



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

**Processo nº** 19515.001366/2010-12  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3403-000.541 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Data** 26 de março de 2014  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** KUEHNE+NAGEL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Sustentou pela recorrente o Dr. Bruno Fajersztajn, OAB/SP nº 206.899.

(assinado digitalmente)  
Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)  
Ivan Allegretti - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Marcos Tranchesi Ortiz e Ivan Allegretti.

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a constituição de crédito tributário de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto a fatos geradores ocorridos entre 30/04/2005 e 31/12/2007 (fls. 266/321 – todos os números de folhas citados neste acórdão se referem à numeração do processo eletrônico).

A notificação aconteceu em 26/05/2010 (fls. 275 e 289).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 248/251), a Fiscalização explica que “*foram detectadas divergências entre o volume de Receitas de Serviços declarados pelo contribuinte em suas DIPJ dos anos-calendários de 2005 a 2007 e aqueles indicados nas DACON dos mesmos períodos*”, sendo os valores declarados em DIPJ superiores aos constantes em Dacon.

As alegações do contribuinte, conforme resume o próprio Termo de Verificação Fiscal, é de que a divergência de valores entre a DIPJ e o Dacon decorreria de se ter considerado, na elaboração do Dacon, as seguintes situações (fl. 249):

- a) teriam sido incluídos indevidamente valores correspondentes a “*variações cambiais, que nos termos do art. 90 da Lei nº 9.718, de 27.12.1998, são receitas financeiras, sujeitas a alíquota zero, conforme prevê o Decreto nº 5.614, de 30.07.2004*”;
- b) não teria havido a necessária exclusão da base de cálculo das receitas de exportação, “*que não estão sujeitos à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30.12.2002, e 6º da Lei nº 10.833, de 29.12.2003*”;
- c) não fora devidamente computado o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo pela aquisição de “*insumos utilizados na prestação de serviços, passíveis de crédito daquelas contribuições, nos termos dos arts. 3º, inciso 11, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03*”;
- d) não teria havido a exclusão da base de cálculo de valores correspondentes a “*reversões de provisões, que não integram as bases de cálculo desses tributos, a teor do disposto nos arts. 1º, § 3º, V, "b", também das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03*”.

A Fiscalização entendeu que o contribuinte não apresentou a documentação necessária para comprovar as suas alegações, promovendo, então, o lançamento do valor da diferença de valores existentes entre a DIPJ e o Dacon.

A Fiscalização circunstanciou o seguinte:

*Em resposta ao citado Termo de Intimação o contribuinte limitou-se a apresentar cópias das folhas dos livros diário e razão referentes a tais operações, bem como as planilhas (fls. 230 a 232) nas quais justifica as diferenças apuradas na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS - planilhas essas que foram utilizadas pela Fiscalização para apurar o valor do crédito tributário a ser lançado, uma vez que — as planilhas apresentadas não estão acompanhadas da documentação que teria dado suporte à contabilização das mesmas.*

*Quanto à documentação necessária à comprovação de suas alegações, nada apresentou. Informou ainda, por meio de carta de 03 de março de 2010 (fls. 237) que "... diante do grande volume de informações solicitado por V. Sa no termo em referência, solicitamos a sua presença em nossas instalações, para que possamos apresentar os documentos necessários a atender esta Fiscalização"*

*A Fiscalização compareceu ao estabelecimento do contribuinte para examinar a documentação que alegara possuir. Nesta ocasião somente foi apresentada uma DDE (Declaração de Exportação), de número 08/2042390-001 — a qual foi emitida em nome da empresa CIA. BRASILEIRA DE ALUMÍNIO — CNPJ 61.409.892/0003-35, referente à exportação averbada em 25.02.2010. A esse respeito cabe registrar que a documentação apresentada não pertence ao contribuinte e refere-se a período diverso do objeto desta Fiscalização (o documento é do ano de 2010 e a presente fiscalização refere-se aos anos de 2005 a 2007).*

*Para registrar os fatos aqui narrados, foi lavrado o Termo de Constatação Fiscal de 08.04.2010.*

*As divergências apuradas na base de cálculo das contribuições decorrem — parte delas de exclusões da base de cálculo por operações isentas e parte referente a créditos que o contribuinte alegara possuir — por diversos motivos, conforme explicitado em sua correspondência de 09.11.2009 (fls. 228 e 229). Entretanto, o contribuinte não apresentou a documentação que comprovaria as operações isentas e os créditos que alegara possuir, os quais explicariam as divergências apuradas na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, apesar de ter sido regularmente intimado a fazê-lo — conforme intimações de 20/10/2009 (fls. 225 e 226) e 02/02/2010 (fls. 233 e 234). (grifos editados)*

O contribuinte apresentou Impugnação (fls. 391/413) sustentando, em síntese, o seguinte:

- a decadência parcial do lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos até maio de 2005, por aplicação do art. 150, § 4º do CTN, visto que a notificação da autuação só ocorreu em 26/05/2010;
- a nulidade do lançamento em razão de a Fiscalização não ter promovido a devida apuração da verdade material, explicando o seguinte:

*No caso dos autos, os fatos narrados pelo Fisco no termo de constatação e de verificação de irregularidades fiscais, que suportam a autuação, dão a entender que a impugnante não cooperou com as investigações.*

*No entanto, é importante deixar consignado que a impugnante colocou toda a documentação de suporte de seus lançamentos contábeis à disposição do Fisco, além de ter destacado uma sala e um profissional para o atendimento do Sr. AFRFB no que fosse necessário às investigações.*

*A impugnante reconhece que o volume de documentos é grande e que as suas operações, por estarem relacionadas ao transporte internacional de cargas, são complexas e demandam trabalho minucioso para sua análise. Por isso mesmo, prontificou-se a colaborar com a fiscalização.*

*Mas o volume de documentos e a complexidade das operações não podem justificar uma a eciação superficial, tampouco autorizam a inversão do ônus da prova no presente caso.*

*Muito pelo contrário, a situação "sub judice", diante de suas peculiaridades, justificaria um trabalho fiscal mais detalhado e minucioso, o que definitivamente não ocorreu no presente caso.*

*Ao desconsiderar os documentos disponibilizados e presumir a ocorrência do fato gerador com base em meras suposições, a fiscalização deixou de conferir a segurança e a certeza necessários a qualquer lançamento, fato que por si só justifica o seu cancelamento.*

- a nulidade do lançamento em razão de que as informações contidas em DIPJ não implicam confissão de dívida e não poderiam ser tomadas como base de cálculo das contribuições, pois “*caso pretendesse desconsiderar as informações contidas nas DCTF's e mps DACON's deveria o Fisco comprovar que os valores corretos a serem considerados na apuração das bases de cálculo das contribuições em questão são aqueles prestados nas DIPJs, o que não ocorreu no caso dos autos*” (fl. 399);
- a legitimidade dos ajustens constantes do DACON, quais sejam:

### **1. Variações cambiais:**

*Como consta nas planilhas de fls. 230/233, parte das divergências apontadas pela fiscalização decorre de variações cambiais referentes a direitos e obrigações da impugnante que foram contraídos em moeda estrangeira.*

*A impugnante é pessoa jurídica que, dentre outras atividades, se dedica à prestação de serviços logísticos, os quais estão relacionados ao transporte internacional de cargas, tais como consolidação e desconsolidação de cargas, despachos aduaneiros, supervisão e orientação no transporte, dentre outros.*

*No desenvolvimento regular dessas atividades, considerável parcela dos direitos e das obrigações da impugnante são contratados em moeda estrangeira e, naturalmente, em uma economia de câmbio flutuante como a brasileira, estão sujeitos a variações.*

*Tais variações são registradas separadamente para cada contrato firmado pela impugnante no exercício das suas atividades e são lançadas diariamente na sua contabilidade, conforme atestam os documentos anexos (docs. 2 a 9).*

*Tais lançamentos contábeis estão amparados por contratos de câmbio firmados periodicamente pela impugnante e por planilhas de controle interno. A título exemplificativo, a impugnante apresenta alguns desses contratos de câmbio e -planilhas de controle (docs. 10 a 84), mas desde já se coloca à disposição para, caso se entenda necessário, apresentar a totalidade desses documentos.*

*Uma vez comprovada a natureza de variações cambiais dos referidos ajustes, deve ser aplicada a norma inserta no art. 1º do Decreto n. 5164, de 30.7.2004, segundo o qual: "Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não- cumulativa das referidas contribuições". Sendo as variações cambiais sujeitas à alíquota zero, os valores a elas correspondentes não poderiam ser incluídos nas bases de cálculo das contribuições em questão, o que justificou os ajustes efetuados.*

## **2. Resultados atrelados a exportações:**

*A fiscalização parece não ter compreendido que a impugnante é um agente logístico, cuja atividade está relacionada com o planejamento e o controle do transporte internacional de cargas, bem como ao seu despacho aduaneiro.*

*Por isso mesmo, nas operações de exportação, o nome da impugnante não figura nos registros referentes correspondentes, tais como nas DDE. É o nome do exportador (vendedor das mercadorias ao exterior) que figura em tais documentos. E como já destacado, não poderia ser diferente, pois a impugnante não é efetiva exportadora de mercadorias, mas sim uma prestadora de serviços logísticos, relacionados ao transporte de internacional de cargas.*

*Nesse contexto, a apresentação das DDE no curso do procedimento de fiscalização tinha como único intuito demonstrar que os serviços prestados pela impugnante estavam atrelados a operações de exportação. Apenas isto.*

*Mas não é esse o fato determinante para a aplicação das normas de não incidência previstas no art. 5º, inciso II, da Lei n. 10637/02 e no art. 6º, inciso II, da Lei n. 10833/03. Na realidade, os valores constantes nas planilhas de fls. 230/233 deixaram de ser oferecidos tributação pela impugnante porque os clientes dos serviços logísticos, em tais casos, estão no exterior e porque a contraprestação por tais serviços implicou ingresso de divisas.*

*Para melhor compreensão, é relevante fazer algumas considerações a respeito do modelo de negócio praticado pela impugnante.*

*Os serviços de logística por ela prestados estão inseridos no contexto do transporte internacional de cargas. No caso dos autos, os serviços logísticos prestados pela impugnante estão relacionados a exportações de mercadorias do Brasil para o exterior.*

*No caso em análise, o frete das mercadorias exportadas é contratado na modalidade "collect". Isto significa que o pagamento pelo transporte efetuado é de responsabilidade do adquirente da mercadoria, situado no exterior.*

*Nestas situações, em que o frete internacional fica a cargo do adquirente das mercadorias situado no exterior, é esse adquirente que possui interesse na contratação dos serviços logísticos desenvolvidos pela impugnante. E como o pagamento pelo frete internacional é feito*

*pelo adquirente no exterior, assim também ocorre com os pagamentos feitos à impugnante por conta dos seus serviços logísticos.*

*Com base nas considerações acima, é possível concluir que o contratante dos serviços logísticos prestados pela impugnante está no exterior e o pagamento correspondente, que também fica a cargo do cliente no exterior, representa efetivo ingresso de divisas, justificando a aplicação das normas previstas no art. 5º, inciso II, da Lei n. 10637/02 e no art. 6º, inciso II, da Lei n. 10833/03.*

*Para provar esses fatos, verifiquem-se os jogos de documentos anexos (docs. 85 a 126), contendo exemplos de operações de exportação contratadas na modalidade "collect".*

*Veja-se que em cada um dos jogos, a impugnante incluiu conhecimentos de transporte internacional (bill of lading), documentos que são emitidos pelo transportador da carga e nos quais constam informações sobre o remetente das mercadorias (shipper), sobre o destinatário (notify party), bem como sobre a mercadoria transportada, e a modalidade de pagamento (freight collect). A impugnante figura em tais documentos como agente do transportador (agent of the carrier).*

*Os conhecimentos de transporte indicam que o remetente das mercadorias (shipper) está no Brasil e o destinatário (notify party) está no exterior, evidenciando tratar de exportação. Além disso, todos os exemplos indicam que a operação foi contratada na modalidade "colletct", confirmando o que foi acima exposto e comprovando que o contratante dos serviços está no exterior, assim como que é o responsável pelo pagamento.*

*Além dos conhecimentos de transporte, cada jogo acima referido também contém outros documentos que confirmam as informações contidas nos conhecimentos de transporte e evidenciam a atividade da impugnante. (grifos editados)*

### **3. Créditos de PIS/Cofins não-cumulativo decorrentes de insumos utilizados na prestação de serviços;**

*Trata-se de despesas incorridas junto a empresas de telecomunicações, para fins de obtenção de acesso ao sistema Siscomex, utilizado pela impugnante na sua atividade de despachos aduaneiros.*

*Além dos gastos incorridos com o aceso ao Siscomex, a impugnante também incorre em despesas relacionadas à manutenção dos softwares utilizados na prestação dos mesmos serviços de despacho aduaneiro.*

*Por serem imprescindíveis à efetivação dos despachos aduaneiros e, mais do que isso, por estarem diretamente relacionados com a prestação de tais serviços, é inquestionável que tais gastos podem ser considerados insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis n. 10637/02 e 10833/03.*

*(...)*

*As despesas com a obtenção do direito de acesso ao sistema Siscomexa manutenção dos respectivos softwares definitivamente correspondem a bens e serviços aplicados na prestação de serviços de despacho aduaneiro, pois sem o acesso àquele sistema não há sequer a possibilidade de tal atividade ser desenvolvida.*

*Inquestionável, portanto, que tais despesas enquadram-se no conceito de insumos previsto na legislação e podem ser utilizados como créditos na apuração das contribuições ao PIS e COFINS.*

*Por fim, vale destacar que tais despesas estão registradas nas contas contábeis 5259-015, 5120-001, 5422-000, cujos razões são anexados aos autos (docs. 127 a 147). Além dos lançamentos contábeis, a impugnante requer a junta das faturas emitidas pelas empresas prestadoras dos serviços, as quais suportam aqueles lançamentos (docs.127 a 147).*

#### **4. Reversão de provisões.**

*Finalmente, consta nas planilhas de fls. 230/233 que uma parcela das divergências apontadas pelo Fisco corresponde a reversões de provisões para despesas operacionais, relacionadas aos serviços logísticos prestados pela impugnante, e que estão contabilizadas na conta 4211-009 - "despesas provisionadas de fretes e agregados". A análise das cópias dos referidos lançamentos contábeis (doc.148) não deixa dúvida de que se trata de reversões de provisões, as quais não integram as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, conforme prevêem expressamente os art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, "b", também das Leis n. 10637/02 e 10833/03, "in verbis": (...)*

*A norma é clara e não dá margem a dúvidas. As reversões de provisões não integram a base de cálculo das contribuições. Sendo as diferenças apontadas pela fiscalização decorrentes de tais reversões, forçoso reconhecer que não há base legal para exigência fiscal.*

*No mais, argumenta a contribuinte que “reconhece que o procedimento por ela adotado para fins de realização dos referidos ajustes não é o mais adequado do ponto de vista formal, pois os respectivos valores deveriam ter sido lançados em campos específicos contidos no DACON e não ajustados no valor da receita bruta auferida, mediante adições e exclusões. Entretanto, não se pode perder de vista que os ajustes efetuados pela impugnante são autorizados pela legislação, de tal sorte que, quando muito, o procedimento adotado pela impugnante decorre de erro no preenchimento dos DACON's, os quais por si só, não justificam qualquer exigência fiscal” (fl. 406).*

*Também sustenta que seria ilegal a pretensão de aplicar juros sobre a multa de ofício, por não existir amparo legal para tanto (fl. 412).*

Com a Impugnação, o contribuinte apresentou os seguintes documentos:

- fls. 416/1401 - cópia do Livro Razão, com os registros das contas 3011046 – VARIAÇÃO CAMBIAL – ATIVA e 4011052 – VARIAÇÃO CAMBIAL – PASSIVA;
- fls. 1402/2700 – demonstrativos e cópias de contratos de câmbio;

- fls. 2701/3145 – demonstrativos e cópias de conhecimentos de transporte;
- fls. 3146/4763 - cópia do Livro Razão, com os registros das contas 401103 – DESPESAS DIVERSAS, 5259015 – SISCOMEX X25, 5120001 – SERVIÇOS DE TERCEIROS – P. JURIDICA, 4211089 – DESPESAS PROVISIONADAS DE FRETES E AGREGADOS, e demonstrativos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I/SP (DRJ), por meio do Acórdão nº 16-27.608, de 4 de novembro de 2010 (fls. 4777/4803), julgou procedente em parte a impugnação, conforme o seguinte entendimento resumido na sua ementa:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

*PRELIMINAR DE NULIDADE.*

*Não há que se cogitar sobre nulidade, se os autos de infração foram lavrados em consonância com os pressupostos legais.*

*APRESENTAÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA.PERÍCIA.*

*No processo administrativo fiscal, as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação do lançamento, salvo nos casos previstos no § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972. Não é admitida a realização de diligências ou perícias quando se tratar de matéria de prova a ser feita mediante a juntada de documentação, cuja guarda e conservação compete à própria interessada.*

*INTIMAÇÕES AO PROCURADOR.*

*A legislação relativa ao processo administrativo fiscal preceitua que as intimações por via postal ou por qualquer outro meio devem ser feitas com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Destarte não é possível a intimação em endereço diverso daquele por ele fornecido para fins cadastrais.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

*PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO*

*Na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação, verificado o pagamento antecipado e ausente o evidente intuito de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para a constituição do crédito tributário é regido pelo disposto no artigo 150, § 4º do CTN. Não pode prevalecer o lançamento formalizado após esse prazo.*

*VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALÍQUOTA ZERO.*

*As receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas subordinadas ao regime de incidência não cumulativa estão sujeitas à alíquota zero. Não há provas cabais de que a empresa tenha auferido receitas*

*financeiras decorrentes das oscilações da taxa de câmbio e que estas estariam inseridas no montante de receitas de prestação de serviços declarado nas DIPJ, Relativamente ao ano-calendário de 2005, os lançamentos contábeis evidenciam ser injustificada a exclusão feita na base de cálculo, pois as variações cambiais passivas superaram as ativas.*

**RECEITAS DECORRENTES DE SERVIÇOS PRESTADOS A DOMICÍLIO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS.**

*A alegação de que parte das receitas auferidas seria decorrente de serviços prestados a domiciliados no exterior, que teriam representado ingresso de divisas, deve estar respaldada por documentação hábil e idônea.*

**CRÉDITOS SOBRE INSUMOS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.**

*Os gastos relativos a telecomunicações e manutenção de software não geram direito a créditos a serem descontados do PIS por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados diretamente na prestação de serviços.*

**REVERSÃO DE PROVISÕES.**

*A mera apresentação dos lançamentos contábeis relativos a reversões de provisão, sem a prova de sua veracidade e de que o montante escriturado foi agregado ao valor das receitas de prestação de serviços declaradas em DIPJ, não autoriza a sua exclusão para efeito de apuração da contribuição.*

**ERROS DE CÁLCULO COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.**

*Não se vislumbra incorreções nos cálculos relativos à apuração do crédito tributário, mas apenas equívocos numéricos mencionados no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais e anexos que não repercutiram na determinação da exigência.*

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, não cabe à autoridade julgadora manifestar-se a respeito de juros sobre multa de ofício.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

**PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

*Na hipótese de tributo sujeito ao lançamento por homologação, verificado o pagamento antecipado e ausente o evidente intuito de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para a constituição do crédito tributário é regido pelo disposto no artigo 150, § 4º, do CTN. Não pode prevalecer o lançamento formalizado após esse prazo.*

*VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALÍQUOTA ZERO.*

*As receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas subordinadas ao regime de incidência não cumulativa estão sujeitas à alíquota zero. Não há provas cabais de que a empresa tenha auferido receitas financeiras decorrentes das oscilações da taxa de câmbio e que estas estariam inseridas no montante de receitas de prestação de serviços declarado nas DIPJ. Relativamente ao ano-calendário de 2005, os lançamentos contábeis evidenciam ser injustificada a exclusão feita na base de cálculo, pois as variações cambiais passivas superaram as ativas.*

*RECEITAS DECORRENTES DE SERVIÇOS PRESTADOS A DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA DA COFINS.*

*A alegação de que parte das receitas auferidas seria decorrente de serviços prestados a domiciliados no exterior e que teria representado ingresso de divisas deve estar respaldada por documentação hábil e idônea.*

*CRÉDITOS SOBRE INSUMOS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.*

*Os gastos relativos a telecomunicações e manutenção de software não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados diretamente na prestação de serviços.*

*REVERSÃO DE PROVISÕES.*

*A mera apresentação dos lançamentos contábeis relativos a reversões de provisão, sem a prova acerca de sua veracidade e de que o montante escriturado foi agregado ao valor das receitas de prestação de serviços declaradas em DIPJ, não autoriza a sua exclusão para efeito de apuração da contribuição.*

*ERROS DE CÁLCULO COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.*

*Não se vislumbra incorreções nos cálculos relativos à apuração do crédito tributário, mas apenas equívocos numéricos mencionados no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais e anexos que não repercutiram na determinação da exigência.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, não cabe à autoridade julgadora manifestar-se a respeito de juros sobre multa de ofício.*

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

O provimento parcial foi apenas para o reconhecimento da decadência parcial do lançamento.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 4.815/4.852), no qual sustenta, em preliminar, a nulidade do acórdão da DRJ, por cerceamento do seu direito de defesa, por entender que o julgador de Primeira Instância pretende verdadeira inversão do ônus da prova, em desrespeito ao art. 142 do CTN, o qual exige que o lançamento esteja devidamente amparado na verdade material a respeito dos fatos.

No mérito, reitera os mesmos fundamentos da impugnação, apresentando laudo técnico emitido pela Pricewaterhousecoopers (fls. 4855/4867), cujas análises e conclusões transcreve na petição de recurso, em reforço à sua argumentação.

A propósito das diferenças correspondentes à variação cambial, o Recorrente cita o seguinte trecho do laudo técnico:

*'(..) Os documentos hábeis para comprovar essas operações são os contratos de câmbio firmados, periodicamente, e mantidos em arquivo por KN.*

*A totalidade dos contratos de câmbio está à disposição, nos arquivos de KN, sendo que cada contrato é objeto de registro contábil específico, bem como a correspondente variação cambial, apurada diariamente.*

*Examinamos todos os lançamentos a débito e a crédito das contas de variação cambial, objeto da autuação fiscal, no período de março de 2005 o dezembro de 2007, nos Livros Razão mantidos por KN. Os saldos de variação cambial foram identificados através da soma' dos lançamentos devedores e credores nos Razões contábeis; os saldos, credores e devedores, foram ajustados nas respectivas apurações das contribuições devidas ao PIS e à COFINS.*

*(..)*

*Com base na metodologia por nós adotada concluímos que o montante de ajuste efetuado por KN, na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, a título de variação cambial, corresponde a valores contabilizados a esse mesmo título, variação cambial de direitos e obrigações em moeda estrangeira, na contabilidade'.*

No que se refere à receita de exportação de serviços, é citado o seguinte trecho do laudo:

*'Ao desenvolver serviços de logística relacionados ao transporte internacional de cargas, KN efetua operações de exportação na modalidade collect ou seja, o pagamento pelo serviço de transporte é de responsabilidade do contratante, que, no caso, está situado fora do Brasil, ou seja, residente ou domiciliado no exterior, e que, nas circunstâncias, efetua remessa financeira ao Brasil para liquidar sua obrigação, representando efetivo ingresso de divisas. O valor recebido por KN é remuneração decorrente de exportação de serviços.*

*(..)*

*Como a quantidade de operações desse tipo foi elevada, e tendo em vista o período sob análise ser abrangente, foi acordado que nossos trabalhos seriam desenvolvidos com base em critério de amostragem,*

*aceito cientificamente, para as operações ocorridas no período, que representou parcela significativa do total da receita de exportação, a saí.*

*(...)*

*Com base nos itens por nós selecionados. KN apresentou a documentação que suportou os valores informados como receita do exportação, quais sejam:*

- Registros contábeis;*
- Conhecimentos de transporte internacional, tanto aéreo (AWB - 'airway bill') quanto marítimo (BL – bill of landing');*
- Faturas comerciais (commercial invoices ou invoices); e*
- Cópia das telas de registro (files) dessas operações, no sistema da KN, demonstrando as receitas e custos por operação.*

*Os dados informados nas planilhas suporte dos valores considerados como receitas de exportações, tais como números do file e da invoice. registros do AWB ou BL, unidade KN destinatária na operação, dados do emitente e saldo da operação (isto é, receita diminuída dos custos incorridos), foram cruzados com os documentos fornecidos para a amostra selecionada, a fim de identificarmos a coerência e correção das informações nessas planilhas. Os seguintes dados foram extraídos dos documentos acima citados:*

*(i) conhecimentos de transportes internacionais (emitidos pelo transportador da carga): remetente das mercadorias, destinatário, agente do transportador (a própria KN). descrição do bem transportado, a modalidade de transporte contratada (no caso. o chamado collect; e a forma de pagamento;*

*(ii) demais documentos: informações necessárias a comprovar a integridade dos procedimentos adotados pela KN em suas operações e nos registros das mesmas".*

O Recorrente destaca, então, a conclusão do laudo, de que

*“os documentos analisados são aptos a demonstrar que as operações correspondem, efetivamente, a serviços prestados para contratantes residentes ou domiciliados no exterior cujo pagamento representou ingresso de divisas”, bem como que, “considerando os objetivos da análise amostral desenvolvida, é possível concluir que a qualidade da documentação, a natureza dos ajustes e adequação dos valores registrados a título de receitas de exportação podem ser aplicadas e estendidas á totalidade das receitas dessa natureza, deduzidas da base de cálculo do PIS e da COFINS. no período em questão, no montante global de R\$ 33.091.400,00.*

Quanto ao direito de crédito pela aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços, o Recorrente alega que *“as despesas com a obtenção do direito de acesso ao sistema Siscomex e com a manutenção dos respectivos softwares definitivamente correspondem a serviços aplicados na prestação de serviços de despacho aduaneiro, pois sem*

o acesso àquele sistema não há sequer a possibilidade de tal atividade ser desenvolvida” (fl. 4840) e que o referido laudo técnico concluiu pela idoneidade da documentação e pela qualificação dos valores como “gastos com manutenção de softwares e com serviços de telecomunicações para provimento de acesso ao Siscomex” (fl. 4810).

A propósito da reversão de provisões, o Recorrente explicou o seguinte:

*A fim de eliminar qualquer dúvida a respeito dos procedimentos adotados pela recorrente quanto as referidas provisões, a seguir será explicitado o critério pelo qual estas provisões são constituídas e, posteriormente, revertidas. Vejamos a partir do ano de 2003, seguindo procedimentos estabelecidos de maneira uniforme para todas as empresas do grupo Kuehne Nagel espalhadas pelo mundo, a recorrente passou a constituir provisões para despesas relacionadas com fretes contratados junto a terceiros (fornecedores)*

*O procedimento adotado era o seguinte: uma vez fechado determinado contrato de transporte, mas antes do recebimento da respectiva cobrança, a recorrente reconhecia em sua contabilidade provisões para as despesas relacionadas a tal negócio.*

*Os lançamentos efetuados tem inquestionável natureza de provisão, haja vista que eram registrados contabilmente antes do incurso efetivo na respectiva obrigação, contraída junto aos terceiros.*

*Uma vez concretizada a obrigação referente ao transporte efetuado, a provisão anteriormente constituída deixava de existir, sendo baixada na contabilidade, dando lugar à despesa efetiva correspondente. Considerando que a recorrente praticava mensalmente milhares de operações dessa natureza, a cada mês ela baixava a totalidade do saldo das provisões constituídas no mês anterior e, posteriormente, as lançava novamente com base no saldo final das provisões do mês corrente. Esse tem sido o procedimento contábil adotado mensalmente em relação às provisões desde o ano de 2003 até os dias atuais.*

Argumenta que, diante de tal procedimento, não pode haver dúvida de que tais reversões não podem integrar a base de cálculo das contribuições, conforme expressamente previsto no art. 1º, § 3º, V, “b”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acrescenta, para corroborar tal afirmativa, a transcrição do seguinte trecho do laudo técnico:

*"Parte das divergências apontadas pelo agente fiscalizador decorre de reversões de provisões para despesas operacionais, relacionadas aos serviços logísticos prestados pela KN. Referidas reversões foram identificadas por meio dos lançamentos descritos nos Razões contábeis, fornecidos pela KN, da conta de resultado 4211009 -'despesas provisionadas de fretes e agregados'.*

(...)

*Dessa forma, concluímos que os saldos apresentados correspondem, efetivamente, a reversões de provisões operacionais e não representaram ingresso de novas receitas. Os saldos, credores e*

*devedores, foram ajustados nas respectivas apurações das contribuições devidas ao PIS e à COFINS.*

*Adicionalmente, entendemos que os Razões contábeis fornecidos foram hábeis e suficientes a comprovar os lançamentos efetuados, de forma que não identificamos divergências de valores ou inconsistências de informações nesses documentos que encontram-se devidamente anexados a este laudo (Doc's 16. 17e18)".*

Reitera, enfim, a alegação de que não existe amparo legal que autorize a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi protocolado em 25/05/2011 (fl. 4815), dentro do prazo de 30 dias da notificação do acórdão da DRJ, ocorrida em 25/04/2011 (fl. 4811).

Por ser tempestivo e por conter fundamentos de reforma ao acórdão da DRJ, conheço do recurso.

O extenso material probatório apresentado com a Impugnação somado ao laudo técnico apresentado com o Recurso Voluntário convencem-me da necessidade de conversão do julgamento em diligência.

O Recorrente sustenta, no mérito, (1) ter direito à aplicação da alíquota zero em relação a receitas de variação cambial, (2) a não incidência das contribuições em relação às receitas de exportação, (3) ter direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo em relação à aquisição de insumos para utilização na prestação de serviços e (4) a necessidade de exclusão da base de cálculo de valores que corresponderiam à reversão de provisões.

Quanto à **variação cambial**, tanto o acórdão da DRJ como o laudo apresentado pelo contribuinte apresentam os valores de variação cambial em valor total consolidado para o ano.

O acórdão da DRJ, para desqualificar a prova apresentada pelo contribuinte, diz que os valores totais de alguns anos eram valores negativos. Ou seja, colocou em cheque a prova, insinuando que o valor negativo resultante da variação ocorrida ao longo do ano conduziria à conclusão de que não teria havido receita.

O contribuinte, por sua vez, empenha-se em contestar o argumento, dizendo que, diferente do que alega a DRJ, o valor de um destes anos não seria negativo, mas positivo.

Também o laudo, apresentado pelo contribuinte, trabalha a partir dos valores anuais.

Ocorre que se está tratando de PIS/Cofins, cujo fato gerador é mensal.

Interessa saber, por isso, se as provas são capazes de demonstrar quais são os valores que, em relação a cada mês, correspondem exclusivamente a valores de variações cambiais (de ativos e passivos), por se referirem a direitos e obrigações fixados em moedas estrangeiras.

O mesmo ocorre em perspectiva mais ampla: é necessário saber, em primeiro lugar e antes de tudo, se o valor adotado como base de cálculo pelo lançamento, em cada mês, efetivamente corresponde ao somatório do valor correspondente a cada um dos 4 fundamentos de mérito acima referidos – (1) alíquota zero, (2) receita de exportação, (3) crédito pela aquisição de insumo utilizado na produção e (4) reversão de provisões.

Ou seja: **(A)** é possível identificar nos valores que foram apresentados pelo contribuinte e utilizado pela Fiscalização como base de cálculo do lançamento (fls. 233/235; 247; 252/265) quais valores corresponderiam aos referidos 4 fundamentos de direito? O lançamento foi realizado pela Fiscalização como decorrência da glosa destes 4 fundamentos de direito? Qual o procedimento adotado pela Fiscalização? É possível identificar no Termo de Verificação ou em outros elementos que serviram de fundamento ao lançamento fiscal qual o valor que corresponderia a cada um dos referidos fundamentos de direito, em cada mês?

De outro lado, **(B)** os valores que o recorrente apresenta depois, em suas defesas (impugnação e recursos), para cada um dos 4 fundamentos de direito, se somados chegam ao valor da base de cálculo adotada no lançamento?

Mais precisamente, parece necessário socorrer-se da Delegacia de origem também para **(C)** conferir e informar se os valores mensais apresentados a título de “variação cambial”, inseridos na base de cálculo das contribuições, correspondem ao valor mensal da conta 3011046 – VARIAÇÃO CAMBIAL – ATIVA ou da conta 4011052 – VARIAÇÃO CAMBIAL – PASSIVA, ou do resultado do confronto destas contas;

Quanto à exclusão da **receita de exportação**, verifica-se que o contribuinte sistematicamente se refere a elas com o termo “resultados” da atividade de exportação. Isto, talvez, porque alguns documentos demonstram que a empresa brasileira realiza encontros de contas sistemáticos com a controladora estrangeira, cujo efeito prático parece ser o de que apenas o valor da diferença positiva é remetido ao Brasil. Percebe-se, ainda, que todos os ingressos são feitos por outras “KUEHNE+NAGEL” de outros países.

São apresentados contratos de câmbio que demonstram o recebimento de valores do exterior, ou seja, o ingresso de moeda estrangeira.

O laudo apresentado pelo contribuinte conclui o seguinte:

Com base nos itens por nós selecionados, KN apresentou a documentação que suportou os valores informados como receita de exportação, quais sejam:

- Registros contábeis;
- Conhecimentos de transporte internacional, tanto aéreo (*AWB* – “*airway bill*”) quanto marítimo (*BL* – “*bill of lading*”);
- Faturas comerciais (*commercial invoices* ou *invoices*); e
- Cópia das telas de registro (*files*) dessas operações, no sistema da KN, demonstrando as receitas e custos por operação.

Os dados informados nas planilhas suporte dos valores considerados como receitas de exportação, tais como números do *file* e da *invoice*, registros do *AWB* ou *BL*, unidade KN destinatária na operação, dados do emitente e saldo da operação (isto é, receita diminuída dos custos incorridos), foram cruzados com os documentos fornecidos para a amostra selecionada, a fim de identificarmos a coerência e correção das informações nessas planilhas. Os seguintes dados foram extraídos dos documentos acima citados:

(i) conhecimentos de transportes internacionais (emitidos pelo transportador da carga): remetente das mercadorias, destinatário, agente do transportador (a própria KN), descrição da bem transportado, a modalidade de transporte contratada (no caso, o chamado *collect*) e a forma de pagamento.

(ii) demais documentos: informações necessárias a comprovar a integridade dos procedimentos adotados pela KN em suas operações e nos registros das mesmas.

Os elementos apresentados nas planilhas fornecidas por KN, que compõem as informações das operações de exportação, foram relacionados aos respectivos documentos suporte arquivados nas pastas de trabalho elaboradas pela PwC e mantidas para consulta.

(...)

No que se refere aos fechamentos de câmbio, no período compreendido entre março de 2005 e dezembro de 2007 havia três modalidades de remessas, a saber: (i) paraísos fiscais; (ii) DDU/DDP e (iii) clearing. As duas primeiras modalidades referem-se a processos remetidos, individualmente, para cada país de origem e representaram, em conjunto, aproximadamente 5% do total dos contratos remetidos, e a modalidade clearing representou, aproximadamente, 95% do total dos contratos de câmbio remetidos/recebidos. Nesta modalidade, KN recebe da matriz, no 2º dia útil de cada mês, um relatório contendo o valor “net” dos fretes internacionais a serem remetidos (base mês anterior). São feitos adiantamentos ao longo do mês com o objetivo de amortizar parte do valor a ser remetido ao final do mês, para a matriz.

(...)

Primeiramente, concluímos que os documentos analisados são aptos a demonstrar que as operações correspondem, efetivamente, a serviços prestados para contratantes residentes ou domiciliados no exterior cujo pagamento representou ingresso de divisas.

A respeito destas receitas de exportação, requer-se à Delegacia de origem **(D)** confirmar se na contabilidade do contribuinte os valores recebidos do exterior são apropriados como receita de exportação e se tais valores correspondem exatamente aos valores indicados nos contratos de câmbio apresentados nestes autos.

Quanto aos alegados **insumos aplicados na prestação de serviços**, requer-se à Delegacia de origem que **(E)** a partir dos documentos existentes nos autos, ou de outros que entenda ser o caso de solicitar ao contribuinte, determine os valores que correspondem a cada serviço que possa ser identificado: serviço de manutenção de softwares, internet, acesso ao siscomex etc, fazendo todas as considerações que entenda cabíveis.

Quanto à **reversão de provisões**, o laudo apresentado pelo contribuinte apurou e concluiu o seguinte:

A metodologia aplicada para validação dos saldos foi a de verificar o somatório da totalidade dos lançamentos a débito e a crédito, efetuados no período de março de 2005 a dezembro de 2007, a título de reversão de provisões, os quais demonstramos no quadro, a seguir, em bases anuais:

(...)

Processo nº 19515.001366/2010-12  
Resolução nº 3403-000.541

S3-C4T3  
Fl. 5.030

Dessa forma, concluímos que os saldos apresentados correspondem, efetivamente, a reversões de provisões operacionais e não representaram ingresso de novas receitas. Os saldos, credores e devedores, foram ajustados nas respectivas apurações das contribuições devidas ao PIS e à COFINS.

Adicionalmente, entendemos que os Razões contábeis fornecidos foram hábeis e suficientes a comprovar os lançamentos efetuados, de forma que não identificamos divergências de valores ou inconsistências de informações nesses documentos que encontram-se devidamente anexados a este laudo (Doc's 16, 17 e 18).

A este respeito, requer-se à Delegacia de origem que **(F)** verifique e confirme se o funcionamento da conta ocorre da forma como narrada pelo contribuinte, ou seja, se é possível identificar que as referidas reversões foram ou não contabilizadas como receita anteriormente.

Entendo, enfim, pela conversão do julgamento em diligência para que a Delegacia de origem realize as providências enumeradas nas letras de A a F, acima indicadas, sem excluir outras verificações e conclusões que entenda pertinentes.

Para a realização da diligência, a Autoridade da Delegacia de origem pode intimar o contribuinte a apresentar os documentos que entender necessários, ou ainda, promover a verificação *in loco*, devendo ao final lavrar um termo final de diligência.

Deste termo final de diligência, deve ser intimado o contribuinte para, querendo, apresentar manifestação no prazo de 15 (quinze) dias.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Ivan Allegretti