00	R\$ 87.240,05	R\$ 87.240,05	R\$ 0,00
set/15	R\$ 8.426.201,85	R\$ 8.141.753,49	R\$ 284.448,36	R\$ 6.319.651,38	R\$ 6.106.315,12	R\$ 213.336,26
out/15	R\$ 168.112,14	R\$ 168.112,14	R\$ 0,00	R\$ 126.084,10	R\$ 126.084,10	R\$ 0,00
nov/15	R\$ 757.686,22	R\$ 709.762,06	R\$ 47.924,16	R\$ 568.264,66	R\$ 532.321,55	R\$ 35.943,11
dez/15	R\$ 5.327.706,35	R\$ 5.161.820,89	R\$ 165.885,46	R\$ 3.995.779,76	R\$ 3.871.365,67	R\$ 124.414,09
<b>TOTAIS</b>	<b>R\$ 27.897.217,77</b>	<b>R\$ 26.194.659,11</b>	<b>R\$ 1.702.558,66</b>	<b>R\$ 20.922.913,26</b>	<b>R\$ 19.645.994,31</b>	<b>R\$ 1.276.918,95</b>

\* Somatório dos valores das tabelas anteriores.

Com base nessas considerações, resta demonstrado que a decisão recorrida foi corretamente proferida, portanto, não merece qualquer reparo.

## Do recurso voluntário

## 1. Preliminares

A Recorrente suscita em sua peça recursal a nulidade do v. acórdão 107-005.476 proferido pela DRJ, uma vez que se utilizou de argumentos totalmente genéricos para afastar as nulidades trazidas ainda em sede de impugnação, fundamentadas nas disposições dos artigos 142 do CTN e art. 10º do Decreto nº 70.235/72, razão pela teria infringido o artigo 31 do Decreto nº 70.235/72.

Sem razão a Recorrente.

Conforme se depreende do art. 31 do Decreto nº 70.235/72, fica estabelecido o dever de motivação e fundamentação das decisões de 1ª instância administrativa, a saber:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso concreto, o acórdão recorrido tratou de todos os pontos trazidos na impugnação, ao analisar detidamente as preliminares de nulidade e, no mérito, ao apresentar os fundamentos que mantiveram em parte o procedimento fiscal, ocasião em que foram afastados os valores dos créditos tributários pagos antecipadamente, conforme planilha apresentada no Relatório de Diligência Fiscal proposta pela própria Recorrente.

Logo, por não restar qualquer preterição do direito de defesa, rejeita-se esta nulidade.

A Recorrente suscita, ainda, a nulidade integral do auto de infração por flagrante violação ao disposto no art. 142 do CTN e art. 10º do Decreto nº 70.235/72, uma vez que não se verificou corretamente o fato gerador da obrigação correspondente; não foi determinada a matéria tributável correta; tampouco foi calculado o montante do tributo devido ou aplicada a penalidade cabível, havendo evidente excesso de cobrança nos autos impugnados.

Não obstante, alega a violação aos artigos 142 e 146 do CTN, por modificação do critério jurídico, uma vez que tanto o Relatório Fiscal Complementar como o acórdão recorrido reconheceram não se tratar de “omissão de receitas”, mas sim de postergação do recolhimento dos tributos.

Neste ponto, por entender que não estão presentes qualquer violação aos dispositivos supracitados, rejeito as demais preliminares de nulidade, ocasião em que adoto como razões de decidir as considerações trazidas pelo juízo *a quo*.

## **2. Mérito**

### **2.2. Resultado da diligência Fiscal – necessidade de complementação**

A Recorrente aduz que a exclusão não correspondeu a todas as receitas antecipadas e postergadas, sejam elas relativas a serviços ou mercadorias, razão pela qual seria necessário a realização de nova diligência complementar, a fim de que todos os documentos e planilhas apresentados no curso da diligência fiscal sejam detidamente averiguados.

Sem maiores delongas, entendo não haver necessidade de nova diligência.

Conforme se depreende da Resolução nº 12.001.385 da DRJ, tendo em vista o questionamento do próprio contribuinte sobre a forma de contabilização das contribuições, o julgamento da então impugnação foi convertido em diligência para que a unidade de origem verificasse os valores porventura já tributados anteriormente.

Após as devidas intimações à diligenciada, foi juntado aos autos o Relatório Fiscal Complementar em que aponta que o recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS era

realizado no período em que a nota fiscal era emitida, isto é, as notas fiscais emitidas em 2013 e 2014 tiveram a sua tributação pelas referidas contribuições nesses mesmos anos. Assim, foram realizados os devidos ajustes nas bases de cálculo dos valores transportados para o ano de 2015, para fins de IRPJ/CSLL.

Ao final, foram apresentadas planilhas detalhadas dos valores mensais relativos às notas fiscais da contribuinte e sua incorporada emitidas em anos anteriores (2013 e 2014), mas considerados no cálculo do lançamento fiscal de 2015, ocasião em que serviram de subsídios para o julgamento do feito na instância anterior.

Dessa feita, por dispor de elementos suficientes para análise de mérito da questão, fica dispensada a realização de diligência complementar.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Márcio José Pinto Ribeiro

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Bruno Minoru Takii, redator designado

Em que pese os fundamentos utilizados pelo Ilmo. Relator para rejeitar a realização de nova diligência, entendo que as circunstâncias e conclusões trazidas no Relatório de Diligência indicam que as alegações feitas pela Recorrente em sua peça recursal apresentam consistência, no sentido de que, de fato, houve problema no que diz respeito ao critério temporal utilizado pela Fiscalização e aquele adotado pela empresa para o reconhecimento de receitas, de modo que não se poderia falar em omissão de receitas, mas, no máximo, em diferimento ou antecipação de receitas.

É o que se pode constatar no seguinte trecho do Relatório de Diligência:

18. Conciliando os lançamentos constantes da Planilha “BR81\_Conciliação\_Diferimento\_Receita\_Serviços.xlsx”, aba “Conta\_300630 (que elenca as operações relacionadas às notas fiscais emitidas nos anos de 2013 e

2014, cujas receitas teriam sido reconhecidas apenas em 2015) e os dados constantes do Sped Contribuições, **observamos que todas as notas fiscais indicadas na Planilha de controle da diligenciada constavam das EFD-Contribuições anos-calendário 2013 e 2014, indicando que foram consideradas na apuração das contribuições para o PIS e COFINS daquele período.** O Quadro abaixo totaliza o montante anual das notas fiscais emitidas em anos anteriores, cuja receita foi diferida para 2015 (para fins de IRPJ/CSLL), nos termos da Tabela incluída na resposta da diligenciada:

Ao se analisar o Relatório de Diligência (fls. 11.404-11.412), identifica-se que, sem maiores explicações, o Auditor Fiscal limitou o escopo do trabalho às receitas obtidas com serviços – sendo que havia, também, receitas de comercialização de mercadorias – e, mesmo em relação a essas, não fez a extensão necessária de períodos para alcançar a todos aqueles antecipados ou postergados, conforme planilhas apresentadas pela Recorrente que, em princípio, provaram-se consistentes.

Desta forma, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem:

- (a) Complemente o trabalho anteriormente realizado, com a ampliação do período para abranger a todos os valores antecipados ou postergados, sejam eles relativos a mercadorias ou serviços, desde que se refiram às receitas objeto do lançamento, podendo intimar a contribuinte para juntada de documentos e prestação de esclarecimentos que achar necessário;
- (b) Posteriormente, elabore relatório conclusivo, cientificando a Recorrente acerca dos resultados apurados e lhe oportunizando o prazo de 30 dias para manifestação, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii**