



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

Processo n° 19515.001366/2010-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.223 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de abril de 2018
Matéria PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente KUEHNE+NAGEL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO.

Quando comprovado todo histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, uma vez que todo o procedimento previsto no Decreto n° 70.235/72 foi observado, tanto o lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS. COFINS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

A distribuição do ônus da prova possui certas características quando se trata de lançamentos tributários decorrentes de glosa de créditos de COFINS no regime da não-cumulatividade. Verifica-se que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre a ele que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para a COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALÍQUOTA ZERO.

As receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas subordinadas ao regime de incidência não cumulativa estão sujeitas à alíquota zero. Havendo provas 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, os lançamentos contábeis evidenciam ser justificada a exclusão feita na base de cálculo.

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

A alegação de que parte das receitas auferidas seria decorrente de serviços prestados a domiciliados no exterior, que teriam representado ingresso de divisas, foi respaldada/comprovada em parte pela documentação hábil e idônea acostada aos autos, devendo ser cancelada em parte.

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

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

REVERSÃO DE PROVISÕES.

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. Precedente 3ª Turma CSRF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: **(a)** por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer: (i) a aplicação da alíquota zero em relação às receitas de variação cambial; (ii) o direito de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em relação à aquisição de insumos na prestação dos serviços; e (iii) a exclusão da base de cálculo de valores que correspondem à reversão de provisões; **(b)** por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer como receitas de exportação os valores autuados na medida da comprovação pelos contratos de câmbio acostados aos autos, referidos no "item 9" da Diligência realizada pela autoridade fiscal. Vencido o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator. Designada a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne para redigir o voto vencedor; e pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário

quanto à não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que davam provimento neste item.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto e Relator.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz e Vinicius Guimarães (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, substituído pelo Conselheiro Suplente convocado Vinicius Guimarães.

Relatório

O processo trata de Autos de Infração lavrado contra a empresa KUEHNE+NAGEL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA., 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). A notificação aconteceu em 26/05/2010 (fls. 275 e 289).

No Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais - TVF (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-calendário de 2005 a 2007 e aqueles indicados nas DACON dos mesmos períodos”*, sendo os valores declarados em DIPJ superiores aos constantes nos DACON.

As alegações da Recorrente, conforme resume o próprio TVF, 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”; e

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.

No Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais o Fisco 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 08/2042390001— a qual foi emitida em nome da empresa CIA. BRASILEIRA DE ALUMÍNIO - CNPJ 61.409.892/000335, 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)

A Recorrente apresentou Impugnação de 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 necessárias 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 ajustes 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 necessários, 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 incluídas 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 logística, 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 logísticas, 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 Siscomex a 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 5259015, 5120001, 5422000, 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 4211009 "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).

Junto com a Impugnação, a Recorrente 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. 1.402/2.700 - demonstrativos e cópias de contratos de câmbio;
- fls. 2.701/3.145 - demonstrativos e cópias de conhecimentos de transporte; e
- fls. 3.146/4.762 cópia do Livro Razão, com os registros das contas 401103 - DESPESAS DIVERSAS, 5259015 - SISCOMEX X25, 5120001 - SERVIÇOS DE

TERCEIROS - P. JURÍDICA, 4211089 - DESPESAS PROVISIONADAS DE FRETES E AGREGADOS, e demonstrativos.

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, foram parcialmente acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão DRJ em Florianópolis (SC) nº 07-27.941, de 26/03/2012, abaixo reproduzida (fls. 4.777/4.803):

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 manifestarse a respeito de juros sobre multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ressalta-se que a DRJ deu provimento parcial à Impugnação apenas para o reconhecimento da decadência parcial do lançamento.

A Recorrente apresentou, oportunamente, o 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 - PWC (fls. 4.855/4.867), 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 Técnico:

"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 sapei.

(...)

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 da 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.

Em 18/05/2012, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), apresenta suas contra-razões, conforme documento de fls. 4.992/5.012.

Os autos, então, foram remetidos a este CARF, que ao analisar o recurso, definiu pela conversão do processo em Diligência, conforme a Resolução nº 3403-000.541, de 26/03/2014, com o seguintes termos (fls. 5.014/2.724/5.030):

"(...) 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:

(...).

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 este respeito, requere-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. (...)"

Em 16/05/2017, a unidade de origem (DEFIS-SP), cumprindo o contido na referida Resolução, concluiu a diligência conforme **Informação Fiscal** de fls. 5.363/5.375 e intimou a Recorrente do resultado para manifestar-se, conforme decorre do Termo de Intimação às fls. 5.375.

Após tomar ciência do resultado da diligência, a Recorrente, em 29/05/2017, apresentou sua **Manifestação** (fls. 5.381/5.388) e juntou vários documentos e informações, conforme arquivos "não pagináveis" anexado ao processo.

Os autos, então, retornou a este CARF, para prosseguimento do julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

1- Da admissibilidade do recurso

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

2. Objeto da lide

A Recorrente sustenta, no mérito que, **(i)** ter direito à aplicação da alíquota zero em relação a receitas de variação cambial, **(ii)** a não incidência das contribuições em relação às receitas de exportação, **(iii)** ter direito de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em relação à aquisição de insumos para utilização na prestação de serviços e **(iv)** 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 pela Recorrente apresentam os valores de variação cambial em valor total consolidado para o ano.

O acórdão da DRJ, para desqualificar a prova apresentada pela Recorrente, 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. Destaca-se que se está tratando de PIS/COFINS, cujo fato gerador é mensal.

3. Preliminar - cerceamento do direito de defesa

Aduz a Recorrente 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. Veja-se:

*"(...) Nesses termos, considerando que o acórdão recorrido não examinou suficientemente os elementos probatórios juntados aos autos pela recorrente, **resulta inconteste sua nulidade**, a qual, contudo, não deverá ser pronunciada por esse órgão julgador, a teor do artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, na medida em que a causa está madura para pronto julgamento de seu mérito, inclusive em favor da recorrente, ante a nulidade dos autos de infração, lavrados sem a necessária investigação dos fatos bem como ante a robustez das provas colacionadas aos autos, que demonstram a inexistência do crédito tributário ora exigido, consoante será demonstrado a seguir".*

Observa-se que no recurso a Recorrente traz como fundamentos para a conclusão de anulação da decisão de primeira instância a ausência de análise dos fatos e dos documentos da Impugnação, o que teria ocasionado o cerceamento do direito de defesa.

No entanto, no caso, diga-se, verifico que todas as provas produzidas pela Recorrente, foram, de fato, consideradas pela Fiscalização e tratadas no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais de fls. 248/251, como também, pela DRJ (analisadas pela decisão recorrida). No caso, veja-se um trecho da decisão recorrida:

"(...) A impugnante argui que o ônus da prova dos fatos motivadores do lançamento é de responsabilidade privativa e exclusiva do fisco. Contudo, tratando-se de atestar a veracidade dos valores por ela escriturados e declarados, compete à contribuinte comprovar a regularidade de seus registros por meio de documentação idônea, que deve ser mantida obrigatoriamente sob sua guarda pelo prazo definido na legislação e apresentada ao fisco sempre que solicitada.

*Nesse contexto, impõe-se observar que **não constam dos autos elementos**, tais como termo ou outro ato administrativo, a convalidar a arguição acerca da disponibilização ao fisco de toda a documentação que daria suporte aos lançamentos contábeis, como alega a defesa.*

Conquanto, à fl. 237, a empresa informa que disponibilizaria toda a documentação comprobatória, consignou-se no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais de fls. 245/248, que, quando do comparecimento em 08/04/2010 ao estabelecimento da empresa, somente foi apresentada à autoridade tributária uma DDE (Declaração de Exportação nº 08/2042390-001) emitida pela Cia. Brasileira de Alumínio, CNPJ 61.409.892/0003-35, referente à exportação averbada em 25/02/2010, ou seja, a documentação apresentada se referia ao período diverso ao da autuação, que abrange os períodos de 2005 a 2007.

*Diante da **falta de comprovação**, foram lavrados os autos de infração em debate".*

Portanto, mesmo que alguns elementos de prova foram desconsiderados pela Fiscalização ou pelo acórdão recorrido, o fato é que em momento algum houve qualquer tipo de obstaculização à defesa ou à produção de provas necessárias ao balizamento de seus argumentos. Pelo contrário, a Fiscalização intimou o contribuinte, vezes sem fim, para apresentar fatos/documentos que pudessem afastar as acusações, decorrentes de lei, diga-se, assumidas pela auditoria e que poderia ser apreciado pelo órgão julgador de primeira instância administrativa.

No caso vertente, a Recorrente apresentou juntamente com a Impugnação os documentos de fls. 390/4.762, que foram apreciados pela decisão de piso.

Em linhas gerais, foi, a meu sentir, disponibilizada oportunidade "ampla, lata, larga e sem obstáculos" para demonstração dos fatos que atenderiam às premissas jurídicas aventadas pela Recorrente.

A respeito da motivação das decisões proferidas no âmbito do processo administrativo federal, convém destacar o disposto no art. 31 do Decreto n. 70.235/722, bem como os artigos 2º e 50, ambos da lei nº 9.784/99.

No meu entender, resta claro que a Recorrente discorda dos entendimentos adotados pela decisão de piso, o que se depreende das suas bens elaboradas manifestações processuais. Tal fato, entretanto, redundará em uma discussão de mérito, incapaz, todavia, de macular o sobredito acórdão de um vício decorrente da carência de motivação.

Além desta questão tangenciar o mérito da lide, vale destacar que tanto a fiscalização como a DRJ (esta, inclusive, na parte da análise do mérito feita pelo acórdão recorrido) justificaram e demonstraram os motivos pelos quais consideraram os preditos

documentos e informações como insuficientes para comprovar a disponibilização ao Fisco de toda a documentação que daria suporte aos lançamentos contábeis, como alega a defesa.

Certas ou erradas as motivações apresentadas, houve, de fato, análise dos preditos livros e documentos fiscais e foram apresentadas as razões pelas quais estes não se prestariam a comprovar as premissas fáticas da defesa.

E mais. No tocante a nulidade da decisão suscitada pela Recorrente, cabe observar que os artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF), preconizam que:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

Do exame dos dispositivos supra extraí-se que, no tocante a decisão recorrida, só pode haver nulidade se os despachos e decisões, quando proferidos sem a observância do contraditório e da ampla defesa.

Aduz a Recorrente que o Fisco não aprofundou a investigação dos fatos e não comprovou a efetiva ocorrência dos fatos geradores dos tributos que pretende exigir. "*(...) a situação "sub judice", diante de suas peculiaridades, justificaria um trabalho fiscal mais detalhado e minucioso, definitivamente não verificado no presente caso, a tornar nulo o auto infração, por ofensa aos ditames do Decreto 70.235 e ao art. 142 do CTN, já que o lançamento está lastreado em meras suposições, o que não se pode admitir, ao contrário do que atestou o acórdão recorrido.*

Quanto ao Auto de Infração, o mesmo teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em Relatório Fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade fazendária à sua lavratura. A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas no acórdão recorrido, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto o lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Deste modo, não merece guarida a alegação de nulidade, uma vez que foram cumpridos tais pressupostos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Por isso, rejeito a preliminar de nulidade.

4. MÉRITO

Conforme relatado, na Resolução nº 3403-000.541, de 26/03/2014 (fls. 5.014/2.724/5.030), os objetivos foram de buscar respostas aos seguintes quesitos:

(1) é possível identificar nos valores que foram apresentados pela Recorrente 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?

(2) 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?

(3) 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;

(4) 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;

(5) 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; e

(6) verificar e confirmar se o funcionamento da conta ocorre da forma como narrada pela Recorrente, ou seja, se é possível identificar que as referidas reversões foram ou não contabilizadas como receita anteriormente.

Há que se esclarecer, preliminarmente, que os 4 fundamentos de direito, referidos no item "1" acima, referem-se a:

(i)- direito à aplicação da alíquota zero em relação às receitas de variação cambial;

(ii)- não incidência das contribuições em relação às receitas de exportação;

(iii)- direito de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em relação à aquisição de insumos na prestação de serviços; e

(iv)- necessidade de exclusão da base de cálculo de valores que corresponderiam à reversão de provisões.

4.1 Da Base de Cálculo do lançamento e dos fundamentos de Direito

Manobrando os autos, se observa que a Resolução que determinou a realização da diligência tinha como objetivo entender qual teria sido o procedimento adotado pelo Fisco para lavrar os Autos de Infração aqui discutidos, tendo sido confirmado pelo teor da Informação Fiscal que a autuação comparou valores que mensalmente haviam sido registrados como receita na contabilidade e aqueles que haviam sido mensalmente declarados como receita no DICON. Embora a Recorrente tenha tentado justificar as diferenças com base nos citados fundamentos de direito, a fiscalização considerou que a Recorrente não teria apresentado provas do seu direito e com isso lavrou os referidos Autos de infração.

Como visto no item anterior, a fim de esclarecer os fatos, a referida Resolução proferida pelo CARF determinou, inicialmente, que o Fisco (Unidade da RFB responsável pela diligência) esclarecesse se é possível identificar, nos valores que foram apresentados pela Recorrente e utilizados pela fiscalização como Base de Cálculo (BC) do lançamento (fls. 236/237; 249 e 255/272), quais valores corresponderiam aos 4 (quatro) citados fundamentos de direito utilizados na impugnação e no seu recurso.

Na diligência também solicitou informar se o lançamento havia sido de fato realizado pela fiscalização como decorrência da glosa dos referidos fundamentos de direito, tendo ainda questionado qual teria sido o procedimento adotado pela fiscalização quando da lavratura dos Autos de infração e se seria possível identificar, no TVF ou em outros elementos que serviram de fundamento ao lançamento, qual o valor que corresponderia a cada um dos referidos fundamentos de direito, em cada mês.

Frise-se que, como informado pela Recorrente, objetivando facilitar os procedimentos relacionados à diligência fiscal, a Recorrente consolidou as referidas informações solicitadas pela Fiscalização, em arquivo apresentado em 10/04/2017. Conforme se depreende deste documento acostado aos autos: a diferença entre DIPJ e DICON em 2005, 2006 e 2007, de fato, se refere aos quatro fundamentos de direito acima:

a) durante o processo fiscalizatório não foram solicitados os valores dos quatro fundamentos mensalmente (vide fl. 227 - Termo de Intimação Fiscal nº 026 - que trata de valores anuais);

b) para o fundamento de reversão de provisão, foi apresentada tela do sistema contábil com indicação dos valores mensais (fls. 241/243);

c) para verificação dos lançamentos mensais, a Recorrente solicitou a presença da Fiscalização em sua sede para apresentação dos demais instrumentos em razão do volume de documentos (vide petição de 03/03/2010 - fls. 240);

d) conforme se verifica as fls. 245, mediante termo de intimação de 8.4.2010, somente foi solicitada a abertura mensal dos valores relativos à receita de prestação de serviços, não havendo qualquer solicitação adicional quanto às demais exclusões acima.

Sobre essas questões levantadas, na INFORMAÇÃO FISCAL (de diligência) de fls. 5.363/5.374, a fiscalização desta forma se manifestou:

"3) 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?"

Para cada ano-calendário de 2005, 2006 e 2007, é possível identificar os valores de base de cálculo consolidados anualmente, resultado das diferenças entre os valores

de receitas anuais, declaradas nas DIPJs e DACONs, conforme Tabela 1 (fls. 252 a 254 do e-processo).

À fl. 5.367, elabora a Tabela 1, demonstrando as Diferenças entre os valores de receitas anuais, declaradas nas DIPJs e DACONs

"O contribuinte apresentou para cada ano-calendário de 2005, 2006 e 2007, os valores componentes destas diferenças, que seriam correspondentes aos 4 fundamentos de direito, conforme tabelas 2 a 4 (fls. 252 a 254 do e-processo)".

À fl. 5.368/5.369, elabora a Tabela 2, 3 e 4, demonstrando os valores componentes da diferença para os anos de 2005, 2006 e 2007, respectivamente.

Esclarece que para a obtenção das bases de cálculo de lançamento mensais foram utilizadas as diferenças entre os valores mensais das receitas de prestação de serviços, escrituradas na contabilidade e os valores mensais declarados em DACONs (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), conforme discriminado à folha 258.

E, conclui afirmando que "(...) Não existe no e-processo, a discriminação mensal dos valores componentes destas diferenças, que seriam correspondentes aos 4 fundamentos de direito".

4) O lançamento foi realizado pela Fiscalização como decorrência da glosa destes 4 fundamentos de direito?

Conforme detalhado no item 3, a glosa foi realizada nos valores anuais consolidados dos 4 fundamentos de direito. A obtenção dos valores mensais das bases de cálculo está detalhada no item 3.

5) Qual o procedimento adotado pela Fiscalização ?

Conforme Termo de Verificação Fiscal e Auto de Infração, o contribuinte não apresentou a documentação que comprovaria os valores referentes a estes 4 fundamentos de direito. Conforme item 3, para a obtenção das bases de cálculo mensais foram utilizadas as diferenças entre os valores mensais de receitas escrituradas na contabilidade e os valores mensais declarados em DACONs (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais).

6) 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 ?

Não 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.

Esta identificação somente tornou-se possível com as planilhas 2005, 2006 e 2007, juntadas na resposta do contribuinte, de 14/08/2015. (grifei)

Como se vê, na Informação Fiscal restou constatado que, **inicialmente, os demonstrativos apresentados indicavam valores anuais.** Contudo, concluiu categoricamente a Fiscalização que, após a realização da diligência (com as inspeções realizadas e a

apresentação de documentos e provas), a Recorrente teria logrado identificar valores mensais para cada um dos fundamentos de direito, tendo registrado que as informações mensais foram consolidadas nas planilhas juntadas aos autos em 14/08/2015.

Em síntese, após a realização da diligência, a fiscalização esclarece que:

a) para cada ano-calendário em discussão, é possível identificar os valores da base de cálculo consolidados anualmente, resultado das diferenças entre os valores de receitas anuais, declaradas em nas DIPJs e DACONs;

b) a Recorrente apresentou, para cada ano-calendário, os valores componentes dessas diferenças, que seriam correspondentes aos quatro fundamentos de direito supramencionados;

c) para a obtenção das **bases de cálculo mensais**, a fiscalização utilizou as diferenças entre os valores mensais das receitas de prestação de serviços, escrituradas na contabilidade, e os valores mensais declarados em DACONs, conforme fl. 258 dos autos;

d) inexistia nos autos a discriminação mensal dos valores componentes destas diferenças que seriam correspondentes aos quatro fundamentos de direito acima; e

c) após a realização da diligência, com a apresentação de esclarecimentos e informações pela Recorrente, finalmente foi possível identificar o exato valor que corresponderia a cada um dos referidos fundamentos de direito, de forma mensal, conforme constou das planilhas apresentadas em 14/08/2015.

Posto isto, pode-se concluir que após a realização da diligência, quedou-se comprovado e demonstrado **quais são os valores mensais** correspondentes a cada um dos itens excluídos pela Recorrente em seus livros contábeis e fiscais, tendo sido confirmado que, de fato, as diferenças entre a Contabilidade e o DACON, no presente caso, decorrem de: Variações Cambiais, Receitas de Exportação, Reversões de Provisões e de Créditos do regime não cumulativo.

4.2 Documentação apresentada

Na referida Resolução foi questionado se os valores apresentados pela Recorrente em suas defesas (impugnação e recurso voluntário), para cada um dos quatro fundamentos de direito, se somados, chegam ao valor da base de cálculo adotada no lançamento. Em resposta a este quesito a Fiscalização respondeu afirmativamente. Veja-se:

7) 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?

Sim, pois são utilizadas as mesmas planilhas usadas pela fiscalização, na consolidação anual dos valores, conforme item 3.

4.3 Da Variação cambial mensal.

Segundo a Recorrente, um dos motivos da diferença entre as receitas constantes da DIPJ e do DACON, seria a inclusão das variações cambiais. Alega que os lançamentos contábeis (documentos numerados de 02 a 09, as fls. 415/1.401) estariam amparados por contratos de cambio firmados periodicamente pela Recorrente, bem como por planilhas de controle interno (documentos com numeração de 10 a 84 - fls. 1.402/2.700).

De acordo com os demonstrativos elaborados pela empresa, de fls. 233/235, o ajuste efetuado representa a diferença entre as contas contábeis 3011046 - Variação Cambial Ativa e 4011052 - Variação Cambial Passiva. Nos anos-calendário de 2005 e 2007, o resultado desse confronto teria sido positivo, ou seja, as variações cambiais ativas (receitas) teriam superado as variações cambiais passivas (despesas). No ano-calendário de 2006, o resultado teria sido negativo (despesa).

Entretanto, verificou-se que nos lançamentos contábeis apresentados, que sequer respeitam a ordem cronológica, verifica-se que o resultado desse confronto foi negativo não somente em 2006, mas também em 2005.

Constatou-se que, dessa forma, que o ajuste pretendido em relação a 2005 não tem fundamento. Se nas receitas de prestação de serviços estavam contempladas as variações cambiais líquidas, como alega a impugnante, o valor de R\$ 2.545.376,14 devia ter sido adicionado a base tributável das contribuições e não excluído, como consta dos citados demonstrativos.

No entanto, na Resolução (conversão em diligência), o CARF solicitou que a Delegacia de origem verificasse 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.

Na Informação Fiscal, desta forma restou consignado pelo Fisco (fl. 5.370):

"No Termo de Verificação Fiscal e Auto de Infração, não estão discriminados os valores mensais de variação cambial, pois conforme explicado no item 3, para a obtenção das bases de cálculo mensais foram utilizadas as diferenças entre os valores mensais das receitas de prestação de serviços, escrituradas na contabilidade e os valores mensais declarados em DACONs (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais).

Os valores mensais das contas 3011046 - Variação Cambial - Ativa e da conta 4011052 - Variação Cambial - Passiva estão apresentados nas planilhas de Variação Cambial Mensal, juntadas nas respostas do contribuinte de 22/04/2015 e 28/04/2017".

Como pode ser verificado, com base nas informações acima, a diligência asseverou a impossibilidade de obtenção dos valores de forma mensal a partir do Termo de Verificação Fiscal e do respectivo Auto de Infração, mas que tais montantes foram discriminados pela Recorrente em suas manifestações em 22/04/2015 e 28/04/2017.

Cumprido destacar que, com vistas a auxiliar os procedimentos da diligência, a Recorrente apresentou, em 20/04/2017, arquivos que relacionam, a partir dos documentos já acostados aos autos e do Razão Contábil das referidas contas, as informações requeridas pelo CARF em sua Resolução (*arquivos não pagináveis - "vc_ano_consolidado.xls*).

Considerando o contido na Informação Fiscal e confrontando a documentação (planilhas arquivos não pagináveis), torna-se possível constatar que os valores mensais apresentados a título de variação cambial, inseridos na base de cálculo das contribuições do período de 2005 a 2007, correspondem ao resultado do confronto mensal entre a conta 3011046 - VARIAÇÃO CAMBIAL - ATIVA e a conta 4011052 - VARIAÇÃO

CAMBIAL - PASSIVA, não restando, portanto, diferença nos valores indicados na apuração do PIS/COFINS deste período.

4.4 Das Receitas de exportação (serviços prestados a domiciliados no exterior)

Outro ajuste efetuado pelo Fisco se refere a receitas decorrentes de serviços logísticos atrelados a exportações. A contribuinte afirma que essas receitas não estariam sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

Argumenta que o seu nome não consta das DDE, pois não é a efetiva exportadora de mercadorias, mas um agente logístico, cuja atividade está relacionada com o planejamento e o controle do transporte internacional de cargas, bem como com o despacho aduaneiro. O frete das mercadorias exportadas seria contratado na modalidade "collect", sendo o pagamento pelo transporte efetuado pelo adquirente da mercadoria, situado no exterior.

Acrescenta que os conhecimentos de transporte internacional (*bill of landing*) identificam o remetente das mercadorias (*shipper*), que está no Brasil, e o destinatário (*not fy party*), que está no exterior, evidenciando tratar-se de exportação.

Objetivando exemplificar os fatos narrados quando de sua impugnação, a Recorrente apresentou jogos de documentos com numeração de 85 a 126 (fls. 2.683/3.125).

No entanto a decisão recorrida entendeu que a Recorrente não comprovou qual teria sido o montante dos serviços por ela prestados às pessoas domiciliadas no exterior que estaria inserido no valor de receitas declarado nas DIPJ dos anos-calendário de 2005 a 2007 e, embora alegue que esses serviços teriam resultado em remessas financeiras ao país, tampouco apresentou provas do ingresso de divisas relativo às aludidas operações.

Na Resolução, especificamente sobre esse item, o CARF requereu à Delegacia de origem que confirmasse na contabilidade da Recorrente se 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.

Na Informação Fiscal (relatório de diligência), a Fiscalização assim se manifestou sobre o assunto (fl. 5.371):

"9) 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 Os valores recebidos do exterior são apropriados na conta 3121001 -Receita com Partes Relacionadas.

Estes valores não correspondem exatamente aos contratos de câmbio apresentados nestes Autos, pois os mesmos correspondem a uma amostra e estão relacionados na planilha Lista de Contratos de Câmbio, juntada na resposta do contribuinte de 28/04/2017.

Devido à grande quantidade de contratos existentes nos anos de 2005 a 2007, juntou-se uma parte adicional destes contratos, relacionados na resposta do contribuinte de 28/04/2017. (Griifei)

Por outro lado, a Recorrente esclarece em sua Manifestação (pós diligência - fls. 5.381/5.388) que os ajustes por ela efetuados no cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS decorrem do pagamento do frete internacional feito pelo adquirente das mercadorias, localizado no exterior, atendendo aos requisitos previstos nos arts. 5º e 6º das Leis nº 10.637/02

e nº 10833/03, quais sejam, tomador residente no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas.

E acrescenta que, "(...) *De fato, para auxiliar nos procedimentos da diligência fiscal, em 20.4.2017, a Intimada apresentou arquivo contendo relação de contratos de câmbio juntados aos autos como amostra para a comprovação de ingresso de dividas relativo à receita de exportação no período*".

Informou ainda que 229 contratos de câmbio já haviam sido apresentados aos autos (volumes 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 e 25 dos autos eletrônicos), sendo que mais 112 contratos foram localizados em seus arquivos internos em complemento à amostra inicialmente apresentada.

Afirma que para comprovação dos referidos requisitos, foi disponibilizada toda a documentação que suporta as operações realizadas junto aos clientes situados no exterior, com jogos de documentos, incluindo conhecimentos de transporte internacional que são emitidos pelo transportador da carga, onde são indicados o remetente no Brasil e o destinatário no exterior.

Além disso, em razão do grande volume de documentos, foi juntada considerável amostra de contratos de câmbio que comprovam o ingresso de divisas do exterior (cujas cópias, parte já havia sido apresentada nos autos e parte adicional foi acostada por meio de petição protocolada em 28/04/2017). De forma complementar, apresentou memórias de cálculo dos valores mensais de receita de exportação marítima e aéreas na modalidade *Collect* - (com lastro na contabilidade), onde há o pagamento do exterior, as quais são relacionadas para validação dos valores apresentados na planilha anexada em 28/04/2017.

Pois bem, como asseverado pela própria Recorrente, o volume de transações de frete internacional na modalidade "*collect*" é muito alto, inclusive os contratos de câmbio firmados mensalmente. Por essa razão, como bem destacado no relatório de diligência, as análises foram realizadas com base em amostra considerável de documentos já apresentados nestes autos.

No entanto, apesar dos esforços empreendidos pela Recorrente, esta não logrou comprovar o montante, conforme restou consignado na Informação Fiscal de diligência à fl. 5.371, "(...) *Estes valores não correspondem exatamente aos contratos de câmbio apresentados nestes Autos, pois os mesmos correspondem a uma amostra e estão relacionados na planilha Lista de Contratos de Câmbio, juntada na resposta do contribuinte de 28/04/2017*".

Em suma, a Recorrente não logrou comprovar a totalidade dos valores dos serviços por ela prestados às pessoas domiciliadas no exterior que estaria inserido no valor de receitas declarado nas DIPJ dos anos-calendário de 2005 a 2007 e, muito embora alegue que esses serviços teriam resultado em remessas financeiras ao país, não logrou provar todos os ingressos de divisas relativo às aludidas operações.

Ressalta-se que, no caso, o ônus da prova é da Recorrente, de acordo com o art. 373 do novo Código de Processo Civil e o artigo 16 do Decreto 70.235/1972, e não tendo esta apresentado os elementos comprobatórios que possibilitassem determinar exatamente qual o valor total das receitas que não incidiriam as contribuições em exame, não cabe reformar o lançamento fiscal em relação a este item.

4.5 Créditos - Insumos aplicados na prestação de serviços

A Recorrente informa que trata-se de insumos utilizados na prestação dos serviços logísticos, atinentes a gastos relacionados à **telecomunicação e à manutenção dos softwares** utilizados na prestação de serviços, seriam passíveis de serem utilizados como crédito na apuração das contribuições. Cita o artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Na citada Resolução, o CARF requereu também, a partir dos documentos existentes nos autos ou em outros que a autoridade responsável pela diligência entendesse necessários, a determinação dos valores que correspondem a cada serviço que possa ser identificado: manutenção se *softwares*, internet, acesso ao Siscomex, etc, fazendo as considerações que entendesse cabíveis.

Sobre essa questão, em 07/04/2017, a Recorrente apresentou notas fiscais que suportam as despesas com Siscomex e de manutenção de TI, para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº. 10.637/02 e nº 10.833/3.

O Fisco entende que, para gerarem direito a crédito, tais serviços devem ser aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços, para que possam ser tratados como insumo. Desta forma, os gastos com telecomunicações não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação, visto não serem aplicados diretamente na prestação de serviços, tratando-se de despesas auxiliares as atividades desenvolvidas, em que pese poderem tais despesas ser necessárias ou até essenciais para o desempenho da atividade em questão. Já quanto as despesas com manutenção de softwares, embora necessárias, não se vinculam diretamente aos serviços prestados e, portanto, não geram direito a crédito por não se enquadrarem no conceito de insumos.

Em sua Manifestação de diligência (fl. 5.386), a Recorrente alega que, "(...) *Trata-se de despesas incorridas junto a empresas de telecomunicações para fins de obtenção de acesso ao sistema Siscomex e despesas relacionadas com a manutenção dos softwares, todos utilizados pela Intimada e imprescindíveis para a prestação dos serviços de desembaraço aduaneiro*".

De outro banda, a fiscalização pontua em sua Informação Fiscal (pós diligência), que:

"10) 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.

Considerando os documentos já existentes no e-processo, bem como aqueles apresentados pelo contribuinte no curso desta diligência, tem-se a seguinte tabela de referência destes documentos:" (...).

A fiscalização apresenta junto ao corpo do relatório a Tabela 4, referente demonstrativo dos desembolsos mensais com acesso à Internet, manutenção de *Software* e acesso ao Siscomex (fls. 5.371/5.372).

A seguir, informa que estas despesas estão registradas nas contas contábeis 5929-015 -Siscomex, 5120-001 - Serviços de Terceiros e 5422-000 - Manutenção de *Software* e procede a análise de cada fornecedor. Veja-se:

1- CDT - A descrição da Nota Fiscal explicita que se refere a acesso ao Siscomex, e portanto, pode-se considerar este valor como insumo para os serviços de comércio exterior prestados pelo contribuinte.

2 - Consul Data - A descrição da Nota Fiscal explicita que se refere a acesso ao Siscomex, e portanto, pode-se considerar este valor como insumo para os serviços de comércio exterior prestados pelo contribuinte.

3- CT Informática - A descrição da Nota Fiscal explicita que se refere à manutenção de equipamentos de informática, não sendo possível afirmar com certeza que se referem exclusivamente a equipamentos para acesso dos serviços de comércio exterior.

4- Leonar - As descrições das Notas Fiscais explicitam que se referem a suporte a sistemas de importação, e portanto, pode-se considerar estes valores como insumos para os serviços de comércio exterior prestados pelo contribuinte.

5- Embratel - Prove serviços de acesso de telecomunicações para vários locais do contribuinte, não sendo possível afirmar com certeza que se referem para acesso dos serviços de comércio exterior.

6- Softway - As descrições das Notas Fiscais explicitam que se referem a suporte a sistemas de importação, e portanto, pode-se considerar estes valores como insumos para os serviços de comércio exterior prestados pelo contribuinte.

7- Telefônica - Prove serviços de acesso de telecomunicações para vários locais do contribuinte, não sendo possível afirmar com certeza que se referem para acesso dos serviços de comércio exterior.

Pois bem. Geram direito de crédito todos os insumos - **bens ou serviços** - que sejam aplicados na produção - de bens **ou serviços**, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

O entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Mauricio Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Em resumo, especificamente falando, são **os custos de produção**, gastos incorridos no processo direto propriamente dito de obtenção de produtos e de serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo, como exemplo, as despesas financeiras, as despesas de venda e as de administração, as quais constituem, do ponto de vista contábil, as despesas gerais de uma empresa.

Nesse escopo, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos (que integram o custo de produção).

Verifica-se nos autos que a Recorrente trabalha com a atividade de prestação de serviços logísticos.

Visando demonstrar o seu direito, a Recorrente indicou os volumes e as respectivas páginas onde consta cada nota fiscal acostada aos autos, inclusive aquelas analisadas e validadas por Laudo Técnico elaborado pela PWC (fls. 4.815/4.943). Alude que neste Laudo Técnico, concluiu-se que a documentação anexada é hábil e suficiente para garantir os lançamentos efetuados na sua contabilidade.

Há que se registrar que a Recorrente em sua Manifestação pós diligência de 10/04/2017, esclareceu que **(I)** a partir dos documentos existentes dos autos, conforme tabela apresentada, é possível identificar créditos sobre serviços de manutenção de *software*, internet e Siscomex, todos utilizados diretamente na prestação dos serviços de despacho aduaneiro desenvolvidos pela Intimada; e **(II)** que os valores que correspondem a cada serviço e identificados mensalmente foram reproduzidos em planilha oportunamente apresentada aos autos.

Portanto, considerando que é fato que a empresa que presta serviço de Despacho Aduaneiro, em toda sua logística, precisa utilizar serviços de Internet, para acesso ao sistema Siscomex, assim como precisa realizar manutenção de *softwares*, sendo tais gastos típicos dessa atividade, como restou comprovado pelos documentos e Laudo Técnico apresentados e, que na diligência restou comprovado os valores e a natureza desses gastos, sendo tais gastos típicos dessa atividade, e devem, portanto, ser qualificados como insumos.

Concluindo, as despesas com manutenção de *softwares*, assim como os dispêndios com telecomunicações, utilizados na prestação dos serviços logísticos, geram direito a crédito por se enquadrarem no conceito de insumos, passíveis, portanto, de serem utilizados como crédito na apuração das contribuições (PIS e COFINS), conforme definido pelo artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

4.6 Das Reversões de provisões

Consta do Termo de Verificação Fiscal que a razão para a diferença entre as receitas declaradas nas DIPJ e aquelas informadas no DACON decorreria das "**reversões de provisões de despesas operacionais**" (art. 10, §30, V, b, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Tal questão gira novamente em torno da presença ou não de condições objetivas que atestem o alegado. Apesar da nova oportunidade oferecida na fase impugnatória, a Recorrente cingiu-se a apresentar cópia do livro Razão relativa à conta 4211009 - Despesas Provisionadas de Fretes e Agregados (fls. 3.340/4.744), sem que fossem apresentados os documentos comprobatórios da necessidade de se promover a reversão desses valores.

No acórdão recorrido verificou-se que não há elementos atestando que o montante revertido foi efetivamente agregado ao valor das receitas de prestação de serviços indicadas nas DIPJ.

A partir das informações apresentadas pela Recorrente em seu recurso voluntário, o CARF solicitou na Resolução à Delegacia de origem que verifique e confirme se o funcionamento da conta contábil que trata deste tema ocorre como narrado pela empresa, ou

seja, se é possível identificar que as reversões foram ou não contabilizadas como receita anteriormente.

Em 10/04/2017, com vistas a auxiliar na diligência fiscal, a Recorrente reproduziu seus esclarecimentos oportunamente apresentados nos autos. Veja-se:

"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 têm 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".

Objetivando confirmar tal procedimento, apresentou memória de cálculo com abertura dos valores de provisão constituídos e revertidos mensalmente, conforme protocolo realizado no dia 14/08/2015, demonstrando que as reversões de provisões foram contabilizadas como a receita anteriormente.

Em face destas considerações, a Informação Fiscal de diligência confirmou as informações acima, conforme se verifica abaixo:

"(...) A análise da conta 4211009 - Despesas provisionadas de Fretes e Agregados, em conjunto com a conta de contrapartida 2510006 -Provisão de Despesas não Dedutíveis, conforme Razões anexados no e-processo, a partir de fls. 3.340, mostra lançamentos de despesas como "Auto Accrued Expense" e reversões destes lançamentos como "Reversed Accrued Expense".

Estas provisões foram contabilizadas como Receita, conforme demonstrado na planilha Reversões de Provisões - 2005 a 2007, da resposta de 28/04/2017. Nesta planilha, estão relacionados todos os lançamentos da conta 4211009, mês a mês, bem como correspondentes lançamentos na Parte B do Lalur. Além disso, nas planilhas 2005, 2006 e 2007, da resposta de 14/08/2015, os valores mensais da conta 4111009 estão listados na linha 25, fazendo parte do total da Receita Bruta declarada em DIPJ". (Grifei)

Como se vê do resultado da diligência informado pelo próprio Fisco, uma vez que foram exibidas as provas materiais imprescindíveis para sustentação do alegado, deve-se excluir o feito fiscal em relação a esse item (Reversão de Provisões).

5. Da incidência de juros sobre a multa

Em seu recurso a Recorrente alega que não tem previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, uma vez que esta não compõe o crédito tributário. Cita jurisprudência administrativa.

Essa matéria é recorrente neste colegiado, sendo minha posição conhecida no sentido de sua pertinência.

Em seu recurso, defende a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal. Contudo, parece-me indubitado que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora**, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o **crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora**, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)*

O artigo 5º, §3º, da Lei nº 9.430/96:

*As quotas do imposto serão **acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifei)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

*Art. 161. O **crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta**, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.(grifei)*

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRgnoREsp1335.688/PR - DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. **PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.**

*1.Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: **"É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário."** (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel.Min.Teori Albino Zavascki, DJde2/6/2010. (grifei).*

E no CARF, a matéria vem sendo debatida exaustivamente, razão pela qual colaciono alguns de seus julgados a respeito:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão nº 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão nº 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

6. Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer: **(i)** a aplicação da alíquota zero em relação às receitas de variação cambial (item 4.3 do voto); **(ii)** o direito de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em relação à aquisição de insumos na prestação dos serviços (item 4.5 deste voto); e **(iii)** a exclusão da base de cálculo de valores que correspondem à reversão de provisões (item 4.6 do voto).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Voto Vencedor

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Redatora designada.

Em sessão, fui designada para redigir o voto vencedor especificamente quanto ao item 4.4 do voto do I. Conselheiro Relator "*Das Receitas de exportação (serviços prestados a domiciliados no exterior)*", em relação ao qual o Colegiado entendeu de forma diferente da forma proposta.

Isso porque, ainda que a Recorrente não tenha juntado aos autos todos os contratos de câmbio objeto da autuação, que comprovariam os valores de receita de exportação trazidos na conta 3121001 - *Receita com Partes Relacionadas*, observa-se que o próprio item 9 da Diligência Fiscal evidenciou que **constam dos autos contratos de câmbio que comprovariam ao menos parte desses valores**, dentre os quais aqueles anexados pela Recorrente em 28/04/2017. Vejamos os termos da Informação Fiscal proferida na diligência, à e-fl. 5.371:

9) 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

Os valores recebidos do exterior são apropriados na conta 3121001 – Receita com Partes Relacionadas.

Estes valores não correspondem exatamente aos contratos de câmbio apresentados nestes Autos, pois os mesmos correspondem a uma amostra e estão relacionados na planilha Lista de Contratos de Câmbio, juntada na resposta do contribuinte de 28/04/2017.

Devido à grande quantidade de contratos existentes nos anos de 2005 a 2007, juntou-se uma parte adicional destes contratos, relacionados na resposta do contribuinte de 28/04/2017.

Ora, ainda que não seja possível, com base na diligência, proceder com o integral cancelamento da exigência fiscal, o Colegiado concordou pela maioria de votos que os termos da Diligência evidenciam a necessidade de cancelamento parcial da exigência correspondente às receitas de exportação, na medida da comprovação pelos contratos de câmbio acostados aos autos.

Vale dizer: ainda que não seja possível confirmar a integralidade dos valores informados pelo contribuinte como receitas de serviços logísticos atrelados a exportações que justificariam os ajustes efetuados no DACON em relação à DIPJ apresentada (diferença que ensejou na lavratura da autuação), parte desses valores **conseguem ser efetivamente confirmados por contratos de câmbio acostados aos presentes autos** e, portanto, devem ser excluídos da autuação.

Isso porque as contribuições para o PIS e a COFINS não incidem sobre as receitas decorrentes das prestações de serviço para empresas localizadas no exterior, como

indicado nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 em conformidade com a imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição Federal/1988¹:

Lei n.º 10.637/02

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

(..)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;"

Lei n.º 10.833/03

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

(..)

II — prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;"

Nesse sentido, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer como receitas de exportação os valores autuados na medida da comprovação pelos contratos de câmbio acostados aos autos, referidos no "item 9" da Diligência realizada pela autoridade fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

¹ "Art. 149. (...) § 2º **As contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - **não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação:**" (grifei)