



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720324/2013-19
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-013.137 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
UPS SCS TRANSPORTES (BRASIL) LTDA

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PRINCÍPIOS. DIREITO DE DEFESA, CONTRADITÓRIO E MOTIVAÇÃO. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADES. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade das decisões administrativas: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal e motivação; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

RECEITAS DIRETAMENTE DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido cumulativo ou não cumulativo, não podem ser incluídas na base de cálculo das Contribuições do PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/2001.

VALORES RECEBIDOS PELA PESSOA JURÍDICA. REGISTRO CONTÁBIL. REGRAS APLICÁVEIS.

O registro contábil de valores recebidos pela pessoa jurídica deve obedecer aos princípios contábeis, nos termos das normas editadas pelos órgãos competentes.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que deixar de apurar seus créditos decorrentes de aquisições de insumos no momento adequado pode aproveitá-los nos meses subsequentes ao de sua apuração, na forma do artigo 3º, § 4o, da Lei nº 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, sem necessidade de prévia retificação do DAFON e da DCTF.

AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E

RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de empresa prestadora de serviço de transporte intermodal e multimodal de cargas, na modalidade intermunicipal, interestadual e internacional de pesquisa, desenvolvimento, constituem insumos: (i) escolta e gerenciamento de risco; seguro de carga e seguro de frota, (ii) estadia de veículos, (iii) aluguel, (iv) delivery fee e handling fee; (v) demurrage; (vi) serviço de despachante - desembarço aduaneiro; (vii) movimentação de carga - capatazia; (viii) fumigação; (ix) postagens - encomendas; (x) consolidação e desconsolidação; (xi) operacionalização e comissão paga aos agentes de carga, na medida em que essenciais e relevantes à atividade econômica da Recorrente.

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS E 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 PIS/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.

PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento à título de contribuição para o PIS/Pasep, o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da relatora. Os conselheiros Walker Araújo, Fábio Martins de Oliveira e José Renato Pereira de Deus entenderam que os valores repassados para a UPS Supply Chain Solutions Inc não são receitas da recorrente e sim da sociedade sediada no exterior. Logo, não aplicaram a isenção prevista no artigo 14, inciso V, da MP 2.158.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso do contribuinte, para que sejam revertidas as glosas das despesas referentes a “serviço de transporte rodoviário de carga nacional” nos valores de R\$ 23.724,45 (nota fiscal nº 44963) e R\$ 6.159,52 (nota fiscal nº 44964), nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mariel Orsi Gameiro.

Relatório

Trata o presente de Recurso de Ofício interposto pela turma julgadora da Delegacia da Receita Federal de Julgamento e Recurso Voluntário apresentado pela empresa autuada no que tange o auto de infração lavrado contra a contribuinte para exigência da Cofins devida nos períodos de apuração 01/2008 a 12/2008 (fls. 464 a 472), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/01/2013, totalizando um crédito tributário de R\$ 22.191.186,54, sendo R\$ 10.162.026,82 relativos à contribuição. Também foi lavrado auto de infração para a exigência do PIS relativo aos mesmos períodos, com os mesmos acréscimos (fls. 455 a 463), no valor total de R\$ 4.817.823,21, sendo R\$ 2.206.229,47 relativos à contribuição.

Às fls. 452 e seguintes a autoridade lançadora relata, sucintamente, como se desenvolveu o procedimento de fiscalização. Diz que, após a abertura dos trabalhos, a contribuinte foi sendo, sucessivamente, intimada a prestar esclarecimentos sobre os créditos

registrados na apuração das contribuições, sempre com a observação de que a falta de resposta adequada implicaria na sua glosa integral.

A autoridade fiscal, porém, entendeu que o pleito fiscal não havia sido atendido, lavrando os autos de infração ora em análise, nos quais são exigidos o PIS e a Cofins incidentes sobre as bases dos créditos apurados no DICON, informadas na linha 03 – Serviços Utilizados como Insumos das Fichas 06-A e 16-A, objeto de glosa integral nos lançamentos, em razão da não comprovação documental das correspondentes despesas. A autoridade fiscal observa, ainda, que a empresa apresentou, no curso da ação fiscal, DICON retificador para o ano de 2008 (fls. 208 a 241), alterando os valores objeto de glosa nos lançamentos em questão.

O contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 28/02/2013 (fls. 454, 460 e 469) e apresentou impugnação tempestiva em 28/03/2013 (fls. 475 a 526), alegando, em resumo, que:

- No presente caso, é exigida suposta diferença de PIS e Cofins relativos ao ano de 2008, tendo a ciência do lançamento ocorrido em 28/02/2013, ou seja, depois de transcorridos cinco anos previstos no § 4º do art. 150 do CTN, observado o momento a partir do qual o CTN reputa ocorrido o fato gerador relativo à competência de janeiro de 2008;
- Assim, é certo que os períodos anteriores a 28/02/2008 já foram alcançados pela decadência, de forma que a RFB não poderia constituir o presente crédito, relativamente à competência de janeiro de 2008;
- Cita-se jurisprudência administrativa e judicial sobre a matéria;
- A impugnante faz parte de grupo multinacional, prestando os serviços definidos em seu contrato social;
- Em adição ao referido contrato, foi firmado entre a matriz americana e a impugnante contrato de prestação de serviços regionais de transporte – Américas, no qual a impugnante figura como contratada e a matriz americana como SCS;
- Segundo dispõe o item 1 (1.1.1 e 1.1.2), a abrangência dos serviços da impugnante se restringirá apenas à parte local dos serviços internacionais, enquanto a matriz americana será responsável pela prestação dos serviços internacionais;
- Ou seja, à impugnante caberão as operações de consolidação e desconsolidação de carga no território nacional, enquanto que as operações de transporte internacional serão de competência da matriz;
- No caso da consolidação, cabe à impugnante unir diversos contratos em um único conhecimento de transporte internacional, sendo que a operação seguinte será prestada unicamente pela matriz americana, que receberá as cargas nos portos e aeroportos brasileiros;
- Quanto à desconsolidação de carga ocorre o inverso, o transporte internacional será iniciado pela matriz americana, cabendo à impugnante apenas proceder ao desembarço aduaneiro e às operações de separação das cargas e transporte local;
- Em momento algum a impugnante realiza o efetivo transporte internacional, pois suas operações se restringem aos fatos ocorridos internamente, isto é, à prestação de serviços de transportes locais acessória ao serviço de transporte internacional;
- Tal fato se comprova pelo item 3 do mencionado contrato, que define que a impugnante receberá remuneração relativa à prestação de serviços locais, sendo que o quantum recebido a título de contraprestação pela realização desses serviços está previsto no Anexo A do contrato;

- Os valores decorrentes deste repasse – custos e despesas adicionados de 5% dos custos – a título de contraprestação pelo desenvolvimento dos serviços locais compõem parcela da receita decorrente dos serviços internacionais;
- Noutros termos, os valores recebidos a título de serviços de transporte internacional, por não serem realizados pela impugnante, mas sim por sua matriz, não representam numerários que irão compor seu patrimônio, sendo que apenas a composição decorrente dos 5% de contraprestação é que poderia, em tese, configurar receita sua;
- O único motivo para que tais valores sejam recebidos pela impugnante é a autorização dada pelo Banco Central para que o pagamento dos tomadores do serviço internacional seja feito ao agente consolidador/desconsolidador de carga, conforme Circular 3.280/2005 daquele órgão;
- Assim, tais numerários não se configuram como receita da impugnante, mas sim como meros ingressos que transitam por sua contabilidade, sem incrementar seu patrimônio;
- Porém, o procedimento contábil adotado pela impugnante não foi o que melhor representou tal operação, pois os valores não deveriam transitar por suas contas de resultado, já que representam conta de terceiros;
- A celeuma de aproximadamente 80% das autuações decorreu de falta de compreensão, pela Fiscalização, do procedimento contábil adotado pela impugnante;
- De acordo com o laudo pericial anexado à presente impugnação, os valores lançados a crédito como receita própria e a débito como despesa não deveriam constar de seu resultado, por não compor sua receita própria, mas meros ingressos, não se sujeitando à incidência do PIS e da Cofins;
- Da leitura do referido laudo percebe-se que jamais houve acréscimo de novos direitos ao patrimônio da impugnante no que se refere aos valores coletados a título de frete internacional, contraprestação pelo serviço prestado pela matriz americana, conforme disposto em contrato;
- Houve apenas um fluxo financeiro em sua contabilidade, sendo que os valores foram integralmente repassados à real prestadora dos serviços de transporte internacional, sua matriz;
- Por não se tratar de receita própria, seria recomendável que tais valores jamais transitassem pelo seu resultado, mas sim em contas a receber e conseqüente obrigação de remessa;
- Destaque-se que o emprego de qualquer um dos procedimentos contábeis – o adotado ou aquele recomendado pelo laudo pericial – redundaria no mesmo efeito constante do resultado contábil da impugnante, sendo afetos à tributação, em tese, apenas os ingressos que se enquadram no conceito de receita, nos termos do contrato firmado;
- Apesar de poderem ser confundidos com base de cálculo das contribuições incidentes sobre receitas, do ponto de vista jurídico os lançamentos contábeis não têm o “poder” de transformar a natureza jurídica do fato contabilizado, que deve ser determinada em função do tratamento jurídico que lhe for conferido pelas normas legais;
- Sendo receita um conceito jurídico, e não econômico, nem contábil, o que irá definir a natureza jurídica do ingresso financeiro não será o lançamento contábil a crédito de resultado, mas sim o regramento jurídico que lhe é aplicável;
- Cita-se doutrina no mesmo sentido, acolhida pela jurisprudência administrativa transcrita;

- Como se vê, a contabilidade não cria realidade jurídica nova, mas apenas retrata o conteúdo econômico dos fatos ocorridos, cuja natureza jurídica deve ser determinada em função do que o direito lhes prescreve;
- Assim, os procedimentos contábeis são de livre escolha do contribuinte, desde que não afetem o resultado tributável e não omitam os elementos necessários à determinação desse resultado, conforme reconhecido no Parecer Normativo CST nº 347/70 e reiterado na Solução de Consulta nº 525/2004, da SRRF/7ªRF;
- Sobre a questão, citam-se ainda decisões do CARF;
- Vê-se, portanto, que não cabe aos agentes fiscais impugnar os registros contábeis do contribuinte, se sua escrituração é idônea e se a técnica adotada não interfere na determinação do resultado tributável;
- O procedimento de contabilização e erro no DACON não alteram a natureza jurídica dos ingressos, que jamais poderiam se enquadrar no conceito de receita tributável pelo PIS e pela Cofins, devendo ser cancelada a autuação impugnada, que se originou em equívoco, o qual não pode constituir essa exigência tributária, pois, no processo administrativo, a busca da verdade material deverá sempre prevalecer, conforme entendimento pacífico do CARF trazido nas ementas citadas;
- Conclui-se que a presente cobrança não deve prevalecer, visto que o mero erro na declaração não constitui o dever de pagamento de tributo, o qual decorre de lei, sendo incabível considerar legítima a autuação por mero erro procedimental;
- Ainda que o procedimento adotado pela impugnante, em sua contabilidade e nas obrigações acessórias, não tenha sido o mais adequado, seus efeitos não alteram a contribuição por ela devida, pois os valores que são efetivamente sua receita foram tributados;
- A despeito de as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 disciplinarem que as contribuições incidirão sobre todas as receitas da pessoa jurídica, inclusive sobre resultados em conta alheia, deve a Fiscalização interpretá-los em conformidade com o conceito de receita tributável;
- Segundo nosso ordenamento jurídico, receitas são ingressos no patrimônio que decorrem das atividades de uma pessoa, destinando-se a pertencer a este patrimônio;
- Cita-se doutrina que delimita os elementos mínimos necessários para a consideração de receita tributável;
- No caso dos autos, boa parte dos valores glosados no DACON como créditos de insumos, mas que foram contabilizados erroneamente nas contas de resultados, não representam receita tributável, mas meros ingressos financeiros;
- Por se tratar de valores para os quais a impugnante não possui disponibilidade, mas apenas a posse, já que pertencem à matriz, não há como se sustentar a incorporação a seu patrimônio, ou caracterizá-los no conceito de receita tributável, conforme doutrina citada;
- Somente na hipótese em que há incremento no patrimônio é que poderá se falar em receita, sendo necessário analisar também o conceito de patrimônio, conforme definido pelo art. 91 do CC/2002;
- No caso dos autos, se os ingressos decorrentes do frete internacional não representam incremento no patrimônio da impugnante, por estarem atrelados a uma obrigação de repasse ao real prestador desses serviços, é evidente que caracterizam ingressos transitórios, e não receitas tributáveis;

- Os campos de incidência do PIS e da Cofins consistem na percepção de receitas, de tal modo que o que não for receita, por sua própria natureza, não sofre a incidência das contribuições, conforme jurisprudência transcrita;
- Assim, os valores relativos ao frete internacional recebidos pela impugnante não são receitas próprias, passíveis de tributação, mas receitas de terceiros que, por razão operacional e em conformidade com a autorização do Banco Central, são arrecadadas pela impugnante e repassadas à verdadeira titular, a matriz americana;
- Se tais valores já pertenciam a outrem, não pertencem e jamais poderiam pertencer à impugnante;
- Para a prestação de serviço de transporte interno, atrelado ao serviço de transporte internacional prestado pela matriz, a impugnante recebe receita no valor de seus custos e despesas adicionado de 5% do valor dos custos, conforme contrato;
- Tais valores são repasses decorrentes da realização da parte local dos serviços contratados de transporte internacional, ou seja, pela realização da operação local do serviço de transporte internacional realizado pela matriz, a impugnante recebe, posteriormente, uma parcela deste montante das operações de transporte internacional;
- Assim, o ingresso percebido pela impugnante representa valor que não se sujeita à tributação pelo PIS e pela Cofins, pois, nos termos da MP n.º 2.158-35/2001, art. 14, inc. V e § 1º, está isento de tributação;
- Pela leitura da norma citada e do contrato mencionado, fica evidente que também compõem o campo de incidência da norma isentiva os valores recebidos a título de contraprestação pela parte interna dos serviços de transporte internacional, pois se trata de valores oriundos do frete internacional coletado pela impugnante;
- Tal entendimento encontra-se consolidado na jurisprudência administrativa transcrita;
- No que se refere à parte dos valores glosados do DACON que realmente representam insumos passíveis de creditamento, a Fiscalização não entendeu a comprovação apresentada pela empresa na fase instrutória do lançamento, e sequer discutiu o conceito de insumos, considerando ausente a comprovação dos serviços tomados como crédito;
- Ocorre que, conforme evidenciado no laudo acostado, existem elementos comprobatórios dos serviços tomados como créditos de insumos, estando estes de acordo com o entendimento firmado pelo CARF, conforme decisões transcritas;
- Assim sendo, no caso dos valores creditados no DACON e que denotam serviços tomados na consecução da prestação do serviço de transporte local, suficiente a sua comprovação para que seja possível o creditamento, pois tais serviços estão intimamente ligados à obtenção da receita da impugnante;
- A empresa pede o cancelamento dos lançamentos em razão das alegações trazidas e, ainda, a realização de perícia contábil, especificando os quesitos desejados.

A DRJ por sua vez, decidiu converter o julgamento em diligência em três oportunidades e após concluídas retornaram os para julgamento.

Em razão dessas duas primeiras diligências resultaram reduções substanciais da exigência fiscal, tendo sido revertidas glosas referentes as despesas que este Relatório reportará, mais adiante, quando dos comentários a respeito da decisão de primeiro grau.

Na terceira e última diligência, a Delegacia foi instada a examinar a documentação e os registros contábeis da empresa autuada, a fim de verificar se os valores

repassados para o exterior correspondiam, efetivamente, a serviços de transporte internacional e se estavam correlacionados os “ingressos” e as “remessas”.

Por bem descrever os fatos ocorridos nas sucessivas diligências requeridas pela DRJ, adoto parcialmente o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

DA 1ª DILIGÊNCIA

- Resolução

Em 18/09/2013 foi proferida a Resolução n.º 12.000.266, por esta 16ª Turma de Julgamento (fls. 1.343 a 1.352), convertendo o julgamento em diligência à DEFIS/SPO, com as seguintes solicitações:

- 1. À vista da documentação contábil e fiscal da autuada, apurar as despesas incorridas em cada mês do ano de 2008 (considerando a data de emissão da fatura/nota fiscal), relativas aos serviços utilizados como insumo na atividade por ela praticada (armazenagem, transporte aéreo, transporte marítimo, transporte nacional, manutenção de frota etc), adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil;*
- 2. Recalcular os valores de PIS/Cofins exigidos nos lançamentos em análise, excluindo das bases de cálculo apuradas nos autos de infração as despesas apuradas no item acima, para cada período;*
- 3. Dar ciência à autuada do resultado da presente diligência para, se assim desejar, apresentar complemento à impugnação, relativamente a tal resultado, no prazo de trinta dias;*
- 4. Após, retornar o presente processo a esta DRJ/RJ para julgamento.*

- Relatório Fiscal de Diligência

Em resposta, foi elaborado o Relatório Fiscal de fls. 1.914 a 1.916, no qual a autoridade fiscal informa, em resumo, que:

- Em decorrência da diligência solicitada pela DRJ/RJ, foi aberto procedimento fiscal junto à autuada, a fim de que fossem verificadas as informações solicitadas pelo órgão julgador;
- No curso do procedimento fiscal, a empresa apresentou os documentos relativos aos créditos questionados;
- Considerando a enormidade de documentos apresentados, a Fiscalização selecionou por amostragem, considerando nesta os valores mais expressivos, conforme planilhas integrantes do relatório, despesas/custos pleiteados pelo contribuinte como valores passíveis de creditamento e que a Fiscalização, considerando a legislação aplicável, em grande parte atendeu, como também valores que a auditoria entendeu não ter amparo na legislação, assim como em vários julgados, conforme planilha de “Créditos não Admitidos”;
- Assim, a planilha constante do relatório, denominada de “Base de Cálculo dos Créditos”, representa o pleito do contribuinte, conforme planilhas por ele apresentadas, os valores glosados pela Fiscalização e a base de cálculo considerada, cujos valores servirão para apuração das novas bases de cálculo do auto de infração, em razão do recurso interposto pelo contribuinte;
- Com a aceitação parcial pela Fiscalização das alegações da impugnante, e em resposta ao item II da Diligência, as bases de cálculo utilizadas para constituição de crédito tributário do PIS e da Cofins em razão dos novos fatos trazidos à lide foram alteradas conforme planilha.

- Alegações do Contribuinte

O contribuinte tomou ciência do referido relatório em 17/12/2014 (fl. 1.916), tendo apresentado manifestação tempestiva em 16/01/2015 (fls. 1.917 a 1.962), relativamente ao resultado da Diligência, com as seguintes alegações, em resumo:

- Conforme se vê pelo relatório da diligência elaborado pela Fiscalização, a requerente pleiteou o reconhecimento de R\$ 22.000.421,31 a título de despesas/custos e deste valor apenas R\$ 3.634.078,77 foram glosados, sendo a diferença reconhecida como legítima pela auditoria fiscal, que aceitou parcialmente as alegações da empresa, retificando os lançamentos considerando as despesas admitidas;
- Tal retificação denota que são acertados os argumentos apresentados na impugnação e a procedência da defesa nesse aspecto. Não obstante, as glosas mantidas impactam negativamente o cálculo dos supostos valores devidos de PIS e Cofins, cabendo demonstrar que as glosas remanescentes são equivocadas e devem ser afastadas;
- Das glosas mantidas, no total de R\$ 3.634.078,77, tem-se que:
 1. O valor de R\$ 549.859,00 corresponde a documento de 2007;
 2. O valor de R\$ 14.226,23 corresponde a documento que não especifica o serviço prestado;
 3. O valor de R\$ 172.644,30 corresponde a documento cuja descrição não condiz com o documento fiscal;
 4. O valor de R\$ 5.602,71 corresponde a documento fiscal divergente;
 5. O valor de R\$ 5.500,00 corresponde a documento fiscal divergente.
 6. O valor de R\$ 2.886.246,53 decorre de discussão acerca da definição de insumo para fins de crédito na apuração do PIS e da Cofins não cumulativos;
- **Quanto ao item 1**, sem maiores explicações, a autoridade fiscal glosou as despesas cujas notas fiscais/faturas foram expedidas em 2007, conforme relacionadas, totalizando R\$ 549.859,00;
- Em que pese a DRJ tenha determinado que a apuração das despesas incorridas devesse observar a data da emissão da fatura/nota fiscal em cada mês de 2008, fato é que algumas despesas, apesar de incorridas em 2007, tiveram os créditos correspondentes aproveitados em janeiro e fevereiro de 2008;
- Todos os documentos em questão foram expedidos em nov/2007 e a despesa foi paga em dez/2007, ou expedidos em dez/2007 e a despesa paga em dez/2007 ou em jan/2008, o que explica o fato de a requerente ter apropriado os créditos correspondentes em jan/2008 ou fev/2008;
- Os incs. I dos §§ 1º dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 dispõem que a apuração dos créditos será feita em relação a bens e serviços adquiridos no mês;
- Tais dispositivos dispõem sobre a determinação do valor do crédito, diferenciando-os entre bens e serviços adquiridos e custos incorridos, não havendo vedação ao creditamento posterior;
- Deles não se pode extrair que a requerente esteja obrigada a apenas aproveitar o crédito no mesmo mês em que gerado, ou ainda que a condição para o aproveitamento de crédito seria a retificação dos controles fiscais ou contábeis daquele exato mês em que foi gerado;
- Corrobora tal entendimento o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A interpretação sistemática dos dispositivos citados permite concluir que há previsão legal expressa garantindo o direito de aproveitamento dos créditos em períodos posteriores e foi exatamente o que a requerente fez;
- Cita-se julgado do CARF amparando tal entendimento;

- A extemporaneidade da apropriação de créditos é algo que a própria RFB divulga como procedimento legítimo, conforme orientação constante em sua página da Internet;
- Portanto, a glosa acima merece reparo;
- Quanto ao item 2, na relação de despesas glosadas de mar/2008 estão serviços de armazenagem no valor de R\$ 14.226,23. Entretanto, outra despesa equivalente a R\$ 12.067,37, também de armazenagem e do mesmo mês, foi admitida;
- Ambos os serviços foram solicitados concomitantemente, mas o pagamento foi realizado em duas partes, e a descrição do serviço contratado como sendo de armazenagem constou da documentação suporte dos dois pagamentos;
- O fato de o AFRF ter admitido o serviço de armazenagem em um caso e em outro ter glosado a despesa indica que não foi sua natureza que determinou tal diferenciação, especialmente porque se trata de despesa indispensável à atividade da requerente, conforme julgado do CARF citado;
- A justificativa do AFRF para a glosa não merece guarida, pois o documento fiscal descreve sim a natureza do serviço prestado (armazenagem), conforme documentação anexada;
- Nem se diga que o que teria ensejado a glosa seria a falha de digitação do valor do serviço na planilha que a requerente apresentou. O valor glosado foi R\$ 14.266,23, exatamente o valor indicado na planilha apresentada pela requerente. Contudo, a documentação juntada comprova que o valor correto da despesa é de R\$ 14.226,23;
- Ainda que tenha havido divergência entre o valor indicado na planilha e o constante do documento fiscal, o mero erro de digitação não é suficiente para desnaturar a realidade fática que foi a contratação de serviço de armazenagem no valor de R\$ 14.226,23, insumo da atividade da requerente;
- Assim, deve a glosa ser afastada;
- Quanto ao item 3, as planilhas do mês de maio/2008 indicam que o AFRF glosou diversos créditos sob o equivocado argumento de que a descrição dada pela requerente nas planilhas apresentadas não condiz com as notas fiscais/faturas correspondentes;
- Após analisar os documentos fiscais indicados pelo AFRF, a requerente identificou pequenos equívocos na transposição da descrição dos serviços para a planilha;
- Os documentos 45.026, 44.801, 44.964, 44.963 e 44.617 correspondem à prestação de serviço de transporte rodoviário de carga nacional, conforme documentos anexos. No entanto, o serviço foi transcrito incorretamente na planilha enviada à Fiscalização como manutenção de frota;
- Os documentos 44.476, 44.493, 44.488 e 44.486 correspondem à prestação de serviço de operador logístico, recebimento, expedição e armazenagem de carga, conforme documentos anexos. No entanto, o serviço foi transcrito na planilha enviada à Fiscalização apenas como armazenagem;
- O documento 44.959 corresponde à prestação de serviço de estadia de veículo, conforme documentos anexos. No entanto, o serviço foi transcrito incorretamente na planilha enviada à Fiscalização como manutenção de frota;
- Apesar de os documentos fiscais indicarem a contratação de serviços que são insumo para a atividade da requerente, ao elaborar a planilha houve falha ao descrevê-los, sendo que esta falha não afasta a realidade fática;

- Os documentos comprobatórios dos dispêndios estão perfeitos, o que permite dizer a respeito das divergências apontadas nas planilhas que o ARFR deveria ter observado e considerado a descrição dos documentos fiscais;
- Com base no princípio da busca pela verdade material, as glosas não merecem prosperar;
- Quanto ao item 6, cabe destacar que, diferentemente do que ocorre com o ICMS e o IPI, a não cumulatividade do PIS e da Cofins é mais ampla, pois não apenas permite o desconto de créditos de insumos que integram o processo produtivo ou a prestação de serviço, como também dos custos e despesas imprescindíveis para a produção de bens ou prestação de serviço;
- Decisões do CARF reconhecem que os créditos a serem descontados devem alinhar-se não somente às definições de custo e despesas de que trata o RIR/99, que efetivamente representam a receita ou faturamento tributado na etapa anterior, mas também devem atender aos requisitos de imprescindibilidade à obtenção do produto ou serviço e devem possuir um estrito relacionamento com os processos de fabricação, produção ou prestação de serviços do contribuinte, conforme decisões citadas;
- Também o STJ entende da mesma forma sobre o sentido e alcance de insumo em debate nestes autos, conforme julgado citado;
- De acordo com tais precedentes, quer se esteja diante de um processo produtivo de bens, ou relacionado à prestação de serviços, como é o caso, os gastos que conferem direito a crédito no regime não cumulativo são aqueles que atendem às definições de custo ou despesas contidas no RIR/99 e, ainda, que sejam imprescindíveis e estejam intrínsecas necessariamente relacionados às atividades que contribuem para a prestação dos serviços vinculados às atividades-fim da requerente;
- Definidos tais critérios, resta compreender os serviços prestados pela requerente para saber se as glosas mantidas pelo AFRRF estão corretas ou não;
- A impugnante faz parte de grupo multinacional, prestando os serviços definidos em seu contrato social;
- Em adição ao referido contrato, foi firmado entre a matriz americana e a impugnante contrato de prestação de serviços regionais de transporte – Américas;
- O AFRRF ignorou as atividades desenvolvidas pela requerente e glosou diversos dispêndios por acreditar que não geram direito a créditos, em razão de suposta ausência de previsão legal;
- Tal entendimento está equivocado, pois a legislação que rege as contribuições não especifica, expressamente, cada custo e despesa que dá direito aos créditos, dependendo tal direito das atividades desempenhadas pelo contribuinte, o que requer análise caso a caso;
- A Fiscalização sustenta que as despesas com escolta e gerenciamento de risco não dão direito a crédito por falta de previsão legal. Tal glosa decorre do absoluto desconhecimento da natureza da prestação de serviço da requerente;
- Conforme consta em seu contrato social, a principal atividade da requerente é o agenciamento e consolidação de transporte nacional e internacional de cargas rodoviárias, marítimas, aéreas e ferroviárias;
- Tal informação é suficiente para constatar que, em tempos atuais, não é possível transportar carga de elevado valor sem a imprescindível escolta armada e um planejamento de segurança, conclusão que não demanda prova;

- Além disso, algumas das mercadorias transportadas pela impugnante não são fungíveis, ou seja, não são passíveis de substituição e, mesmo havendo seguro, este será ineficaz em razão de tal característica;
- Também o serviço de gerenciamento de risco é indispensável, pois a requerente não possui expertise em segurança para avaliar o risco de determinadas operações;
- Assim, tais custos estão diretamente vinculados à prestação de serviços de transporte de carga;
- Cita-se jurisprudência do CARF sobre a questão;
- As despesas de seguro de carga e de frota também foram glosadas sob o argumento de ausência de previsão legal para o creditamento. No entanto, sem tais despesas não é possível exercer a atividade fim da requerente, visando assegurar a reparação de eventual dano;
- Há casos de mercadorias transportadas de valor elevadíssimo e a requerente, no caso de sinistro, não teria como reembolsar os danos causados sem prejuízo da própria atividade, o que vale também para a contratação de seguro da frota da empresa;
- A justificativa da Fiscalização seria razoável caso a requerente pretendesse se creditar de outras espécies de seguro, como dos carros que servem a diretoria da empresa, o que não é o caso;
- Cita-se jurisprudência do CARF sobre a questão;
- Assim, deve ser revista a glosa;
- A estadia de veículo pode ser exigida em duas situações: em operação rodoviária internacional e enquanto o veículo permanecer estacionado no armazém aguardando o desembarço aduaneiro da mercadoria;
- Quanto à glosa da despesa correspondente à estadia em razão do transporte rodoviário internacional (Mercosul), tal gasto é inerente à operação e ocorre quando o veículo aguarda a autorização para cruzar a fronteira;
- Em relação ao veículo estacionado no armazém (DryPort) que aguarda o desembarço aduaneiro, o pagamento da estadia também é indispensável à atividade da requerente, pois muitas vezes o desembarço não ocorre no prazo previsto, o que a obriga aguardar a liberação da carga para que seja possível fazer o transporte da carga;
- Tal demora é fator externo que independe da vontade ou planejamento da requerente. Não há dúvida sobre a relação da estadia de veículo com os serviços prestados pela requerente, legitimando a apropriação dos créditos;
- Cita-se jurisprudência do CARF sobre a questão;
- O AFRF glosou as despesas com aluguel de imóveis – aluguel de espaço e de sala no Aeroporto de Guarulhos – sob o argumento de que não dão direito a crédito por falta de previsão na legislação. Contudo, o direito a tal crédito está previsto no inc. IV dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;
- É exatamente o caso dos autos, no qual a requerente alugou sala comercial no Aeroporto e área para o estacionamento dos caminhões que transportam as cargas. Assim, a glosa carece de amparo jurídico e deve ser revista;
- Cita-se jurisprudência do CARF sobre a questão;

- As despesas com *delivery fee* são praxe no comércio exterior e são cobradas pelas companhias aéreas e marítimas, discriminadas no conhecimento de carga e relacionadas à entrega de documentos indispensáveis ao embarque da mercadoria transportada;
- A companhia aérea/marítima cobra um valor da requerente para efetuar a entrega dos documentos necessários para desembarço das mercadorias. É despesa essencial para a atividade da empresa, pois não há como dar continuidade aos trâmites aduaneiros sem os mencionados documentos;
- Além disso, sem os trâmites do despacho aduaneiro não é possível recolher os tributos incidentes na importação;
- A *handling fee* é paga pela requerente ao agente de carga e abarca a recepção da carga no aeroporto, etiquetagem, acompanhamento junto ao despachante aduaneiro durante o desembarço, entre outras atividades;
- O AFRF também se equivocou ao glosar despesas que, a despeito de terem sido indicadas pela requerente como sendo *delivery fee* e *handling fee*, são despesas de seguro e operacionalização (agente de cargas) respectivamente;
- Na planilha de dez/2008 foi apontado o valor de R\$ 33.386,26 a título de *delivery fee*, contudo, trata-se de despesas com seguros, conforme documentação apresentada;
- No mesmo mês, a requerente indicou como *handling fee* uma despesa que era *delivery fee* no valor de R\$ 8.259,17, conforme prova anexa. Portanto, é a descrição constante do documento fiscal que deve ser seguida, refletindo o que foi contratado;
- Por tais motivos as despesas *delivery fee* e *handling fee* são indispensáveis à atividade da requerente, devendo ser canceladas as glosas correspondentes;
- Quanto às glosas das despesas com exportação marítima, a definição dada não reflete os serviços executados em favor da requerente, conforme documentação anexa. Decorrem da contratação de empresa especializada na coleta da carga no cliente da requerente para encaminhá-la ao armazém no porto, de onde será transportada via marítima ao destino final;
- Tais dispêndios estão intrinsecamente ligados à atividade da requerente, de modo que sem tais serviços não seria possível atender a todos os seus clientes, conferindo direito a crédito;
- Cita-se jurisprudência do CARF sobre a questão;
- As despesas com *demurrage* conferem direito a crédito, nos termos do art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Trata-se da sobrestadia do contêiner, correspondendo ao aluguel que o contratante do transporte (requerente) deve pagar ao armador (proprietário do navio), por ficar com seu contêiner por mais tempo que o acordado;
- A glosa em questão decorre da falta de conhecimento dos serviços prestados pela requerente, pois corresponde a aluguel de equipamento, cujos créditos estão assegurados pela legislação citada;
- O AFRF desconsiderou que os serviços prestados por despachante aduaneiro (por vezes denominados pela requerente de serviços de desembarço aduaneiro) são indispensáveis às suas atividades;
- É indispensável que a requerente contrate profissional habilitado para promover o desembarço aduaneiro de mercadorias. Além disso, à requerente não é facultado contratar ou não estes profissionais, cuja atividade é regulada e privativa da categoria, ou seja, terceiros sem habilitação não estão autorizados a atuar como despachantes;

- A legislação aplicável à atividade de despachante aduaneiro é o Decreto n.º 646/92 e as IN n.ºs 1.209/11 e 1.273/12;
- Cita-se jurisprudência do CARF sobre a questão, assim como a Solução de Consulta n.º 2/2011/10ª RF;
- Equivoca-se o AFRF ao sustentar que as despesas com a movimentação de carga (capatazia) não dão direito a crédito. O art. 40 da Lei n.º 12.815/2013 dispõe sobre tal atividade;
- A movimentação de carga pode se dar em dois momentos: na origem, onde se encontra o exportador, e no destino, onde se encontra o importador. Trata-se de tarifa aeroportuária imposta pela Lei n.º 6.009/73, exigida em decorrência da movimentação e manuseio das mercadorias e devida pelo consignatário ou o transportador no caso de carga aérea em trânsito;
- Trata-se de condição indispensável para que a requerente preste os serviços de agenciamento e consolidação de transporte nacional e internacional de cargas;
- Também é despesa obrigatória, estipulada pela administração do porto ou aeroporto, cuja obrigatoriedade é endossada pela ANAC, baseada na quantidade de mercadoria recebida, determinável após a chegada do navio ou aeronave em território nacional;
- Todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação do serviço e que tenha relação e vínculo de necessidade e imprescindibilidade com as receitas tributadas deve ser tido como insumo para fins das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03;
- O CARF reconheceu que os custos e despesas incorridos em razão de obrigações impostas por órgãos de regulação, como a ANAC, geram direito a crédito, conforme decisão transcrita, que possui os mesmos fundamentos aplicados ao presente caso;
- Portanto, a glosa correspondente não deve prosperar;
- Na importação e exportação muitas vezes os produtos são acondicionados em embalagens de madeira – pallets. Dependendo do país destinatário, a requerente deve realizar tratamentos fitossanitários dessas embalagens, em atendimento a exigências internacionais determinadas pela CIPV, da qual o Brasil é signatário;
- Com base nesta Convenção, a Comissão de Medidas Fitossanitárias instituiu as Normas Internacionais para Medidas Fitossanitárias, visando evitar pragas quarentenárias eventualmente infestadas nestas embalagens;
- O cumprimento dessas exigências sanitárias é obrigatório, estando os importadores sujeitos a sanções, em caso de descumprimento;
- A glosa em questão decorre da falta de conhecimento do AFRF acerca da natureza do serviço prestado pela requerente, resultando na desconsideração das normas acima citadas, destacando-se que a mercadoria não pode entrar ou deixar o território nacional sem que as caixas de madeira tenham o devido tratamento;
- Assim, geram direito a crédito os dispêndios incorridos para cumprimento de adequações exigidas pelo Poder Público, tendo em vista seu caráter obrigatório e essencial à atividade da empresa, o que se aplica ao presente caso;
- Destaque-se que os gastos com fumigação são operacionais, remetendo-se a jurisprudência do CARF, citada;
- As despesas com postagens e encomendas foram necessárias para que a requerente pudesse prestar os serviços contratados pela empresa Sony Ericson, que consistia em trocar aparelhos de telefone celular em razão de garantia legal;

- A Sony obrigava-se a remeter o produto novo ao consumidor em substituição àquele que não poderia ser consertado. Em atendimento à legislação ambiental, a Sony se comprometia a receber o bem inutilizado para remetê-lo a empresa que realizava seu recondicionamento;
- Em 2008, a requerente foi contratada para prestar serviço de logística na operação mencionada, retirando e entregando os aparelhos (velhos e novos) em diversas localidades do país. Para tanto, devido ao elevado nº de localidades e trocas, a requerente contratou os Correios para fazer as entregas;
- O que se discute na presente glosa é apenas o gasto com os Correios, que atuaram como transportadora das mercadorias, essencial para a prestação do serviço assumido pela requerente;
- O CARF já apreciou situação semelhante, conforme julgado citado;
- Assim, a glosa deve ser revista;
- Faz parte da atividade praticada pela requerente retirar a mercadoria no território nacional ou no exterior e entregá-la ao seu destinatário final, sendo indispensável, para tanto, que a requerente contrate empresa especializada na consolidação e desconsolidação das mercadorias importadas ou exportadas;
- Em ambos os casos, além da separação física das mercadorias, também é necessário promover os trâmites documentais para separação ou compactação das cargas, com a emissão de documentos e pagamento de taxas;
- Tal trabalho é indispensável às atividades da requerente, não havendo como seguir viagem enquanto o contêiner embarcado contiver mercadoria que deverá ser deixada no porto onde o navio está atracado, o mesmo valendo para a consolidação;
- Em alguns lugares do Brasil há funcionários da requerente que realizam a desconsolidação documental, pois não há qualquer contato com a carga. Em outros, a requerente é atendida por empresa contratada para este fim. Cada filial tem suas peculiaridades;
- Assim, deve ser cancelada a glosa;
- Para que a requerente possa desenvolver suas atividades em Estados de maior movimentação de carga, nos quais não possui escritório próprio, é celebrado contrato com agentes consolidadores de carga que a representam perante a RFB e demais órgãos da Administração Pública na região;
- Tais agentes oferecem serviços de contratação de frete internacional e nacional junto às agências marítimas, companhias aéreas e transportadoras, coordenação, consolidação e desconsolidação de cargas, armazenagem e distribuição de mercadoria, prestação de assessoria das questões aduaneiras e fiscais, contratação de seguro, coleta, serviços logísticos etc;
- Além de representar a requerente operacionalmente, os agentes de carga a representam comercialmente, desenvolvendo novas oportunidades de negócios;
- Tais despesas, portanto, são indispensáveis à atividade da requerente, devendo ser consideradas na apuração de créditos;
- Além disso, por um equívoco, diversos valores glosados pelo AFRF como sendo de serviços de despachante aduaneiro são, na verdade, comissões pagas aos agentes de carga;
- No curso da diligência requerida pela DRJ, a requerente foi intimada a apresentar planilhas e documentação relativas às despesas em análise, sendo, para isso, analisados inúmeros documentos. Assim, por equívoco, algumas despesas informadas nas planilhas

elaboradas pela requerente foram descritas como serviços de despachante aduaneiro, embora correspondam ao pagamento de agentes de carga, conforme documentação juntada aos autos;

- Assim, a glosa deve ser revista;
- Por fim, a despeito de os lançamentos em análise terem sido lavrados sob o argumento de que houve pagamento insuficiente de PIS e Cofins em razão da apropriação indevida de créditos, os lançamentos se fundamentam em duas situações distintas:

(I) o procedimento de contabilização adotado pela requerente não foi o que melhor refletia a receita tributável a título das referidas contribuições e (II) glosa do aproveitamento de insumos a título de crédito das contribuições que a Fiscalização entendeu não existir comprovação;

- Quanto ao item II, a diligência determinada pela DRJ confirmou os argumentos da requerente, visto que 86% das despesas foram admitidas pelo AFRF, sendo o restante objeto da presente impugnação;
- No entanto, a parcela dos lançamentos que representa o item II é insignificante, pois a maior parte dos valores equivocadamente exigidos decorrem do item I;
- Todavia, a DRJ não se manifestou sobre tal item quando determinou a diligência, o que denota que os argumentos da requerente neste aspecto foram acolhidos;
- A ausência de manifestação no tocante ao pedido de perícia contábil também confirma a anuência com os argumentos da impugnação;
- A requerente reitera os argumentos trazidos em sua impugnação original, relativos a tal questão;
- Pelo exposto, o resultado da diligência (parcialmente favorável à requerente) denota a precariedade do trabalho fiscal, a nulidade dos lançamentos e a necessidade de a impugnação ser julgada procedente, cancelando-se integralmente as exigências;
- Caso assim não se entenda, com base na busca da verdade material, requer a reforma das glosas remanescentes e que seja reconhecido seu direito à integralidade dos créditos pleiteados.

DA 2ª DILIGÊNCIA

- Resolução

Em 27/05/2015, considerando as informações trazidas na diligência determinada, foi proferida nova Resolução (nº 12.000.569), por esta 16ª Turma de Julgamento (fls. 2.631 a 2.662), convertendo novamente o julgamento em diligência à DEFIS/SPO, com as seguintes solicitações:

Relativamente ao item I acima (créditos extemporâneos):

1. Apurar a natureza das despesas em questão e a sua caracterização como insumo, nos termos das normas aplicáveis;
2. Refazer a apuração da base de cálculo dos créditos relativamente ao seu período de origem (nov/2007 e dez/2007), incluindo as despesas que efetivamente se caracterizem como insumos e ainda não utilizadas;
3. Verificar se tais despesas não foram incluídas na base dos créditos em períodos diversos daqueles objeto dos lançamentos;
4. Havendo crédito excedente, utilizá-lo conforme informado pelo contribuinte nos DACON posteriores (jan/2008 e fev/2008), objeto dos lançamentos em análise.

Relativamente ao item II acima (serviços utilizados como insumos):

- *Escolta e gerenciamento de risco, seguro de carga e seguro de frota: totalizar mensalmente as respectivas despesas, acrescentando-se, se for o caso, o valor de R\$ 33.386,26, conforme item específico, acima;*
- *Estadia de veículo: totalizar mensalmente as respectivas despesas;*
- *Aluguel: verificar a natureza das despesas, especificando mensalmente aquelas inseridas na previsão legal, ou seja, geradoras de crédito;*
- *Delivery fee e handling fee: totalizar mensalmente as respectivas despesas, excluindo-se, se for o caso, o valor de R\$ 33.386,26, conforme item específico, acima;*
- *Exportação marítima: totalizar mensalmente as respectivas despesas;*
- *Demurrage: totalizar mensalmente as respectivas despesas;*
- *Serviço de despachante/desembarço aduaneiro: totalizar mensalmente as respectivas despesas;*
- *Movimentação de carga/capatazia: totalizar mensalmente as respectivas despesas;*
- *Fumigação: totalizar mensalmente as respectivas despesas;*
- *Postagens/encomendas: totalizar mensalmente as despesas pagas aos Correios decorrentes do contrato em questão, conforme item específico, acima;*
- *Consolidação/desconsolidação: totalizar mensalmente as respectivas despesas;*
- *Operacionalização e comissão paga aos agentes de carga: totalizar mensalmente as respectivas despesas.*

Após, cientificar o contribuinte do resultado da diligência, abrindo prazo de trinta dias da ciência para aditamento à impugnação, relativamente a tal procedimento, retornando, após, a esta DRJ/RJ para julgamento.

- Relatório Fiscal de Diligência

Em resposta, foi elaborado o Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal de fls. 2.709 a 2.713, em 08/12/2016, no qual a autoridade fiscal informa, em resumo, que:

- A diligência foi iniciada em 17/12/2015, intimando-se o contribuinte a comparecer à unidade para esclarecer a forma de contabilização utilizada no ano de 2008, e apresentar documentos diversos. Em relação aos créditos extemporâneos, apresentar detalhamento da base de cálculo dos créditos nos meses de nov e dez/2007 e jan e fev/2008.

Em relação à alegação da empresa no que tange à contabilização de faturamento e despesas da matriz de forma errônea no resultado da filial brasileira, apresentar em relação ao mês de mar/2008 os lançamentos e valores relativos, assim como anexos e outros documentos para verificação total. A empresa apresentou documentação e esclarecimentos suficientes;

- Em 02/08/2016, a empresa foi intimada a apresentar esclarecimentos e documentos, conforme relacionado, relativamente ao crédito extemporâneo e às despesas glosadas, os quais foram apresentados e constam anexados aos autos. Com o intuito de facilitar a análise do julgador, seguem explicações;
- Em relação aos créditos extemporâneos, no anexo 1-A constam cópias das notas fiscais e recibos que totalizados correspondem à base de cálculo dos valores glosados relativos aos créditos de PIS e Cofins das competências de jan e fev/2008, além de planilha totalizadora destes valores. No anexo 1-B consta a fundamentação legal para a utilização dos créditos. Nos anexos 1-C e 1-D verifica-se de forma discriminada a relação de todos os valores que serviram de crédito nos meses de nov e dez/2007 e jan e fev/2008;
- A conclusão do auditor fiscal é no sentido de que, apesar de os valores lançados a crédito nos meses de jan e fev/2008 se referirem a despesas e custos relativos a nov e dez/2007, a legislação não veda tal aproveitamento, conforme ilustrado pelo julgador,

desde que não haja a duplicação de valores, ou seja, o aproveitamento do mesmo crédito em 2007 e 2008. Analisando-se a integralidade dos documentos, verificou-se que o crédito foi utilizado apenas em 2008, ou seja, descabida a glosa;

- Em relação às despesas glosadas, foram discriminadas e totalizadas, conforme respectivas naturezas. No anexo 2 A-M constam todos os valores de forma discriminada. No anexo 2-D, aluguel, seguem as respectivas despesas totalizadas. No anexo 2- D, contratos, os respectivos contratos de locação;
- As planilhas constantes do relatório resumem os valores totalizados por natureza de despesa.

- Alegações do Contribuinte

O contribuinte informa ter sido intimado do referido relatório em 12/12/2016 (fl. 2.753), tendo apresentado a manifestação de fls. 2.753 a 2.792, relativamente ao resultado da Diligência, com as alegações abaixo, em resumo. Observe-se que não constavam nos autos o documento que comprove a data da ciência ao contribuinte do resultado da diligência em questão, nem a data de protocolo da manifestação por ele apresentada.

- O fato de a requerente manifestar-se acerca de seu direito de apropriar créditos em relação a insumos utilizados na prestação de serviços de transporte nacional e internacional de cargas não pode ser entendido como aquiescência em relação à parcela dos autos de infração que exigem PIS/Cofins calculados sobre receitas que, a despeito de terem sido contabilizadas como receitas próprias, constituem receitas de terceiros e não representaram acréscimo patrimonial da requerente;
- Relativamente aos créditos extemporâneos, a diligência concluiu que as glosas dos créditos são descabidas, restando comprovado que tais créditos foram utilizados apenas uma única vez, em 2008. Assim, estas glosas devem ser revertidas e os valores das contribuições exigidos por meio dos autos de infração devem ser reapurados;
- Relativamente às glosas de créditos, a diligência apurou e informou os valores totais por categoria de despesa (insumo), restando apenas reapurar os supostos valores devidos de PIS e Cofins, levando-se em consideração a reversão das glosas dos créditos apropriados em razão das despesas, o que ora se requer;
- Ainda em relação a tais créditos, por um lapso, a autoridade fiscal deixou de informar o valor total dos alugueis, embora tenha feito menção aos mesmos ao longo do relatório de encerramento da diligência;
- A requerente apresentou todos os contratos de locação (fl. 2.696) vigentes em 2008, e respectivos valores, sendo inconteste que tal despesa foi devidamente apreciada sem que tenha sido apresentada qualquer ressalva capaz de impedir o aproveitamento dos créditos correspondentes. Os valores totais de alugueis foram apresentados pela requerente, mas, por lapso, não foram carreados aos autos, juntando-se planilha contendo tais valores (doc. 3);
- Tal lapso não tem o condão de impedir o aproveitamento dos correspondentes créditos, pois a legislação prevê expressamente que o contribuinte pode descontar crédito em relação a alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- Também a Resolução nº 12-000.569 reconheceu que o direito de crédito da requerente em relação a alugueis decorre da lei. Assim, a glosa carece de amparo jurídico e deve ser revertida, conforme jurisprudência do CARF, citada;
- Quando da 1ª diligência, a autoridade fiscal glosou, em mar/2008, serviços de armazenagem, no valor de R\$ 14.226,23, admitindo, no entanto, outra despesa equivalente, no valor de R\$ 12.067,37. Tal fato indica que não foi a natureza do serviço que determinou tal diferenciação, e nem poderia, pois a armazenagem consiste no pagamento pelo tempo de permanência da carga em recinto alfandegado, sendo

indispensável para que a requerente desenvolva seus trabalhos. Cita-se jurisprudência do CARF sobre tal despesa;

- A justificativa do auditor para a glosa não merece guarida, pois o documento fiscal descreve a natureza do serviço prestado (armazenagem), conforme documentação já trazida aos autos;
- Nem se diga que a origem da glosa teria sido a falha de digitação do valor do serviço na planilha apresentada pela requerente. O valor glosado foi R\$ 14.266,23, indicado na planilha, e a documentação dá conta do valor de R\$ 14.226,23. Ainda que tenha havido divergência, o mero erro de digitação não é o bastante para desnaturar a realidade fática, a contratação do serviço de armazenagem no valor de R\$ 14.226,23, insumo para a atividade da requerente;
- Relativamente às glosas mantidas pela DRJ/RJ, relativas a três categorias de despesas – escolta e gerenciamento de riscos, seguro de carga e seguro de frota e fumigação, estas não devem prosperar, pois tais despesas consistem em insumos imprescindíveis para o objeto social da empresa, conferindo-lhe direito de crédito;
- Citam-se decisões do CARF que reconhecem que os créditos devem alinhar-se não somente às definições de custo e despesa de que trata o RIR/99, que efetivamente representam a receita ou o faturamento tributado na etapa anterior, mas também devem atender aos requisitos de imprescindibilidade à obtenção do produto ou serviço prestado e devem possuir um estrito relacionamento com os processos de fabricação, produção ou prestação de serviços;
- Conforme o entendimento do CARF, o critério relacional que faz nascer o direito aos créditos de PIS e Cofins diz respeito à relação entre os custos despendidos e a receita auferida, ou seja, o foco recai sobre o produto da atividade econômica, e não sobre ela mesma;
- Considerando o objeto social da empresa, as glosas remanescentes estão equivocadas e devem ser revertidas, pois tais despesas, além de serem insumos imprescindíveis para a prestação de serviço desenvolvida pela requerente, o CARF assim já se manifestou, como se verá;
- Em relação às despesas de escolta e gerenciamento de risco, seguro de carga e seguro de frota, o posicionamento contido na Solução de Divergência Cosit nº 19/2008 merece reparo, pois a principal atividade da requerente é o agenciamento e consolidação de transporte nacional e internacional de cargas rodoviárias, marítimas, aéreas e ferroviárias, não sendo possível transportar qualquer carga sem a escolta armada e planejamento de segurança;
- Tal afirmação é de conhecimento público, não demandando prova, em razão dos índices de criminalidade no Brasil, em especial em relação ao transporte rodoviário de carga. Algumas mercadorias transportadas pela requerente não são fungíveis, ou seja, mesmo havendo seguro contra roubo e sinistro, este é ineficaz ante a fungibilidade da mercadoria, necessitando de escolta armada;
- Também o gerenciamento de risco é indispensável, pois a requerente não possui expertise em segurança para avaliar riscos de determinadas operações e para planejar a movimentação da carga até o destino final, com segurança. Tal serviço inclui rastreamento de carga, pesquisa da idoneidade dos motoristas, fornecimento de dispositivos de segurança (botão de pânico);
- São medidas que diminuem a incidência de roubos e reduzem o valor do seguro, sendo diretamente vinculadas à prestação de serviços de transporte de cargas. Cita-se jurisprudência do CARF sobre tal questão;
- O mesmo é tido em relação às despesas de seguro de carga e de frota, sem os quais não é possível exercer a atividade-fim da requerente, uma vez que é comum que as

mercadorias transportadas sofram avarias, extravio, roubo, sendo indispensável a contratação de seguro para assegurar a reparação do dano;

- Muitas vezes o valor da mercadoria transportada é elevado, e a requerente, em caso de sinistro, não teria como reembolsar os danos sem prejuízo de sua atividade. O mesmo vale para o seguro da frota, pois os veículos ficam vulneráveis em razão da quase ininterrupta circulação. O argumento da Fiscalização e da DRJ/RJ seria razoável caso a requerente estivesse tomando crédito de outras espécies de seguro com, por exemplo, seguro dos carros que servem à diretoria da empresa, o que não é o caso. Tal posição já foi referendada pelo CARF, conforme jurisprudência citada;

- Quanto às despesas com fumigação, a depender do país destinatário dos produtos, a requerente deve realizar tratamentos fitossanitários das embalagens de madeira (pallets) que utiliza, em atendimento a exigências internacionais decorrentes da Convenção Internacional para Proteção dos Vegetais - CIPV, assinada por diversos países, inclusive o Brasil;

- O cumprimento das exigências fitossanitárias é obrigatório quando a importação/exportação se der entre empresas situadas em países signatários da CIPV. A mercadoria não pode entrar ou deixar o território nacional sem que as caixas de madeira recebam o devido tratamento;

- O entendimento trazido pela DRJ/RJ, no sentido de que tal despesa não é aplicada diretamente no serviço prestado pela autuada, está equivocado e em desacordo com decisões do CARF, segundo as quais os dispêndios incorridos para cumprimento de adequações exigidas pelo Poder Público geram direito a crédito, tendo em vista seu caráter obrigatório e essencial à continuidade da atividade produtiva, conforme decisões transcritas;

- Os gastos com fumigação são operacionais, pois sem o certificado expedido pelo órgão regulamentador (MAPA) a carga não é desembarçada;

- Embora não tenha sido objeto da 2ª diligência, a requerente entende por bem reiterar algumas ponderações apresentadas quando da manifestação da 1ª diligência e sobre as quais ainda não houve deliberação/apreciação pela DRJ/RJ, o que ora se requer;

- As planilhas de maio/2008 indicam que a autoridade fiscal glosou diversos créditos sob o equivocado argumento de que a descrição dada pela requerente nas planilhas apresentadas não condiz com as notas fiscais/faturas correspondentes. Analisando tais documentos, a requerente identificou alguns pequenos equívocos na transposição da descrição dos serviços para a planilha, nos seguintes termos:

a) Conta 474011 – R\$ 11.000,08 – DOC nº 45.026: pagamento para o fornecedor Express Airport Transportes Aéreos e Rodoviários Ltda, relativo a serviço de transporte rodoviário de carga nacional. Entretanto, o serviço foi transcrito incorretamente na planilha enviada à Fiscalização como sendo de manutenção de frota;

b) Conta 474011 – R\$ 6.413,46 – DOC nº 44.801: pagamento para o fornecedor Express Airport Transportes Aéreos e Rodoviários Ltda, relativo a serviço.

Entretanto, o serviço foi transcrito incorretamente na planilha enviada à Fiscalização como manutenção de frota;

c) Conta 476063 – R\$ 20.925,98 – DOC nº 44.617: pagamento para o fornecedor Speedpak Encomendas Expressas Ltda, relativo a serviço de transporte rodoviário de carga nacional. Entretanto, o serviço foi transcrito incorretamente na planilha enviada à Fiscalização como manutenção de frota;

d) Conta 476027 – R\$ 5.539,20 – DOC nº 44.476: pagamento para o fornecedor Baselog Operador Logístico e Portuário Ltda, operador logístico, recebimento, expedição e armazenagem de carga. Entretanto, o serviço foi transcrito na planilha enviada à Fiscalização apenas como armazenagem;

- e) Conta 476027 – R\$ 27.069,42 – DOC n.º 44.486: pagamento para o fornecedor Baselog Operador Logístico e Portuário Ltda, operador logístico, recebimento, expedição e armazenagem de carga. Entretanto, o serviço foi transcrito na planilha enviada à Fiscalização apenas como armazenagem;
- f) Conta 476027 – R\$ 56.144,30 – DOC n.º 44.493: pagamento para o fornecedor Baselog Operador Logístico e Portuário Ltda, operador logístico, recebimento, expedição e armazenagem de carga. Entretanto, o serviço foi transcrito na planilha enviada à Fiscalização apenas como armazenagem;
- g) Conta 476027 – R\$ 62.812,19 – DOC n.º 44.488: pagamento para o fornecedor Baselog Operador Logístico e Portuário Ltda, operador logístico, recebimento, expedição e armazenagem de carga. Entretanto, o serviço foi transcrito na planilha enviada à Fiscalização apenas como armazenagem;
- h) Conta 476027 – R\$ 6.159,52 – DOC n.º 44.964: pagamento para o fornecedor Ponto.Log Transporte e Logística Ltda, relativo a serviço de transporte rodoviário de carga nacional. Entretanto, o serviço foi transcrito incorretamente na planilha enviada à Fiscalização como manutenção de frota;
- i) Conta 476027 – R\$ 23.724,45 – DOC n.º 44.963: pagamento para o fornecedor Ponto.Log Transporte e Logística Ltda, relativo a serviço de transporte rodoviário de carga nacional. Entretanto, o serviço foi transcrito incorretamente na planilha enviada à Fiscalização como manutenção de frota;
- j) Conta 740100 – R\$ 9.000,00 – DOC n.º 44.959: pagamento para o fornecedor Dry Port São Paulo, relativo a estadia de veículo. Entretanto, o serviço foi transcrito incorretamente na planilha enviada à Fiscalização como manutenção de frota;
- A falha na descrição dos serviços não afasta a realidade fática, pois tais serviços estão descritos nos documentos fiscais, concluindo-se que o auditor deveria ter observado e considerado a descrição, por tratar-se de insumos para a atividade da requerente, em obediência ao princípio da busca pela verdade material;
 - Relativamente à parcela do lançamento decorrente do procedimento de contabilização adotado pela requerente para suas receitas, observe-se que, embora já tenham sido realizadas duas diligências, a DRJ/RJ não se manifestou a respeito dessa parcela do lançamento, o que denota que os argumentos da requerente para afastar a cobrança neste aspecto foram acolhidos;
 - A ausência de manifestação no tocante ao pedido de perícia contábil também confirma a anuência com os argumentos postos na impugnação;
 - O procedimento de contabilização adotado pela requerente não foi o que melhor refletia a receita tributável para o PIS e a Cofins, tendo sido lavrados os autos de infração, ignorando-se o fato de a requerente ter firmado contrato com sua matriz, comprometendo-se a desempenhar a parte local dos serviços internacionais prestados pela matriz, realizada dentro dos limites territoriais brasileiros, cabendo à matriz americana a prestação do transporte internacional por meio de sua rede mundial de logística;
 - Por conta dos serviços prestados à matriz, a requerente é remunerada mediante o ressarcimento dos custos e despesas e o pagamento de comissão equivalente e 5% dos custos e despesas;
 - Ao contrário do que considerou o auditor nos autos de infração, os valores recebidos a título de serviços de transporte internacional, por não serem realizados pela requerente, mas por sua matriz, não representam numerários que compõem seu patrimônio, sendo que apenas a composição decorrente dos 5% de contraprestação é que pode, em tese, configurar receita;
 - Assim, tais numerários não podem configurar receita da requerente, mas meros ingressos que transitam por sua contabilidade, sem incrementar seu patrimônio, a

despeito de o procedimento contábil adotado pela requerente não ter sido o que melhor representava a real operação, pois tais valores não deveriam ter transitado por suas contas de resultado, já que pertenciam à matriz;

- A fim de comprovar tais argumentos, a requerente contratou auditores externos, que analisaram as divergências mencionadas nos autos de infração, produzindo laudo que comprova que, por equívoco, os valores advindos das operações de agenciamento de cargas foram contabilizados como receitas próprias (resultado), a despeito de ter sido comprovado que tais valores foram remetidos à matriz, no exterior, sem que tenha havido incremento patrimonial da requerente;
- Diante do exposto, vê-se que o resultado da 2ª diligência é totalmente favorável à requerente, o que denota a precariedade dos autos de infração, evidenciando que a impugnação deve ser provida, julgando-se tais lançamentos improcedentes;
- Caso assim não se entenda, com base nas duas diligências já realizadas e na fundamentação constante da Resolução nº 12-000.569, a autuada requer que a impugnação seja provida e que os lançamentos sejam julgados improcedentes no tocante aos custos/despesas/encargos já reconhecidos como indispensáveis para a sua prestação de serviço, bem como em relação às glosas remanescentes, cuja reversão se requer, reconhecendo-se a integralidade dos créditos pleiteados;
- Requer, ainda, que sejam reapurados os supostos valores devidos de PIS e Cofins, levando-se em consideração a reversão das seguintes glosas: estadia de veículos, aluguel, delivery fee e handling fee, exportação marítima, demurrage, serviço de despachante/desembarço aduaneiro, movimentação de carga (capatazia), postagens e encomendas decorrentes do contrato com a Sony Ericson, consolidação e desconsolidação e operacionalização e comissão para agentes de carga;
- Por fim, a requerente reitera tudo quanto foi mencionado na impugnação, na manifestação protocolada em 16/01/2015 e respectivos pedidos.

Em 13/07/2016 a autuada apresentou, por via eletrônica (fls. 2.714 e 2.752), a petição de fls. 2.715 a 2.722, dirigida ao Delegado da DEFIS/SP, solicitando a juntada aos autos do laudo de fls. 2.723 a 2.751, relativo às operações contratadas com a UPS matriz, trazendo as mesmas alegações constantes da impugnação complementar acima (2ª diligência).

À fl. 2.803 consta despacho de devolução do presente processo, desta 16ª Turma à unidade local, solicitando as seguintes providências:

- 1) *Anexar aos autos o documento de ciência daquele relatório ao contribuinte, com a respectiva data;*
- 2) *Anexar aos autos a comprovação da data de protocolo do complemento à impugnação apresentado pelo contribuinte (fls. 2.753 a 2.792), relativo àquela diligência;*
- 3) *Esclarecer, em relação às despesas com aluguel, se há valores a serem deduzidos, especificando-os, se for o caso, considerando que no relatório fiscal faz-se menção às despesas totalizadas para esta rubrica, as quais estariam no Anexo 2D. No entanto, não constam valores a este título na planilha incluída no relatório, nem tampouco na planilha constante do Anexo 2AM. Além disso, no Anexo 2D há apenas os correspondentes contratos, sem especificação de valores.*

Observe-se que o contribuinte informa despesas a este título nas planilhas juntadas no arquivo "documentos contribuinte 5" (fl. 2.797).

Em resposta, foi elaborado o Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal de fls. 2.830/2.831, com as seguintes informações:

- Quanto ao item 1, o referido documento foi extraviado. De qualquer modo a ciência foi dada em 12/12/2016, conforme página da internet extraída do site dos correios, que segue anexa (AR Ciência Relatório Encerramento);

- Quanto ao item 2, esclareço que o contribuinte se manifestou acerca do relatório de encerramento no prazo de 30 dias da ciência do mesmo, apresentando os documentos relativos à complementação da impugnação (folhas 2753 a 2792). Assim com vistas a não limitar o contraditório e dar amplo acesso à defesa, foram anexados tais itens;
- Quanto ao item 3 (despesa de aluguel), segue anexo faltante, que por um lapso meu não foi incluído oportunamente junto com os demais;
- Além do mais foi dada ciência do termo de início desta diligência fiscal, onde o contribuinte foi instruído a se manifestar, caso desejasse, no prazo de 30 dias.

Segue resposta do contribuinte dentro do prazo acima referido, onde o mesmo ratifica as informações relativas aos questionamentos do iminente julgador.

Às fls. 2.817 a 2.828 consta nova manifestação do sujeito passivo, relativa ao Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal de fls. 2.830/2.831, com as seguintes alegações:

- A requerente informa que a planilha acostada contém exatamente os mesmos valores daquela apresentada quando de sua manifestação em 02/01/2017, motivo pelo qual, em relação a este ponto, confirma as informações e nada requer;
- Contudo, a requerente novamente reitera suas alegações de defesa a fim de demonstrar que o fato de se manifestar e concordar com os valores de aluguel apresentados pela Fiscalização e referentes aos créditos de PIS/Cofins não pode ser entendido como aquiescência em relação à parcela dos autos de infração calculada sobre receitas que, a despeito de terem sido contabilizadas como receitas próprias, constituem receitas de terceiros e não representaram acréscimo patrimonial da requerente;
- Embora já tenham sido cumpridas duas diligências, a DRJ/RJO ainda não se manifestou a respeito destas receitas, ou do pedido de perícia contábil posto na impugnação;
- Reiteram-se as alegações relativas a estas receitas, já trazidas nas manifestações anteriores;
- A fim de comprovar seus argumentos, a requerente acostou aos autos laudo técnico de auditores externos que comprova que, por um equívoco, todos os valores advindos das operações de agenciamento de cargas (modalidade “collect”) foram contabilizadas como receitas próprias (contas de resultado), a despeito de ter sido comprovado que os mesmos valores foram remetidos à UPS matriz (EUA), sem que tenha havido qualquer incremento patrimonial da requerente.

DA 3ª DILIGÊNCIA

- Resolução

Em 12/09/2017 foi proferida nova Resolução (nº 12.000.933), por esta 16ª Turma de Julgamento (fls. 2.835 a 2.866), em sua nova composição, convertendo novamente o julgamento em diligência à DEFIS/SPO, com as seguintes solicitações:

1) Intime o contribuinte a apresentar comprovação documental do suposto equívoco que alega ter cometido, ou seja, que teria informado na base de cálculo das contribuições declaradas no DACON a totalidade dos valores recebidos de seus clientes, incluindo não só aqueles que, de acordo com a tese que defende, seriam efetivamente suas receitas (custos mais remuneração de 5%), mas também aqueles que seriam receitas da UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), devendo, para tanto, juntar aos autos o demonstrativo mensal para o ano de 2008 dos valores recebidos (em formato de planilha não paginável .xls), informando separadamente aqueles que teriam sido remetidos para a empresa norte-americana UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS) e aqueles que teriam sido mantidos pela impugnante (custos acrescidos da remuneração de 5%), ambos em cumprimento ao contrato juntado aos autos, assim como outros que integraram a receita mensal informada no DACON;

2) *Em seguida, ainda que por amostragem, verifique a consistência das informações constantes do demonstrativo acima, com a utilização, em especial, dos documentos abaixo relacionados, os quais devem ser juntados ao presente:*

a) *Documentos fiscais (contratos, notas fiscais, recibos etc) vinculados às operações de transporte internacional decorrentes do contrato firmado com a empresa norte-americana UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS);*

b) *Cópias do Razão Analítico relativo às contas de resultado (receitas declaradas no DACON) e do Razão Analítico relativo às contas e subcontas “Caixa” e demais recebíveis, demonstrando a compatibilidade entre os registros de ambos os Livros.*

3) *Após, retornar o processo a esta DRJ/RJO para julgamento.*

- Relatório Fiscal de Diligência

Em resposta, foi elaborado o Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal de fls. 3.973 a 3.975, no qual a autoridade fiscal informa, em resumo, que:

- Em relação ao Item 1 da diligência, o contribuinte foi intimado em 25/06/2018. Em 07/08/2018 apresentou petição e arquivo digital no formato solicitado, detalhando a segregação das receitas, os respectivos contratos de câmbio e relação das notas fiscais x embarques respectivos, que foram confrontados e validados com sua contabilidade;
- Em 10/09/2018, em cumprimento ao Item 2, foi intimado a apresentar todos os documentos solicitados, sendo também instruído a se manifestar no prazo de trinta dias, caso assim desejasse.

- Alegações do Contribuinte

No curso da diligência, o contribuinte apresentou as seguintes manifestações:

1. Fls. 3.429 a 3.434

- Como ponto inicial da análise a empresa traz planilha denominada “Segregação Receitas – DACON 2008” (doc. 01), na qual demonstra, mensalmente, os valores declarados como receita, sejam eles vinculados a Receitas de Vendas de Bens e Serviços, Demais Receitas ou Receitas sem a Incidência da Contribuição – Exportação;
- Dentro das Receitas de Vendas de Bens e Serviços, a empresa discrimina aquelas decorrentes da operação “collect” e as demais receitas tributáveis, visto que o que se analisa neste processo são os valores equivocadamente declarados como receita (operações collect), mas que se tratam, na verdade, de mero repasse à UPS Supply Chain Solution Inc (SCS);
- Tendo em vista que o equívoco se verifica somente em relação às receitas repassadas na modalidade collect, a empresa discriminou os valores indicados sob essa rubrica na planilha denominada “Relação das Notas Fiscais x Embarques” (doc. 01);
- A empresa demonstra mensalmente quais as notas fiscais, HAWB e Contratos de Câmbio que compõem os valores por ela declarados como “Receita de Venda de Bens e Serviços”, mas que, na verdade, constituem mero repasse de valores ao exterior à UPS SCS, com base no contrato já constante deste processo;
- Importante ressaltar que os documentos de embarque analisados e discriminados na referida planilha abarcam cerca de 80% de todo o repasse realizado no ano de 2008, sendo que, conforme tratativas e acordo com a d. fiscalização, foram objeto de análise aqueles documentos com valor superior a R\$ 3.000,00, visto que a demonstração dos outros 20% (valores inferiores a R\$ 3.000,00) acarretaria na análise e vinculação de mais vinte mil documentos, além daqueles já constantes nas planilhas elaboradas;
- A citada planilha vincula todos os Embarques (HAWB), Contratos de Câmbio, Valores e Notas Fiscais, tendo sido a sistemática de remessa desses valores e vinculação entre eles evidenciada no laudo de fls. 2723 a 2750. A soma dos valores apontados em

cada mês resulta no mesmo valor que aquele demonstrado na planilha “Segregação Receitas – DACON 2008”, especificamente na linha “Total Repasse – Collect”;

- Como é possível verificar, os valores sob análise foram efetivamente remetidos ao exterior em decorrência do contrato firmado com a UPS SCS Supply Chain, de tal forma que configuram mero repasse, sendo evidente que tais valores transitaram equivocadamente pela conta de resultado da empresa.

2. Fls. 3.446 a 3.454

- Após a análise das planilhas apresentadas pela empresa, a fiscalização emitiu novo Termo de Intimação, identificando a parcela de operações selecionada por amostragem para apresentação da documentação comprobatória;

- Conforme tratativas com a fiscalização, a amostragem foi inicialmente delimitada considerando o mês com o maior valor global de operações contabilizadas em 2008, outubro. Contudo, como este período é composto por mais de oitocentas operações, foram selecionadas apenas as 142 objeto do contrato de câmbio nº 8010999, o qual contempla o maior valor de operações daquele mês;

- Em síntese, a empresa deve apresentar a documentação suporte de todas as operações do mês de outubro que compõem a remessa de valores objeto do contrato de câmbio nº 8010999;

- Em cumprimento ao referido Termo de Intimação, a empresa apresenta, anexos à presente petição, os seguintes documentos: Planilha "0001 - Embarques Out-2008-Fiscal", Planilha "0001 - Relatório Revenue Allocation - Resumo Contabilização", arquivo PDF com cópia dos documentos das operações, Planilha "0001 - Composição Contrato de Câmbio 08_010999 - 23_10_2008" e relatório de encaminhamento do documentos conforme intimação;

- Nos lançamentos contábeis é possível constatar que a empresa equivocadamente lançou como receita em seu resultado valores recebidos dos seus clientes, mas que pertenciam à UPS Supply, em virtude do “*Contrato de Prestação de Serviços Regionais de Transporte-Américas*”. Tais valores eram lançados em subconta específica da conta de receitas, denominada "CONTAS A PAGAR INTERCOMPANIA NETWORK - RECEITA DE ALOCAÇÃO”;

- Os documentos apresentados demonstram que os valores recebidos pela atuada do âmbito do “*Contrato de Prestação de Serviços Regionais de Transporte-Américas*” foram efetivamente remetidos à UPS Supply, não havendo dúvida de que constituem meros repasses, que transitaram equivocadamente pela conta de resultado;

- Por todo o exposto, e com base nos valores e documentos elencados, a atuada reitera o pedido de sua Impugnação, no sentido de que a mesma seja julgada procedente, determinando-se o cancelamento dos Autos de Infração em questão.

3. Fls. 3.983 a 4.005

- O contribuinte reitera os argumentos já trazidos em sua impugnação e nas manifestações posteriores, relativos à natureza dos valores repassados ao exterior, concluindo que a diligência solicitada demonstrou que a maior parte do preço recebido na prestação dos serviços de transporte internacional representou mero ingresso na atuada, sendo transferido à sua matriz no exterior, por meio de contratos de câmbio;

- Traz novamente o relato dos procedimentos adotados na diligência, conforme já explicitado acima, detalhando algumas das operações de câmbio e os lançamentos correspondentes;

- Nos referidos lançamentos constata-se que a atuada equivocadamente lançou como receita em seu resultado valores recebidos dos seus clientes, mas que pertenciam à UPS Supply, em virtude do “*Contrato de Prestação de Serviços Regionais de Transporte-Américas*”;

- Além disso, os documentos apresentados demonstram que os valores recebidos pela autuada do âmbito do “*Contrato de Prestação de Serviços Regionais de Transporte-Américas*” foram efetivamente remetidos à UPS Supply, não havendo dúvida de que os mesmo constituem meros ingressos que transitaram equivocadamente por sua conta de resultado;
- Como se vê pelo relatório fiscal de diligência, a fiscalização atestou que a autuada apresentou todas as informações e todos os documentos solicitados por essa DRJ, que demonstram que foi informada na base de cálculo das contribuições declaradas no DACON a totalidade dos valores recebidos dos tomadores de serviço de transporte, incluindo não só aqueles que seriam efetivamente suas receitas (custos mais remuneração de 5%), mas também aqueles remetidos à UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS);
- Reitera as alegações já trazidas em sua impugnação, relativas à decadência de parte do lançamento (fatos geradores ocorridos até 28/02/2008), à exclusão dos valores acima citados da base de cálculo do PIS e da Cofins e ao conceito de receita. Cita, ainda, jurisprudência do CARF sobre a questão;
- Reitera a alegação relativa à isenção da parcela referente aos 5% do valor dos custos por ela recebidos como remuneração da parte local dos serviços de transporte internacional (art. 14, inciso V, e § 1º, da MP nº 2.158-35/2001). Cita jurisprudência do CARF sobre tal questão;
- Reitera as alegações relativas a glosas de créditos, já trazidas em manifestação apresentada no curso de diligência anterior determinada nestes autos;
- Requer a improcedência dos lançamentos.

A lide foi decidida pela 16ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro/RJ, nos termos do Acórdão nº 12-105.683, de 21/02/2019 (fls.4007/4081), que, por unanimidade de votos, concluiu em julgar procedente em parte a impugnação, para afastar a preliminar de decadência, considerar improcedente a alegação de nulidade dos lançamentos e no mérito, manter parcialmente os valores de PIS e Cofins exigidos no presente lançamento, considerando a documentação apresentada pela autuada no curso da diligência.

Segue a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

PIS - ISENÇÃO - SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS - Nos termos previstos no artigo 14-V da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 são isentas da incidência do PIS as receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte internacional de cargas.

VALORES RECEBIDOS PELA PESSOA JURÍDICA – REGISTRO CONTÁBIL - REGRAS APLICÁVEIS - O registro contábil de valores recebidos pela pessoa jurídica deve obedecer aos princípios contábeis, nos termos das normas editadas pelos órgãos competentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

COFINS - ISENÇÃO - SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS - Nos termos previstos no artigo 14-V da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 são isentas da incidência da Cofins as receitas decorrentes da prestação de serviço de transporte internacional de cargas.

VALORES RECEBIDOS PELA PESSOA JURÍDICA – REGISTRO CONTÁBIL - REGRAS APLICÁVEIS - O registro contábil de valores recebidos pela pessoa jurídica deve obedecer aos princípios contábeis, nos termos das normas editadas pelos órgãos competentes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ILEGALIDADE DE NORMA EDITADA PELA RFB – DECISÃO DEFINITIVA PROFERIDA PELO STJ - REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL - MANIFESTAÇÃO DA PGFN - VINCULAÇÃO DA RFB - A RFB deverá observar o entendimento do STJ definido em decisão prolatada no regime de repercussão geral, após manifestação da PGFN.

SÚMULA VINCULANTE - EFEITOS SOBRE A ADMINISTRAÇÃO DIRETA - A súmula vinculante editada pelo STF obriga a Administração Direta à adoção do entendimento nela fixado, a partir de sua publicação no órgão de imprensa oficial.

PIS/COFINS - DECADÊNCIA - Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 por meio de súmula vinculante, cabe a aplicação da regra de decadência prevista no CTN.

RESOLUÇÃO - COISA JULGADA - NÃO CARACTERIZAÇÃO – Os argumentos constantes de resolução (decisão interlocutória) deliberada pela turma de julgamento não caracterizam coisa julgada administrativa, mas apenas justificam a realização de diligência, visando a instrução do processo para fundamentar o acórdão (decisão de mérito) a ser proferido posteriormente, não estando a resolução sujeita à interposição de qualquer recurso pelo sujeito passivo, mas tão-somente à complementação da impugnação originalmente apresentada, em razão das novas informações trazidas aos autos.

LANÇAMENTO - NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA - Não há que se falar em nulidade do lançamento quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que lhe deram origem.

IMPUGNAÇÃO - PROVA DOCUMENTAL - A comprovação documental das alegações trazidas pelo contribuinte deve ser apresentada juntamente com a impugnação.

LANÇAMENTO - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Considera-se não impugnada a matéria não contestada expressamente pelo impugnante.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Restou decidido o seguinte:

- Os valores remetidos à UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS) seriam sim receita da Recorrente, porque, ainda que pertencentes à empresa estrangeira, seria a Recorrente que figuraria como prestadora do serviço de transporte de cargas para o cliente no Brasil;

- Contudo, como os valores recebidos em relação aos serviços prestados no âmbito do “Contrato de Prestação de Serviços Regionais de Transporte-Américas” se referem a

operações de transporte internacional, os mesmos devem ser desconsiderados da base de cálculo dos débitos de PIS e COFINS, na medida em que isentas pelo art. 14, V, § 1º, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 e Solução de Divergência n.º 3/2017;

- Pela reversão das glosas relativas a créditos extemporaneamente apurados no mês de janeiro e fevereiro de 2008, em relação a notas fiscais emitidas em novembro e dezembro de 2007, na medida em que restou comprovado em diligência que estes créditos não foram aproveitados em meses anteriores, Em consequência, foram revertidas as glosas das despesas nos valores de R\$ 535.751,38 (jan/2008) e R\$ 14.659,06 (fev/2008);

- Pela reversão da glosa em relação aos documentos fiscais sem descrição (n.º 40530), porque há informação sobre o serviço prestado "armazenagem" no valor de R\$ 14.226,23 (mar/2008), paga à empresa Nasif Transportes Ltda, o qual pode ser considerado insumo da atividade da Recorrente;

- Pela reversão da glosa em relação aos documentos fiscal com descrição divergente com a da planilha fiscal, documentos 45026, 44801, 44617, 44486, 44493, 44488, e 44959, relativa ao transporte nacional de cargas, pallets (recebimento, expedição e armazenagem) e etiquetas de identificação pagas a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e serviços de estadia de veículos pagos à empresa Dry Port São Paulo S/A (armazém alfandegado), no valor total de R\$ 193.365,43 para maio/2008.

- Considerando a definição de insumos consolidada pelo STJ no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170, foram ser revertidas todas as glosas realizadas na primeira diligência em relação aos serviços de (i) escolta e gerenciamento de risco; (ii) seguro de carga e seguro de frota, (iii) estadia de veículos, (iv) aluguel, (v) delivery fee e handling fee; (vi) demurrage; (vii) serviço de despachante – desembarço aduaneiro; (viii) movimentação de carga – capatazia; (ix) fumigação; (x) postagens – encomendas; (xi) consolidação e desconsolidação; (xii) operacionalização e comissão paga aos agentes de carga, na medida em que essenciais e relevantes à atividade econômica da Recorrente.

Do montante de R\$ 22.000.421,31 de créditos de serviços pleiteados, apenas deve ser mantida glosa de crédito no valor de R\$ 497.787,75, relativo às:

- i) Notas fiscais n.º 44476, 44964 e 44963, porque supostamente não conteriam a descrição do serviço prestado;
- ii) Notas fiscais n.º 36926, 47804, 48139, 49229, 51709, 38326, 39081, 38304, 38322, 38767, 47631, 42278, 48589, 54857 e 45030, porque não teriam sido confirmadas na segunda diligência;
- iii) Nota fiscal n.º 22477, 24867, 094, 000135, 000137, 0077 e 0087, porque não corresponderiam a qualquer dos valores relacionados na planilha fiscal;

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls.4095/4282, por meio do qual repete, basicamente, os mesmo argumentos já declinados em sua impugnação, relativamente aos crédito mantidos no Auto de Infração, quais sejam:

- a) O entendimento de que os valores recebidos em nome da UPS Supply seriam receita da Recorrente, tendo em vista que, ao contrário do que afirmou a r. decisão recorrida, a Recorrente não figura como prestadora do serviço de transporte perante o cliente, mas apenas recebe os valores devidos à UPS Supply em razão de autorização expressa do Banco Central Brasil;
- b) As glosas mantidas devem ser revertidas, pois:

b.i) Há informações suficientes nas notas fiscais 44476, 44964 e 44963 que permitem identificar que as mesmas têm por objeto serviços utilizados como insumo pela Recorrente;

b.ii) A existência dos serviços objeto das notas fiscais n.º 36926, 47804, 48139, 49229, 51709, 38326, 39081, 38304, 38322, 38767, 47631, 42278, 48589, 54857 e 45030, já haviam sido confirmadas na primeira diligência; e

b.iii) As notas fiscais n.º 22477, 24867, 094, 000135, 000137, 0077 e 0087, ao contrário do que alega a DRJ, constam sim da planilha da fiscalização;

c) Deve ser revisada a liquidação realizada, tendo e vista que:

(c.i.) a apuração dos débitos do PIS e da COFINS não cumulativos pressupõe o confronto entre os débitos e os créditos apurados em cada mês do ano calendário;

(c.ii) os créditos a serem descontados em cada mês englobam também o saldo de créditos de períodos anteriores; e

(c.iii) em cumprimento ao princípio da verdade material, os valores de créditos declarados pelo contribuinte não podem prevalecer sobre aqueles efetivamente apurados pela fiscalização com base na sua contabilidade e com suporte em documentação fiscal.

Em razão do montante exonerado, se recorre de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por força de recurso necessário, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Posteriormente, o expediente foi encaminhado a esta Turma ordinária para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

I - Da admissibilidade dos Recursos de Ofício e Voluntário:

O Recurso de Ofício atende aos pressupostos de admissibilidade uma vez que a exoneração do crédito procedida pelo acórdão recorrido é superior ao valor de alçada de R\$ 2.500.000,00 estabelecido na Portaria MF n.º 63/2017, de acordo com o extrato de processo de fls.4085/4088.

Com relação ao Recurso Voluntário, a recorrente foi intimada da decisão de piso em 25/02/2019 (fl.4091) e protocolou Recurso Voluntário em 27/03/2019 (fl.4092) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, devem ser conhecidos.

Considerando que há preliminar de nulidade arguida no Recurso Voluntário, passa-se de plano a análise para após adentrar no Recurso de Ofício.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

II – Da nulidade do Auto de Infração - alegação de equívocos na liquidação do valor débito do PIS e da COFINS (Item II.3 do Recurso Voluntário):

Defende a recorrente que o Auto de Infração demonstra iliquidez e incerteza que culminam em sua nulidade, na medida que a liquidação realizada pela DRJ afronta as normas de apuração das contribuições previstas nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03. Ou seja, não realizou o confronto entre débitos apurados sobre receitas tributáveis x créditos apurados sobre os custos e despesas previstos no art. 3º, II, das respectivas leis.

Afirma que para realizar a liquidação dos valores devidos a título de PIS e COFINS exigidos no presente Auto de Infração, com os ajustes determinados no julgamento da Impugnação, a decisão de piso considerou os valores dos créditos declarados no DACON em cada um dos meses de 2008 e destes valores subtraiu, (i) os valores das remessas à UPS Supply comprovados na terceira diligência; (ii) o valor dos créditos reconhecidos, limitado ao valor declarado no DACON. Trás no recurso as planilhas 4 e 5 constantes da decisão.

Conclui que a DRJ considerou simplesmente o valor da glosa como base de cálculo dos débitos de PIS e de COFINS do período, sem realizar a efetiva reapuração dessas contribuições (débitos-créditos) e sem considerar eventual saldo de créditos apurado no ano-calendário anterior e nos próprios meses do ano de 2008.

Nesse sentido, aduz que a decisão de piso não reconheceu a existência de saldo credor do ano-calendário de 2007, passível de utilização para o abatimento dos débitos apurados em 2008, na medida que foram desconsideradas as receitas de exportação e receitas isentas do mercado interno, cita os §§ 1º e 2º do art. 6º da Lei n.º 10.833/03 e o art. 16 da Lei n.º 11.116/05 c/c art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, e conclui que tais receitas não estão sujeitas à tributação, mas geram crédito. Cita um trecho do voto no que tange os créditos extemporâneos.

Ainda, no que tange as receitas remetidas à UPS Supply, aduz que mesmo reconhecendo a existência de um valor maior de créditos no período, nos meses de janeiro, abril e dezembro de 2008 no montante de R\$ 2.902.347,06, 1.705.850,16 e R\$ 1.548.850,77, a decisão recorrida limitou tais valores à R\$ 1.909.487,58, R\$ 254.368,76 e R\$ 147.576,00, por serem estes os resultados da subtração dos valores dos serviços como insumo declarados no DACON em cada mês, menos o valor das remessas ao exterior, equivocadamente lançadas como despesas. Cita a PLANILHA FINAL 3, a qual reproduz.

Sem razão a recorrente. Vejamos.

Primeiramente, tem-se que as nulidades são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto no 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte, o que não ocorreu no presente caso.

Pois bem, em relação a alegação de que não foram considerados os saldos credores do ano de 2007 relativos a receitas de exportação e receitas isentas, trata-se de alegações genéricas sem a demonstração por parte da recorrente sobre a natureza dessas despesas em questão e sua caracterização como insumos. Ou seja, a recorrente não demonstrou quais créditos gerados em 2007 que não foram considerados para fins de composição do saldo credor.

Ressalta-se que apesar de se tratar de Auto de Infração, a prova da existência do direito de crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, pois "(...) o ônus da prova recai sobre

*aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato*²", postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999³, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. No mesmo sentido é a regra basilar extraída no inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil⁴.

Em relação ao segundo questionamento registrado pela recorrente, observa-se que a diferença apontada relativa aos meses de janeiro, abril e dezembro de 2008 se refere a parcela remetida ao exterior (enviados à empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), considerada isenta pela DRJ) e as receitas que entende tributáveis.

Verifica-se que no curso do processo, a contribuinte apresentou DACON retificador para todos os períodos do ano de 2008, alterando os valores objeto de glosa nos lançamentos em questão, com o objetivo de excluir os valores correspondentes àqueles enviados à empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), que no seu entendimento não deveriam compor a base de cálculo das contribuições.

Considerando a documentação apresentada pela contribuinte no curso da ação fiscal, a DRJ converteu o julgamento em diligência em três oportunidades, e uma vez intimada a contribuinte apresentou planilhas relacionando tais despesas, juntada às fls. 1371/1797, cujos valores totais mensais constam no relatório fiscal de fls. 1.914 a 1.916.

Na diligência mais recente, a recorrente junta a Planilha Segregação Receitas - DACON 2008 (anexo à fl. 3.435 – arquivo não paginável), na qual informa sua receita total, especificando os valores repassados ao exterior e aqueles que entende tributáveis pelas contribuições, e a Planilha Relatório Revenue Allocation (anexo à fl. 3.961), na qual especifica as contas contábeis nas quais foram registradas parcelas dos valores por ela recebidos de seus clientes.

Na planilha juntada à fl. 3435 pela recorrente, em relação aos meses apontados no recurso (janeiro, abril e dezembro de 2008), tem-se registrado os seguintes valores:

JANEIRO DE 2008	DACON		
CALCULO DO DÉBITO - DEMONSTRAÇÃO RECEITAS	Base	PIS	COFINS
Receita de Vendas de Bens e Serviços	10.039.838,54	165.657,34	763.027,73
Total Repasse - Collect	8.310.022,58		
Total Receitas Tributáveis	1.729.815,96		
Demais Receitas	0,00	0,00	0,00
Receita Sem Incidência da Contribuição - Exportação	0,00	0,00	0,00
Total	10.039.838,54	165.657,34	763.027,73

² CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. São Paulo: Malheiros Editores, 26ª edição, 2010, p. 380.

³ Lei nº 9.784/1999 Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei. Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

⁴ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

ABRIL DE 2008	DACON		
CALCULO DO DÉBITO - DEMONSTRAÇÃO RECEITAS	Base	PIS	COFINS
Receita de Vendas de Bens e Serviços	9.826.178,38	162.131,94	746.789,56
Total Repasse - Collect	8.919.168,40		
Total Receitas Tributáveis	907.009,98		
Demais Receitas	0,00	0,00	0,00
Receita Sem Incidência da Contribuição - Exportação	1.471.068,01	24.272,62	111.801,17
Total	11.297.246,39	186.404,57	858.590,73

DEZEMBRO DE 2008	DACON		
CALCULO DO DÉBITO - DEMONSTRAÇÃO RECEITAS	Base	PIS	COFINS
Receita de Vendas de Bens e Serviços	12.293.547,09	202.843,53	934.309,58
Total Repasse - Collect	11.509.115,67		
Total Receitas Tributáveis	784.431,42		
Demais Receitas	0,00	0,00	0,00
Receita Sem Incidência da Contribuição - Exportação	4.858.181,15	0,00	0,00
Total	17.151.728,24	202.843,53	934.309,58

Segundo a decisão de piso, os totais apresentados nas planilhas diferem daqueles informados no DACON retificador, visto que há divergência entre as bases de cálculo mensais dos créditos informadas pelo contribuinte nos DACON retificadores apresentados no curso da ação fiscal e aquelas informadas na diligência solicitada.

E conclui o seguinte:

O total de R\$ 22.000.421,31 foi ratificado pelo contribuinte em sua manifestação de fls. 2.753 a 2.792. Na última diligência solicitada por esta Turma, no entanto, o contribuinte apresentou a Planilha Segregação Receitas - DACON 2008, informando os valores de sua receita total, da parcela remetida ao exterior e das receitas que entende tributáveis, o que foi confrontado e validado pela Fiscalização, junto à contabilidade da empresa. Assim, considerando os valores constantes desta planilha, referentes à remessa à UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), e aqueles informados nas Linhas 03 das Fichas 06A e 16A – Serviços Utilizados como Insumos, objeto das glosas em análise, tem-se o seguinte:

PLANILHA III

PA	L03 - F06A/16A DACON Orig.	Total Repasse Dilig.	BC Créditos
jan/08	R\$ 10.219.510,16	R\$ 8.310.022,58	R\$ 1.909.487,58
fev/08	R\$ 9.415.795,78	R\$ 6.087.349,83	R\$ 3.328.445,95
mar/08	R\$ 10.748.977,94	R\$ 6.012.320,65	R\$ 4.736.657,29
abr/08	R\$ 9.173.537,16	R\$ 8.919.168,40	R\$ 254.368,76
mai/08	R\$ 9.308.003,74	R\$ 6.254.264,42	R\$ 3.053.739,32
jun/08	R\$ 9.710.114,92	R\$ 6.985.414,95	R\$ 2.724.699,97
jul/08	R\$ 10.173.945,55	R\$ 7.432.842,45	R\$ 2.741.103,10
ago/08	R\$ 10.179.637,82	R\$ 8.257.906,03	R\$ 1.921.731,79
set/08	R\$ 12.439.115,05	R\$ 9.115.942,29	R\$ 3.323.172,76
out/08	R\$ 18.202.740,12	R\$ 13.828.065,23	R\$ 4.374.674,89
nov/08	R\$ 12.482.810,02	R\$ 10.798.387,88	R\$ 1.684.422,14
dez/08	R\$ 11.656.691,67	R\$ 11.509.115,67	R\$ 147.576,00
	R\$ 133.710.879,93	R\$ 103.510.800,38	R\$ 30.200.079,55

Portanto, considerando a parcela da receita remetida ao exterior apurada na última diligência e os valores informados pelo contribuinte nas Linhas 03 das Fichas 06A e 16A – Serviços Utilizados como Insumos no DACON que deu origem aos lançamentos, conclui-se que as bases de cálculo dos créditos pretendidos correspondem aos valores acima relacionados. Pelo exposto acima, constata-se que há três possíveis valores para as bases de cálculo mensais dos créditos pretendidos pelo contribuinte: aquela informada pelo contribuinte no DACON retificador (total de R\$ 21.314.567,28), aquela também informada pela empresa no curso da diligência solicitada em 18/09/2013 (total de R\$ 22.000.421,31) e aquela calculada a partir das informações apuradas na última diligência, relativas aos valores repassados ao exterior (total de R\$ 30.200.079,55).

Neste voto serão considerados os valores das bases de cálculo dos créditos pretendidos pelo contribuinte na diligência solicitada em 18/09/2013, analisados pela Fiscalização naquela ocasião, e novamente analisados na diligência solicitada em 2015, apesar de divergirem daqueles apurados a partir das informações do DACON original, que fundamentou a presente exigência. No entanto, a utilização dos créditos estará limitada ao valor autorizado por este demonstrativo, conforme Planilha III acima (BC Créditos), considerando a parcela dos valores informados nas Linhas 03 das Fichas 06A e 16A – Serviços Utilizados como Insumos cuja remessa para o exterior foi demonstrada pela empresa na última diligência.

Ao final do voto, após análise dos créditos, a DRJ define quais valores devem ser mantidos no lançamento:

CONCLUSÃO

A PLANILHA FINAL 1, abaixo, relaciona os totais mensais das despesas admitidas no julgamento, considerando as informações trazidas nas diligências solicitadas, assim como o teor do voto, destacando-se, mais uma vez, que as diligências não possuem caráter decisório, mas têm por objetivo apenas subsidiar a decisão do Colegiado. Assim, os valores nelas constantes podem, ou não, ser acatados pelo órgão julgador, e somente o acórdão define os valores finais do lançamento.

PLANILHA FINAL 1 - DESPESAS ADMITIDAS NO JULGAMENTO

PA	Item A voto	Itens B/C voto	Item 1 voto	Item 2 voto	Item 3 voto	Item 4 voto	Item 6 voto
jan/08	R\$ 535.751,38	R\$ 0,00	R\$ 168.452,21	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
fev/08	R\$ 14.659,06	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 11.116,37	R\$ 19.186,00
mar/08	R\$ 0,00	R\$ 14.226,23	R\$ 70.905,87	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 21.091,78	R\$ 0,00
abr/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.066,14	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 16.783,04	R\$ 0,00
mai/08	R\$ 0,00	R\$ 193.365,43	R\$ 60.762,39	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 50.470,40
jun/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 9.000,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 45.156,28
jul/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 29.695,65	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 53.675,25
ago/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 18.107,83	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5.409,60	R\$ 0,00
set/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 9.075,50	R\$ 6.300,00	R\$ 0,00	R\$ 14.151,37	R\$ 0,00
out/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 23.758,67	R\$ 6.300,00	R\$ 0,00	R\$ 18.441,06	R\$ 13.666,57
nov/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 12.960,52	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 20.141,16	R\$ 0,00
dez/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 40.424,62	R\$ 0,00	R\$ 6.300,00	R\$ 58.047,07	R\$ 85.284,45

Item 7 voto	Item 8 voto	Item 9 voto	Item 10 voto	Item 11 voto	Item 12 voto	Total mensal
R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 226.092,45	R\$ 0,00	R\$ 46.944,75	R\$ 977.240,79
R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 137.763,26	R\$ 182.724,69
R\$ 251.672,73	R\$ 21.185,00	R\$ 0,00	R\$ 96.632,20	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 475.713,81
R\$ 66.623,72	R\$ 5.175,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5.411,36	R\$ 44.462,26	R\$ 154.521,52
R\$ 40.594,67	R\$ 11.808,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 18.614,20	R\$ 375.615,09
R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 29.938,12	R\$ 84.094,40
R\$ 14.313,74	R\$ 12.066,11	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5.930,35	R\$ 24.744,82	R\$ 140.425,92
R\$ 6.326,41	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5.000,00	R\$ 67.473,60	R\$ 102.317,44
R\$ 6.248,81	R\$ 5.175,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 39.943,45	R\$ 80.894,13
R\$ 128.633,33	R\$ 18.240,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 27.423,60	R\$ 236.463,23
R\$ 53.281,47	R\$ 66.201,62	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 152.584,77
R\$ 46.737,61	R\$ 15.869,00	R\$ 14.907,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 267.569,75
						R\$ 3.230.165,54

A PLANILHA FINAL 2, abaixo, informa o total de despesas admitidas no julgamento como base de créditos de PIS e Cofins. A coluna “Base de Créditos Admitida no Julgamento” se refere às despesas admitidas no julgamento, as quais não haviam sido consideradas na base dos créditos apurada na primeira diligência.

PLANILHA FINAL 2 - TOTAL DE DESPESAS ADMITIDAS

PA	BC Pleiteada Contribuinte Diligência	BC Admitida 1ª Diligência	BC Admitida no Julgamento	Base Total Admitida
jan/08	R\$ 2.913.502,20	R\$ 1.925.106,27	R\$ 977.240,79	R\$ 2.902.347,06
fev/08	R\$ 1.534.574,85	R\$ 1.194.289,65	R\$ 182.724,69	R\$ 1.377.014,34
mar/08	R\$ 2.443.556,99	R\$ 1.962.200,47	R\$ 475.713,81	R\$ 2.437.914,28
abr/08	R\$ 1.719.741,05	R\$ 1.551.328,64	R\$ 154.521,52	R\$ 1.705.850,16
mai/08	R\$ 1.807.326,20	R\$ 1.390.099,74	R\$ 375.615,09	R\$ 1.765.714,83
jun/08	R\$ 1.393.550,15	R\$ 1.298.367,75	R\$ 84.094,40	R\$ 1.382.462,15
jul/08	R\$ 2.019.457,67	R\$ 1.782.747,17	R\$ 140.425,92	R\$ 1.923.173,09
ago/08	R\$ 1.583.327,70	R\$ 1.450.342,70	R\$ 102.317,44	R\$ 1.552.660,14
set/08	R\$ 1.689.404,31	R\$ 1.533.281,66	R\$ 80.894,13	R\$ 1.614.175,79
out/08	R\$ 1.909.473,09	R\$ 1.618.351,39	R\$ 236.463,23	R\$ 1.854.814,62
nov/08	R\$ 1.437.656,33	R\$ 1.285.071,56	R\$ 152.584,77	R\$ 1.437.656,33
dez/08	R\$ 1.548.850,77	R\$ 1.281.281,02	R\$ 267.569,75	R\$ 1.548.850,77
	R\$ 22.000.421,31	R\$ 18.272.468,02	R\$ 3.230.165,54	R\$ 21.502.633,56

A PLANILHA FINAL 3, abaixo, relaciona as bases de crédito glosadas nos autos de infração em análise (Coluna Glosa BC AI/DACON), os valores repassados pelo contribuinte ao exterior, conforme apurado na última diligência (Coluna Total Repasse Diligência), os valores correspondentes aos créditos informados no DACON que deu origem aos lançamentos, considerando os repasses ao exterior apurados (Coluna BC Créditos), e os valores das bases de crédito admitidos neste julgamento (Coluna BC Total Admitida).

Neste voto será considerado o menor valor mensal dentre aqueles relacionados nas colunas BC Créditos e BC Total Admitida, para fins de apuração dos créditos mantidos no DACON em análise, base para os lançamentos (**valores em negrito na PLANILHA FINAL 3**).

PLANILHA FINAL 3 - DESPESAS CONSIDERADAS NA APURAÇÃO

PA	Glosa BC AI/DACON	Total Repasse Diligência	BC Créditos	BC Total Admitida
jan/08	R\$ 10.219.510,16	R\$ 8.310.022,58	R\$ 1.909.487,58	R\$ 2.902.347,06
fev/08	R\$ 9.415.795,78	R\$ 6.087.349,83	R\$ 3.328.445,95	R\$ 1.377.014,34
mar/08	R\$ 10.748.977,94	R\$ 6.012.320,65	R\$ 4.736.657,29	R\$ 2.437.914,28
abr/08	R\$ 9.173.537,16	R\$ 8.919.168,40	R\$ 254.368,76	R\$ 1.705.850,16
mai/08	R\$ 9.308.003,74	R\$ 6.254.264,42	R\$ 3.053.739,32	R\$ 1.765.714,83
jun/08	R\$ 9.710.114,92	R\$ 6.985.414,95	R\$ 2.724.699,97	R\$ 1.382.462,15
jul/08	R\$ 10.173.945,55	R\$ 7.432.842,45	R\$ 2.741.103,10	R\$ 1.923.173,09
ago/08	R\$ 10.179.637,82	R\$ 8.257.906,03	R\$ 1.921.731,79	R\$ 1.552.660,14
set/08	R\$ 12.439.115,05	R\$ 9.115.942,29	R\$ 3.323.172,76	R\$ 1.614.175,79
out/08	R\$ 18.202.740,12	R\$ 13.828.065,23	R\$ 4.374.674,89	R\$ 1.854.814,62
nov/08	R\$ 12.482.810,02	R\$ 10.798.387,88	R\$ 1.684.422,14	R\$ 1.437.656,33
dez/08	R\$ 11.656.691,67	R\$ 11.509.115,67	R\$ 147.576,00	R\$ 1.548.850,77
	R\$ 133.710.879,93	R\$ 103.510.800,38	R\$ 30.200.079,55	R\$ 21.502.633,56

Considerando o exposto nos itens específicos deste voto, deve ser revertida a glosa dos valores repassados à empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), os quais, apesar de incluídos indevidamente na base de cálculo dos créditos de não cumulatividade informados no DACON pelo contribuinte, não deve compor a base de cálculo das contribuições, por se tratar de receita isenta. Relativamente ao restante do valor glosado nos lançamentos, cabe a exclusão das bases dos créditos reconhecidos nas diligências realizadas e no presente voto, limitados àqueles informados no DACON, conforme demonstrado na PLANILHA FINAL 4, abaixo:

PLANILHA FINAL 4

PA	Glosa BC AI/DACON	Total Repasse Diligência	BC Créditos Admitida Limitada	Glosa BC AI/DACON Mantida
jan/08	R\$ 10.219.510,16	R\$ 8.310.022,58	R\$ 1.909.487,58	R\$ 0,00
fev/08	R\$ 9.415.795,78	R\$ 6.087.349,83	R\$ 1.377.014,34	R\$ 1.951.431,61
mar/08	R\$ 10.748.977,94	R\$ 6.012.320,65	R\$ 2.437.914,28	R\$ 2.298.743,01
abr/08	R\$ 9.173.537,16	R\$ 8.919.168,40	R\$ 254.368,76	R\$ 0,00
mai/08	R\$ 9.308.003,74	R\$ 6.254.264,42	R\$ 1.765.714,83	R\$ 1.288.024,49
jun/08	R\$ 9.710.114,92	R\$ 6.985.414,95	R\$ 1.382.462,15	R\$ 1.342.237,82
jul/08	R\$ 10.173.945,55	R\$ 7.432.842,45	R\$ 1.923.173,09	R\$ 817.930,01
ago/08	R\$ 10.179.637,82	R\$ 8.257.906,03	R\$ 1.552.660,14	R\$ 369.071,65
set/08	R\$ 12.439.115,05	R\$ 9.115.942,29	R\$ 1.614.175,79	R\$ 1.708.996,97
out/08	R\$ 18.202.740,12	R\$ 13.828.065,23	R\$ 1.854.814,62	R\$ 2.519.860,27
nov/08	R\$ 12.482.810,02	R\$ 10.798.387,88	R\$ 1.437.656,33	R\$ 246.765,81
dez/08	R\$ 11.656.691,67	R\$ 11.509.115,67	R\$ 147.576,00	R\$ 0,00
	R\$ 133.710.879,93	R\$ 103.510.800,38	R\$ 17.657.017,91	R\$ 12.543.061,64

Observe-se que **na última diligência o contribuinte apresenta a segregação dos valores de suas receitas**, demonstrando, além da parcela remetida ao exterior (isenta), a parcela correspondente às receitas tributáveis. Desta forma, em alguns períodos o valor da base dos créditos informados no DACON que fundamentou os lançamentos foi inferior à receita tributável, razão pela qual restaram as diferenças mantidas discriminadas acima.

Por fim, considerando as bases de crédito cuja glosa foi mantida neste voto, a PLANILHA FINAL 5 traz abaixo os valores de PIS e Cofins cuja exigência deve ser mantida, com os correspondentes acréscimos legais:

PLANILHA FINAL 5

PA	Glosa BC AI/DACON Mantida	PIS Mantido	Cofins Mantida
jan/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
fev/08	R\$ 1.951.431,61	R\$ 32.198,62	R\$ 148.308,80
mar/08	R\$ 2.298.743,01	R\$ 37.929,26	R\$ 174.704,47
abr/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
mai/08	R\$ 1.288.024,49	R\$ 21.252,40	R\$ 97.889,86
jun/08	R\$ 1.342.237,82	R\$ 22.146,92	R\$ 102.010,07
jul/08	R\$ 817.930,01	R\$ 13.495,85	R\$ 62.162,68
ago/08	R\$ 369.071,65	R\$ 6.089,68	R\$ 28.049,45
set/08	R\$ 1.708.996,97	R\$ 28.198,45	R\$ 129.883,77
out/08	R\$ 2.519.860,27	R\$ 41.577,69	R\$ 191.509,38
nov/08	R\$ 246.765,81	R\$ 4.071,64	R\$ 18.754,20
dez/08	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
	R\$ 12.543.061,64	R\$ 206.960,52	R\$ 953.272,68

No curso de três diligências solicitadas pela decisão de piso, a DRJ considerou constatou-se o seguinte:

- que há três possíveis valores para as bases de cálculo mensais dos créditos pretendidos pelo contribuinte: 1. aquela informada pelo contribuinte no DACON retificador (total de R\$ 21.314.567,28); 2. **aquela também informada pela empresa no curso da diligência solicitada em 18/09/2013 (total de R\$ 22.000.421,31)**; 3. aquela calculada a partir das informações apuradas na última diligência, relativas aos valores repassados ao exterior (total de R\$ 30.200.079,55);

- a DRJ considerou aquela informada na diligência solicitada em 18/09/2003 (total de R\$ 22.000.421,31), visto que foram analisados pela Fiscalização naquela ocasião, e novamente analisados na diligência solicitada em 2015, apesar de divergirem daqueles apurados a partir das informações do DACON original;

- a DRJ limitou a utilização dos créditos (PLANILHA III), considerando a parcela dos valores informados nas Linhas 03 das Fichas 06A e 16A – Serviços Utilizados como Insumos cujas remessa para o exterior foi demonstrada pela empresa na última diligência, valores estes informados pela própria recorrente relacionados acima;

- a DRJ esclarece que na última diligência a contribuinte apresenta a segregação dos valores de suas receitas, demonstrando, além da parcela remetida ao exterior (isenta), a parcela correspondente às receitas tributáveis e por isso em alguns períodos (janeiro, abril e dezembro) o valor da base dos créditos informados no DACON que fundamentou os lançamentos foi inferior à receita tributável, razão pela qual restaram as diferenças apontadas na PLANILHA FINAL 3 destacado em negrito.

Como visto, está impecável os cálculos realizados pela DRJ, visto que foram observados os dispositivos legais apontados pela recorrente e as informações prestadas pela própria interessada no curso da diligência, sobre os quais não se incumbiu em demonstrar o erro.

Portanto, rejeita-se a alegação de erro suscitada pela recorrente e consequentemente a nulidade arguida.

- **Do Recurso de Ofício**

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

- **Do conceito de insumos**

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para à COFINS, a previsão consta no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de

serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Ao editar as Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade. Entretanto, não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS, embora considere os insumos como geradores de créditos.

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004.

Cumprе mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), que assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTEs DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas

Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Na compreensão daquela Corte Superior, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo (a) pelo critério da essencialidade, segundo o qual o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo; ou (b) pelo critério da relevância, o que pode ocorrer (b.1) em razão de particularidades de cada processo produtivo (tendo sido exemplificado o caso da água, que ocupa importância diferente em diversos processos produtivos, ainda que de praticamente todos faça parte); e (b.2) em razão de exigências legais (caso, por exemplo, da utilização de EPIs para determinadas atividades), afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os critérios da essencialidade ou relevância do insumo em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha. Nesse ponto, importa ressaltar que a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

Ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Excertos do parecer:

(...)

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço

ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto **do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes: (...). (grifou-se)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II. (grifou-se)

Dessa forma, entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Em suma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

III - Da isenção dos valores recebidos na prestação dos serviços a que está obrigada em decorrência do contrato firmado com a UPS Supply Chain Solutions Inc.(SCS):

Consoante ao já exposto no relatório, em nova diligência fiscal realizada, a DRJ reconheceu e quantificou os valores recebidos pela atuada para prestação de serviços de transporte internacional, em decorrência do contrato firmado com a empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), sediada nos Estados Unidos, confirmando que tais valores correspondem à receita auferida pela contribuinte decorrente dos serviços prestados a seus clientes.

No presente caso, contatou a decisão *a quo*, sob o fundamento de que, estando a empresa sujeita ao recolhimento do PIS e da Cofins na sistemática não-cumulativa, nos termos do art.1º Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os valores recebidos correspondentes ao preço do serviço de transporte internacional de carga contratado por seu cliente, caracterizando-se tais valores como receita por ela auferida e tratando-se de receita, devem ser registrados nas contas de resultado, como de fato foram as receitas em análise de acordo com sua escrituração.

No entanto, apesar de a parcela da receita remetida ao exterior efetivamente compor a receita de prestação de serviços auferida pela recorrente, tal parcela é isenta da tributação pelo PIS e pela Cofins, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/ 2001. Em consequência, entendeu que é cabível a exclusão dos valores lançados relativos às parcelas da receita comprovadamente remetidas pela autuada à UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), conforme diligência realizada, correspondendo tal valor ao total mensal da receita constante das notas fiscais juntadas aos autos, nas quais está expresso o custo total do serviço de transporte internacional, o qual inclui o frete internacional e outras despesas.

O artigo citado assim dispõe:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

Analisando as normas que regulam especificamente esta matéria, não se identifica qualquer disposição posterior à MP nº 2.158-35 dispendo de forma diversa. Da mesma forma, não há qualquer deliberação definitiva do legislativo a respeito da continuidade da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Dessa forma, não tendo sobrevindo nenhum ato normativo revogando, anulando ou restringindo essa disposição, a norma, permanece válida, vigente e eficaz as regras de isenção do PIS e da COFINS das receitas do transporte internacional de cargas, de modo que foram apenas essas as hipóteses relacionadas pelo legislador para cessar o vigor das medidas provisórias publicadas anteriormente à EC nº 32/01, como é o caso da MP nº 2.158-35.

Neste sentido, nos termos do art. 111, I, do Código Tributário Nacional - CTN, impõe-se a interpretação restritiva na legislação que disponha sobre isenção, pois tal as hipótese implica na ausência de pagamento de tributo, razão pela qual deve ser interpretada literalmente:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se posicionou sobre o assunto, em processo idêntico contra a mesma recorrente, cuja ementa é reproduzida a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

ISENÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL.

A partir de 01/02/1999, quando entrou em vigor o art. 14, da MP n.º 1.858/1999 (atual MP 2.158-35/2001), tornaram-se isentas das contribuições PIS e Cofins, as receitas decorrentes de transporte internacional de carga ou passageiros, sendo indiferente o fato de os serviços serem considerados exportados ou não, “o que implica em dizer, independente de o pagamento relativo à prestação de tal serviço ser arcado por empresa domiciliada no Brasil ou no exterior”.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS.

Nos termos das Leis n.º 10.637/2002 e 10.383/2003, A pessoa jurídica tributada com base no PIS e COFINS não cumulativos poderá descontar créditos decorrentes de custos ou insumos necessários ao exercício de sua atividade econômica. (...) (Acórdão n.º 3301-00.131 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 19515.001079/2006-18, Rel. Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Sessão de 9 de agosto de 2011).

abaixo: No mesmo sentido, já decidiu a Câmara Superior de Recurso Fiscais, conforme

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

RECEITAS DIRETAMENTE DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido cumulativo ou não cumulativo, não podem ser incluídas na base de cálculo das Contribuições do PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/2001. (Acórdão n.º 9303-008.257 – 3ª Turma, Processo n.º 15586.720704/2014-40, Rel. Conselheiro Demes Brito, Sessão de 20 de março de 2019).

Para melhor compreender o motivo que levou DRJ a entender que se trata de receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga auferida pela recorrente, transcrevo a seguir trechos da decisão recorrida:

(...)

DA PARCELA DO CRÉDITO LANÇADO REFERENTE AOS VALORES DECORRENTES DO CONTRATO FIRMADO COM A UPS SUPPLY CHAIN SOLUTIONS INC.

III - DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA IMPUGNANTE

O contribuinte, inicialmente, descreve as operações por ele praticadas, decorrentes de contrato firmado com sua matriz localizada nos Estados Unidos, concluindo que os valores decorrentes dos serviços por ele prestados (locais) não são passíveis de tributação pelo PIS e pela Cofins, por serem tais serviços acessórios ao serviço de transporte internacional prestado pela matriz. Acrescenta que os valores recebidos a título de frete internacional não integram seu patrimônio, fundamentando o recebimento destes valores na Circular n.º 3.280/2005 do Banco Central.

O contrato em questão, firmado em 01/05/2004 entre a autuada (contratada) e a empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), encontra-se anexado por cópia às fls. 563 a 597 (original e respectiva tradução). Dele transcrevem-se abaixo trechos relevantes para a presente análise:

“CONSIDERANDO que, para poder fornecer os serviços exigidos pelos clientes nas Américas, a SCS necessita que a Contratada execute serviços de frete e logística (inclusive serviços de transporte de frete rodoviário, marítimo e aéreo e de consolidação) e serviços de logística, tais como carga fracionada, transferência de carregamentos, desembarço aduaneiro, separação, entrega,

armazenamento e serviços de coleta (os “Serviços Locais”) dentro do Brasil (a “Área de Operações Locais”) e a Contratada quer prestar os serviços e tem capacidade e competência para prestá-los;

CONSIDERANDO que para prestar os serviços necessários aos clientes nas Américas, a Contratada necessita que a SCS execute serviços de frete e logística, tais como transporte, suprimentos, desembaraço aduaneiro, separação, entrega, armazenagem e serviços de coleta (os “Serviços Internacionais”) fora da Área de Operações Locais, e a SCS quer prestar os serviços e tem capacidade e competência para fazê-los;”

“1. Serviços

1.1 Abrangência dos Serviços

1.1.1 A pedido da SCS, a Contratada executará os Serviços Locais dentro da Área de Operações Locais. Se forem necessários quaisquer serviços, funções ou responsabilidades para o desempenho e fornecimento adequados dos Serviços Locais, eles serão considerados como estando incluídos nos Serviços Locais. Além disso, a contratada cooperará de boa fé, concordará com e implementará quaisquer serviços adicionais conforme possam vir a ser solicitados pela SCS de quando em quando. A Contratada poderá subcontratar ou de outra forma delegar suas obrigações conforme este Contrato sem o prévio consentimento por escrito da SCS.

1.1.2 A SCS executará os Serviços Internacionais para a contratada fora da Área de Operações Locais e por meio da rede mundial da SCS.”

“3. Remuneração

3.1 Pagamento pelos Serviços. Sujeito aos termos e condições deste Contrato e o cumprimento pela Contratada de suas obrigações aqui mencionadas, a Contratada receberá da SCS uma remuneração que não prejudicará a independência das partes, a ser paga na moeda acordada entre as partes, a uma taxa de câmbio acordada entre elas, pelos Serviços Locais que a Contratada execute e de acordo com as condições estabelecidas nesta Seção e no Anexo A que trata de Remuneração. Em contraprestação pelo cumprimento dos Serviços Internacionais pela SCS, a contratada concorda pagar os honorários estabelecidos no Anexo A.

(...)

3.3 Processo de Liquidação. Todas as quantias a pagar de acordo com este Contrato em relação aos serviços serão liquidadas por fatura entre sociedades, memorando, ou outra metodologia equivalente periodicamente. As partes poderão compensar as contas a pagar e a receber que têm entre si, conforme mutuamente acordado por escrito entre ambas.”

“Anexo A

Remuneração

1. Pelos Serviços Locais executados pela Contratada de acordo com este Contrato, a SCS compensará a Contratada por todos os custos/despesas por ela incorridos para executar os Serviços Locais (os “Custos”), mais 5% (cinco por cento) dos Custos.

2. A Contratada enviará à SCS, como honorários de transporte pela execução de Serviços Internacionais, uma quantia igual à receita faturada pela Contratada na Área de Operações Locais, menos todos os Custos incorridos pela Contratada para executar os Serviços Locais mais 5% (cinco por cento) dos Custos.” (Grifou-se)

Conforme demonstram os textos acima, retirados do contrato trazido pela autuada, trata-se de operações de transporte internacional de carga, ou seja, transporte de carga do exterior para o Brasil, e vice-versa, sendo que a empresa UPS Supply Chain Solutions

Inc. (SCS) fica responsável pelos serviços a serem prestados fora do território nacional, e a atuada, pelos serviços a serem prestados no território nacional. Ou seja, os serviços prestados no exterior e aqueles prestados no território nacional compõem um único serviço de transporte de carga contratado pelo cliente, que se inicia no exterior com destino ao Brasil, ou vice-versa. No entanto, os serviços relativos a cada trecho específico são prestados por uma das citadas empresas, conforme definido naquele contrato.

Trata-se, portanto, de acordo de cooperação entre ambas as empresas, visando viabilizar o serviço em questão, passando cada uma delas a ser responsável, entre si, por um respectivo trecho. Em decorrência, a UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS) compensará a atuada no valor equivalente a todos os custos e despesas desta para a prestação dos serviços a que está obrigada, ou seja, aqueles prestados em território nacional, acrescido de cinco por cento. A atuada, por sua vez, deve enviar à UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS) o valor correspondente à receita por ela faturada na Área de Operações Locais, ou seja, no território nacional, menos o valor a que teria direito na prestação dos serviços em território nacional.

O contrato prevê, ainda, que pode ser feita a compensação dos valores aos quais a atuada teria direito pela prestação dos serviços a que está obrigada com aqueles que deveria enviar à UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS). Os contratos de câmbio inicialmente juntados pela atuada (fls. 781 a 877) se referem apenas a operações de remessa de valores para o exterior, tendo como beneficiária (recebedor no exterior) a empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), demonstrando que os valores por ela devidos à matriz americana eram, a princípio, sempre superiores àqueles a que teria direito, não tendo sido demonstrada qualquer operação de recebimento de numerário do exterior, tendo a atuada como beneficiária. Outro detalhe relevante é o fato de que o contrato define como valor a ser remetido pela atuada a quantia referente à sua própria receita, decorrente dos serviços por ela prestados em território nacional e vinculados ao contrato, excluídos os custos incorridos para executar tais serviços e a remuneração a que tem direito.

Também na diligência determinada por esta Turma em 12/09/2017 (Resolução nº 12.000.933), comprovou-se que ocorreram no período fiscalizado, 2008, apenas remessas da atuada para a UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), conforme discriminado na Planilha Relação Contratos de Câmbio (anexo à fl. 3.435) e na Planilha Composição Contrato de Câmbio (anexo à fl. 3.961). Na Planilha Segregação Receitas - DACON 2008 está demonstrada a parcela da receita mensal da atuada encaminhada àquela empresa no exterior.

Conclui-se, pelos documentos apresentados nesta diligência, que todo o valor constante das notas fiscais de prestação de serviço de transporte internacional de cargas emitidas em cada mês (conhecimentos de embarque juntados aos autos) foi remetido ao exterior, conforme contratos de câmbio apresentados pelo contribuinte, sendo essa a parcela de sua receita mensal vinculada ao contrato em questão.

Em consequência, conclui-se que os valores recebidos pela atuada, registrados em suas contas de receita e que seriam posteriormente enviados à matriz, decorrem de pagamentos efetuados em moeda nacional e no território nacional, destacando-se que não constam nos autos operações de remessa de câmbio para o Brasil em seu nome. Tais valores correspondem, portanto, à receita auferida pela atuada decorrente dos serviços por ela prestados a seus clientes. Destaque-se que não há qualquer menção da atuada a situação diversa dessa conclusão, tendo ela informado na Planilha Relação Notas Fiscais x Embarques (anexo à fl. 3.435) os números das notas fiscais correspondentes aos serviços de transporte por ela prestados e o embarque vinculado a cada serviço.

Sendo a atuada a prestadora dos serviços, contratada no Brasil, tanto no caso de serviços iniciados no Brasil com destino ao exterior, como no caso de serviços iniciados no exterior com destino ao Brasil, ela receberá de seu cliente o valor integral do serviço, composto, por certo, também pelo custo relativo ao transporte internacional de carga, além do custo correspondente ao trecho nacional do percurso e demais despesas por ela

pagas para realizar o serviço contratado, conforme discriminado nas notas fiscais juntadas aos autos.

Assim, na verdade, o contrato firmado entre a atuada e a UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS) não descaracteriza os valores recebidos por aquela como receita de serviços, visto que a atuada continua sendo a prestadora na relação com seu cliente, independentemente do contrato firmado entre ela e a empresa internacional. Trata-se de fato de associação entre as citadas empresas, integrantes do mesmo grupo empresarial, buscando viabilizar a prestação do serviço de transporte de carga entre o Brasil e o exterior, aumentando a possibilidade de contratação destes serviços por cada uma delas e diminuindo seus respectivos custos, definindo, entre elas, a responsabilidade por cada trecho do trajeto.

Considerando tais fatos, conclui-se que os valores recebidos pela atuada para prestação dos serviços em tela são receitas de serviços. Tanto é assim, que o próprio contrato trazido na impugnação estabelece que os honorários a serem recebidos pela UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS) corresponderão à receita faturada pela atuada em território nacional, ou seja, aos valores recebidos pela atuada para prestação dos serviços contratados com seus clientes em território nacional, excluídos do valor a que esta tem direito pelos serviços a que se obriga, nos termos do contrato em questão.

Trata-se, assim, de duas relações: a primeira entre a atuada e a UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), a segunda entre a atuada e seu cliente. Os valores recebidos pela atuada decorrem da segunda relação contratual. Parte destes valores é enviada à UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS) a título de honorários pelos serviços a que está obrigada pela primeira relação contratual. Tal remessa, no entanto, não afeta, nem desnatura os valores recebidos pela atuada da condição de receita de serviços, decorrendo meramente de acordo particular firmado entre esta e a empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), relativo tão-somente à logística do serviço de transporte.

Observe-se, ainda, que o próprio contrato prevê a hipótese de que a contratação do serviço de transporte seja feita entre o cliente e a empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS). Nesse caso, permanece a definição dos serviços a serem efetuados por cada parte, sendo que à atuada caberia o valor equivalente a todos os custos e despesas desta para a prestação dos serviços nacionais, ou seja, aqueles prestados em território nacional, acrescido de cinco por cento. Aqui, o recebimento do valor total devido pelo cliente para a prestação do serviço de transporte cabe à UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), que enviaria à atuada a parcela a ela devida em decorrência do contrato em análise. Tais remessas não restaram comprovadas pela documentação juntada na impugnação, assim como pela diligência realizada. Ao contrário, restaram demonstradas apenas operações de remessa de valores à matriz americana.

Alega a atuada, ainda, que o único motivo para que tais valores sejam por ela recebidos é a autorização contida na Circular nº 3.280/2005 do Banco Central do Brasil, título I, capítulo 9, seção 2, item 3, alínea “b”, inciso III. Abaixo transcreve-se o dispositivo em questão:

REGULAMENTO DO MERCADO DE CÂMBIO E CAPITAIS INTERNACIONAIS

TÍTULO: 1 – Mercado de Câmbio

CAPÍTULO: 9 – Transferências Financeiras

SEÇÃO: 2 – Frete Internacional

(...)

*3. É permitido ao exportador ou ao importador **residente, domiciliado ou com sede no País** pagar o frete internacional:*

(...)

*b) **em moeda nacional**:*

(...)

III - Ao agente consolidador de carga residente, domiciliado ou com sede no País, no caso de exportação com despacho consolidado, ou ao agente desconsolidador da carga residente, domiciliado ou com sede no exterior, no caso de importação com despacho consolidado. (Grifou-se)

A norma transcrita não altera a conclusão acima exposta, considerando que apenas autoriza os clientes da atuada (exportador ou importador) a efetuar o pagamento correspondente ao frete internacional, parcela do preço do serviço de transporte internacional contratado, em moeda nacional, à própria contratada, sem a necessidade de fechamento de contrato de câmbio. Tal norma, portanto, não descaracteriza os valores em análise da condição de receitas auferidas pela atuada.

Cabe destacar, mais uma vez, que, apesar de a matriz ser a responsável pelo trecho internacional do trajeto e a atuada pelo trecho nacional e demais despesas pagas no Brasil, conforme acordo particular entre elas firmado, esta permanece sendo responsável por todo o serviço prestado perante seu cliente, o qual efetua o pagamento correspondente, que inclui, entre outros custos, o valor do frete internacional, integrando, portanto, o preço do serviço prestado pela atuada a seu cliente, caracterizando-se, em consequência, como receita operacional, conforme demonstram as notas fiscais de serviços emitidas pela atuada, anexadas às fls. 3.455 a 3.960.

(...)

V – DA ISENÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS

Como já visto acima, nos termos do contrato acima mencionado, à atuada é devido o valor equivalente aos custos e despesas incorridos na prestação dos serviços a que está obrigada em decorrência do contrato firmado com a UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), ou seja, aqueles prestados em território nacional, acrescido de cinco por cento. Alega a impugnante que também sobre tais valores não incidiriam PIS e Cofins, visto que representam uma contraprestação pela realização da parte interna dos serviços de transporte internacional, realizado pela matriz. Acrescenta que, tratando-se de frete internacional, estão alcançados pela isenção prevista no artigo 14, V e § 1º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

(...)

Observe-se que o beneficiário da isenção contemplada pelo inciso V do artigo 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001 é quem realiza a atividade de transporte internacional de cargas ou passageiros. Por ter sido destacado dos demais serviços, e incluído em inciso próprio, o serviço de transporte internacional não se submete às condições do inciso III, aplicáveis aos serviços em geral, a saber: não se exige que o tomador do serviço seja pessoa física ou jurídica residente ou domiciliado no exterior; nem requer-se especificamente o ingresso de divisas como meio de pagamento, sendo suficiente que o transporte se realize em rota internacional.

Sobre tal questão já se manifestou a Cosit em inúmeras ocasiões, citando-se como exemplo a Solução de Divergência n.º 3/2017:

10. Salienta-se que o transporte internacional de cargas, objeto de presente demanda, encontra-se amparado por isenção das contribuições consoante prescrições constantes no inciso V e no § 1º do art. 14 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

No mesmo sentido manifestou-se o CARF em decisão relativa à própria empresa atuada nestes autos, no Acórdão n.º 3301-00.131, da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 09/08/2011, com a seguinte ementa:

(...)

Desse modo, conclui-se que, apesar de a parcela da receita remetida ao exterior efetivamente compor a receita de prestação de serviços auferida pela atuada, conforme analisado nos itens acima, tal parcela é isenta da tributação pelo PIS e pela Cofins, nos termos da norma acima transcrita. Em consequência, é cabível a exclusão dos valores lançados relativos às parcelas da receita comprovadamente remetidas pela atuada à

UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), conforme diligência realizada, correspondendo tal valor ao total mensal da receita constante das notas fiscais juntadas aos autos, nas quais está expresso o custo total do serviço de transporte internacional, o qual inclui o frete internacional e outras despesas.

Destaque-se que, ao concluir-se pela isenção da receita remetida ao exterior, conclui-se, em consequência, que tais valores caracterizam-se como receita de serviços da autuada, como acima demonstrado, não sendo tributada unicamente em razão da isenção.

Desse modo, não resta dúvida que se trata de receita de prestação de serviços de transporte internacional auferida pela contribuinte, conforme analisado acima, sendo tal parcela isenta da tributação pelo PIS e pela Cofins, nos termos do artigo 14, inciso V, da MP 2.158 e portando deve ser excluída do lançamento, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso de Ofício nesse ponto.

IV – Dos serviços utilizados como insumos e das diligências solicitada:

a) dos créditos extemporâneos:

Trata-se de despesa incorrida em 2007 que tiveram os créditos aproveitados em janeiro e fevereiro de 2008 e que não foram informados ou utilizados nos DICON referente ao período de apuração correspondente, caracterizando-se assim créditos extemporâneos.

Consta no relatório fiscal de fls. 2.709 a 2.713, decorrente da segunda diligência solicitada, que a autoridade fiscal apurou que o crédito em questão foi utilizado apenas em 2008, estando, portanto, correta a pretensão do contribuinte, nesse aspecto. As despesas respectivas estão relacionadas no Anexo 1-A, totalizando R\$ 535.751,38 para jan/2008 e R\$ 14.659,06 para fev/2008, caracterizando-se todas como insumos. A DRJ por seu turno acatou integralmente o Relatório de Diligência e reverteu a glosa referente a tais despesas.

Sobre a utilização de créditos extemporâneos, este é autorizado pelo § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Vejam que, em interpretação literal e sistemática, o parágrafo quarto estabeleceu o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes.

Apesar dos valores lançados a crédito nos meses de jan/2008 e fev/2008 se referirem a despesas e custos relativos a nov e dez/2007, o fato é que a legislação atinente aos tributos não veda tal aproveitamento conforme ilustrado pelo julgador, desde que não haja a duplicação de valores, ou seja, o aproveitamento do mesmo crédito em 2007 e 2008.

Não me parece razoável que, após a conclusão da diligência solicitada pela decisão *a quo*, confirmando que tais valores não foram aproveitados nos períodos anteriores e havendo ainda crédito a ser utilizado (excedente), o contribuinte não possa aproveitá-lo deduzindo-o nos períodos posteriores, conforme autoriza o § 4º acima transcrito, observando-se apenas o prazo decadencial para sua utilização.

Anote-se que a própria administração fazendária reconhece o direito de aproveitar créditos extemporâneos, conforme o previsto no Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de

Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e 1 (**Créditos extemporâneos**). (grifou-se)

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, visto que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo.

b) da ausência da descrição do serviço prestado:

A autoridade fiscal manteve a glosa do valor de R\$ 14.266,23 no mês de mar/2008 referente ao documento n.º 40530, em razão de o mesmo não especificar o tipo do serviço prestado e não na natureza do serviço.

No curso da diligência foi apresentada pela contribuinte planilha constando o valor de R\$ 14.226,23, relativo à transação n.º 111_40530, realizada em março, referente a despesa com armazenagem de carga (planilha de fls. 1.665 a 1.700), sendo que a descrição do serviço contratado constou da documentação suporte aos pagamentos.

A DRJ considerando que o n.º do documento mencionado pela autoridade fiscal e o valor, e ainda a relação trazida pela contribuinte, a qual serviu de base para o relatório fiscal de diligência, concluiu que se trata da mesma despesa com armazenagem no valor de R\$ 14.226,23 (mar/2008), paga à empresa Nasif Transportes Ltda, tendo havido erro na transcrição do valor na planilha elaborada pelo auditor e não pela na natureza do serviço, considerando que as despesas com armazenagem não foram objeto de glosa específica, tendo sido consideradas pela autoridade fiscal nos créditos admitidos, reverteu a glosa efetuada, uma vez que aplicada no serviço prestado pela recorrente.

Considerando o acima exposto, entendo que não há reparo a fazer na decisão recorrida que afastou a glosa relativa as despesas com armazenagem de carga, tendo em vista que os no seu contrato social consta que a principal atividade da recorrente é o agenciamento e consolidação de transporte nacional e internacional de cargas rodoviárias, marítimas, aéreas e ferroviárias; serviços, e tal serviço conforme explicações dadas é imprescindível para a sua atividade e deve ser considerado insumo nos termos art. 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833/03. Além do mais, o fato de a Autoridade Fiscal ter admitido o serviço de armazenagem em um caso e em outro ter glosado a despesa indica que não foi sua natureza que determinou tal diferenciação.

Por concordar com as razões expendidas supra, nego provimento ao recurso de ofício nesse ponto.

c) da divergência no serviço descrito nas notas fiscais:

A autoridade fiscal manteve a glosa do valor total de R\$ 228.788,60 no mês de mai/2008, sob a alegação de que a descrição do serviço na planilha apresentada pelo contribuinte não condiz com o documento fiscal.

No curso da diligência a contribuinte afirma que houve equívocos na transposição da descrição dos serviços para a planilha por ela apresentada. Explica que os documentos 45026, 44801, 44964, 44963 e 44617 corresponderiam a serviço de transporte rodoviário de carga nacional, tendo sido transcritos como manutenção de frota. Os documentos 44476, 44493, 44488

e 44486 corresponderiam a serviço de operador logístico, recebimento, expedição e armazenagem de carga, tendo sido transcritos como armazenagem. O documento 44959 corresponde a serviço de estadia de veículo, tendo sido transcrito como manutenção de frota. Alega que tais equívocos não afastam a realidade fática, tratando-se efetivamente de insumos, conforme documentação juntada.

A decisão *o quo* entende que deve ser revertidas as glosas relativas aos documentos 45026, 44801, 44617, 44486, 44493, 44488 e 44959, reconhecendo ao contribuinte despesas no valor total de R\$ 193.365,43 para maio/2008.

Consta da decisão que às despesas relacionadas como “manutenção de frota” na planilha apresentada à Fiscalização pela empresa para os documentos 45026, 44801 e 44617, a documentação trazida na impugnação complementar comprova que tais despesas efetivamente correspondem a transporte nacional de cargas, pagas a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, comprovando-se erro na elaboração daquela planilha, daí decorrendo o único fundamento da manutenção da glosa. Tratando-se de despesa que corresponde a insumo utilizado no serviço prestado pela autuada, já considerada pela autoridade fiscal na diligência, devem ser revertidas as respectivas glosas.

Consigna, ainda, que os documentos 44486, 44493 e 44488, constam serviços pagos por pallets (recebimento, expedição e armazenagem) e etiquetas de identificação, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país. Tratando-se de serviços utilizados na prestação do serviço fornecido pela autuada, devem ser revertidas as glosas, considerando que seu único fundamento foi a divergência apontada pela autoridade fiscal.

Por fim, quanto ao documento 44959, a documentação trazida demonstra a contratação de serviços de estadia de veículos pagos à empresa Dry Port São Paulo S/A (armazém alfandegado). Relativamente a esta despesa, aplicam-se as considerações trazidas no item “estadia de veículo”, no entender da DRJ tais despesas são efetivamente aplicadas no serviço prestado pela autuada, uma vez que correspondem ao custo da permanência do veículo de transporte enquanto aguarda a finalização de procedimentos aduaneiros e fiscais, sendo tal procedimento, portanto, necessário ao serviço de transporte de carga e, portanto, também as despesas dele decorrentes, caracterizando-se como insumos.

Analisando a *quaestio*, como dito em linhas acima, os serviços descritos são necessários para o desenvolvimento da sua atividade, visto que sem torna-se inviável a atividade empresária da contribuinte, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância e interpretando de modo ampliativo o conceito contido no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, demonstra que as referidas despesas correspondem a insumo utilizado no serviço prestado, já considerada pela autoridade fiscal na diligência, motivo pelo qual nego provimento também ao Recurso de Ofício nesse ponto.

d) dos serviços considerados insumos pela DRJ:

Em relação às despesas glosadas, estas foram discriminadas e totalizadas, trata-se de crédito referente: (i) escolta e gerenciamento de risco, seguro de carga e seguro de frota; (ii) estadia de veículos; (iii) aluguel; (iv) delivery fee e handling fee; (v) demurrage; (vi) serviço de despachante – desembaraço aduaneiro; (vii) movimentação de carga – capatazia; (viii) fumigação; (ix) postagens - encomendas; (x) consolidação e desconsolidação; e, (xi) operacionalização e comissão paga aos agentes de carga.

Com exceção exportação marítima a Tais despesas de serviços foram aceitas pela DRJ para composição do crédito pleiteado pela recorrente e foram tratadas de forma isolada, os quais abordaremos logo abaixo.

Inicialmente, cabe ressaltar que a recorrente é pessoa jurídica de direito privado, que segundo seu contrato social, presta os seguintes serviços: “(i) *comissária de despachos aduaneiros, (ii) agenciamento e consolidação de transporte nacional e internacional de cargas rodoviárias, marítimas, aéreas e ferroviárias, (iii) assessoria de comércio exterior, (iv) representação e gerenciamento de cargas aéreas e marítimas, (v) transporte rodoviário nacional e internacional, (vi) atividades de armazéns gerais, (vii) execução de atividade denominadas courier, ou seja, a prestação de serviços de transporte nacional e internacional porta-a-porta de remessa expressa de documentos de qualquer natureza, encomendas, pacotes e mercadorias, de caráter urgente, na importação e na exportação, inclusive pelo sistema de carga despachada sob conhecimento aéreo, e, (ix) a prestação de serviço de entrega expressa nacional; e (2) participação em outras sociedades na qualidade de quotista ou acionista*”.

A respeito deste ponto assim se pronunciou a Delegacia de Julgamento:

i) escolta e gerenciamento de risco, seguro de carga e seguro de frota:

A Fiscalização concluiu pela manutenção de glosas relativas a “escolta” (jan, jul, ago e set), “gerenciamento de risco” (jul) e seguro (jan, mar, abr, mai, jul, ago, out, nov e dez), por entender que tais despesas não gerariam crédito, nos termos da legislação aplicável.

A autuada sustenta que, considerando a atividade por ela praticada, é imprescindível escolta armada e um planejamento de segurança, observando que algumas das mercadorias por ela transportadas não são fungíveis, ou seja, não são passíveis de substituição e, mesmo havendo seguro, este será ineficaz em razão de tal característica. Quanto ao gerenciamento de risco, é necessário em razão de a empresa não possuir expertise em segurança para avaliar o risco de determinadas operações.

Em relação aos seguros glosados, informa que se trata de seguros de carga e de frota e alega a essencialidade de tais despesas para a execução de sua atividade, visando assegurar a reparação de dano, considerando que eventualmente transporta mercadorias de valor elevado e, no caso de sinistro, não teria como reembolsar os danos causados sem prejuízo da própria atividade.

Considerando a nova definição de insumos trazida pelo STJ, entendo que todas as despesas em questão (escolta, gerenciamento de risco e seguro) caracterizam-se como essenciais ao serviço fornecido pelo contribuinte, na medida em que sua ausência afetaria a qualidade do serviço prestado, ou, no mínimo, tais despesas podem ser classificadas como relevantes, em razão da natureza do serviço prestado.

Assim, devem ser revertidas as glosas relativas a estas despesas: **R\$ 168.452,21 (jan/2008), R\$ 70.905,87 (mar/2008), R\$ 16.066,14 (abr/2008), R\$ 60.762,39 (mai/2008), R\$ 29.695,65 (jul/2008), R\$ 18.107,83 (ago/2008), R\$ 9.075,50 (set/2008), R\$ 23.758,67 (out/2008), R\$ 12.960,52 (nov/2008) e R\$ 40.424,62 (dez/2008).**

Com relação ao serviço de escolta, recentemente foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 153, de 24 de setembro de 2021, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, dispondo, na parte relativa à Cofins:

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017. SERVIÇOS DE ESCOLTA.

A escolta veicular, objetivando a proteção da frota da transportadora e da carga por ela transportada, contratada junto a pessoas jurídicas prestadoras deste serviço, como espécie de segurança automotiva de veículos de transporte de cargas, está alcançada pelo critério da essencialidade para a prestação do serviço que constitui a atividade-fim da consulente, subsumindo-se, portanto, ao conceito de insumo ora adotado para fins de aplicação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Da mesma forma a Solução de Consulta Cosit nº 168, 31 de maio de 2019, com relação aos valores despendidos com pagamento a pessoas jurídicas com seguro de cargas, seguro de veículos para transporte de cargas e com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. GASTOS COM SEGUROS E EMPLACAMENTO.

Geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC), seguro de veículos para transporte de cargas e com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça; Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à contratação de serviços de despachantes não se conceituam como insumos para efeitos do aproveitamento de créditos da Cofins, haja vista não serem abarcados pelos critérios da relevância e essencialidade; Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à aquisição e alteração de placas podem ser considerados insumos para fins de aproveitamento de créditos da Cofins, dado se tratarem de gastos abarcados pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do referido item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Consulente.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se posicionou sobre tais dipêndios, cujas ementas são reproduzidas a seguir:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/03/2005

DESPESAS. COMBUSTÍVEIS. VEÍCULOS. TRANSPORTE. MERCADORIAS. SERVIÇOS. ESCOLTA. VEÍCULOS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com combustíveis utilizados em veículos de transporte de produtos acabados/vendidos, assim como as despesas com serviços de escolta dos veículos de entrega, classificam-se como despesas de fretes nas operações de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. (Acórdão nº 9303-009.456 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 11962.000340/2005-00, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 18 de setembro de 2019).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/07/2004

COFINS. SEGURO DE CARGAS. INSUMO.

O seguro obrigatório pago pela transportadora de cargas é considerado insumo na prestação de serviços de transporte de cargas, para fins de apuração de crédito da

Cofins. (Acórdão n.º 9303-003.309 – 3ª Turma, Processo n.º 10932.000017/200512, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 25 de março de 2015)

PEDÁGIO. SEGUROS. SERVIÇOS DE RASTREAMENTO. SERVIÇOS DE SEGURANÇA E ESCOLTA. SERVIÇO DE AVALIAÇÃO DE RISCO PARA SEGUROS.

Os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, a seguros de qualquer espécie, a pedágio, a serviços de segurança e escolta, a serviços de avaliação de risco para seguro geram créditos de PIS/Pasep e de Cofins nas empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário de cargas. (Acórdão n.º 3302-009.336 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 19311.720044/2015-69, Rel. Conselheiro Raphael Madeira Abad, Sessão de 22 de setembro de 2020).

Portanto, geram direito ao desconto de crédito de não cumulatividade da Contribuição para o Pis/Cofins, os valores despendidos pagamento a pessoas jurídicas com serviços escolta e gerenciamento de risco, seguro de carga e seguro de frota, por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça; expressamente autorizados pelo inciso II dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

ii) estadia de veículo:

A Fiscalização manteve glosas relativas a “estadia de veículo” (jun, set e out), por entender que tais despesas não gerariam crédito, nos termos da legislação aplicável.

A autuada informa que a estadia de veículo pode ser exigida em duas situações: em operação rodoviária internacional e enquanto o veículo permanecer estacionado no armazém aguardando o desembarço aduaneiro da mercadoria.

Quanto à glosa da despesa correspondente à estadia em razão do transporte rodoviário internacional (Mercosul), alega que tal gasto é inerente à operação e ocorre quando o veículo aguarda a autorização para cruzar a fronteira. Em relação ao veículo estacionado no armazém (DryPort) que aguarda o desembarço aduaneiro, alega que tal despesa também é indispensável à sua atividade, pois muitas vezes o desembarço não ocorre no prazo previsto, o que a obriga aguardar a liberação da carga para que seja possível fazer o transporte da carga.

As despesas com estadia de veículo são efetivamente aplicadas no serviço prestado pela autuada, uma vez que correspondem ao custo da permanência do veículo de transporte enquanto aguarda a finalização de procedimentos aduaneiros e fiscais, sendo tal procedimento, portanto, necessário ao serviço de transporte de carga e, portanto, também as despesas dele decorrentes, caracterizando-se como insumos.

Assim, deve ser revertida a glosa das despesas nos seguintes valores: **R\$ 9.000,00 (jun/2008), R\$ 6.300,00 (set/2008) e R\$ 6.300,00 (out/2008).**

Compreendo que os valores relativos a contratação de serviço de estadia de veículo constituem despesas aplicadas no serviço prestado pela recorrente, gerando créditos passíveis de descontos das contribuições.

Em consonância com a decisão *a quo*, novamente, sirvo-me do entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º 9303-008.304:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

(...)

DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (...)” (Processo n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas; sessão de 20/03/2019)

Desse modo correta a decisão de piso.

iii) aluguel:

A Fiscalização manteve glosa relativa a “aluguel” (dez), por entender que tal despesa não geraria crédito, nos termos da legislação aplicável.

A autuada afirma que o AFRF glosou as despesas com aluguel de imóveis – aluguel de espaço e de sala no Aeroporto de Guarulhos – e de área para estacionamento de caminhões, alegando que o crédito relativo a tal despesa está previsto no inciso IV dos artigos 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03.

Inicialmente, esclareça-se que a única glosa mantida pela autoridade fiscal sob a justificativa de tratar-se de aluguel consta no mês de dezembro: doc. n.º 58256, no valor de R\$ 6.300,00. Na planilha trazida pelo contribuinte consta informado, para este documento, tratar-se de aluguel, sem especificação de seu objeto.

Quanto à apuração de crédito decorrente de despesa de aluguéis, dispõem as normas acima que dão direito a crédito aquelas relativas a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Na documentação juntada na impugnação complementar, a empresa demonstra que o valor glosado é parte do total pago à empresa Dry Port São Paulo S/A, referente a aluguel em Guarulhos, não sendo possível, no entanto, concluir a qual espaço corresponde cada um dos valores pagos (R\$ 2.700,00 e R\$ 6.300,00), destacando-se que somente o valor de R\$ 6.300,00 foi objeto de glosa.

Na planilha referente aos aluguéis (Anexo 2D), elaborada pela autoridade fiscal na segunda diligência solicitada, constata-se que o valor glosado corresponde a aluguel de pátio no Aeroporto de Guarulhos, cabendo, portanto, a reversão da glosa, no valor de **R\$ 6.300,00, para dez/2008.**

No caso, por se tratar de valores de aluguéis de prédio utilizados nas atividades da empresa, devidamente comprovado nos autos, geram crédito com base no inciso IV do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e o inciso IV do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

iv) delivery fee e handling fee:

A Fiscalização manteve glosas relativas a “*delivery fee*” (fev, mar, abr, ago, set, out, nov e dez) e a “*handling fee*” (dez), por entender que tais despesas não gerariam crédito, nos termos da legislação aplicável.

A autuada informa que as despesas com *delivery fee* são cobradas pelas companhias aéreas e marítimas, discriminadas no conhecimento de carga, para efetuar a entrega de documentos indispensáveis ao embarque da mercadoria transportada, não havendo como dar continuidade aos trâmites aduaneiros sem os mencionados documentos. Já a *handling fee* é paga ao agente de carga e abarca a recepção da carga no aeroporto, etiquetagem, acompanhamento junto ao despachante aduaneiro durante o desembarque, entre outras atividades.

Observa, ainda, que houve glosas de despesas indicadas erroneamente nas planilhas como *delivery fee* e *handling fee*, mas que correspondem a despesas de seguro e operacionalização (agente de cargas) respectivamente. Na planilha de dez/2008 foi apontado o valor de R\$ 33.386,26 a título de *delivery fee*, tratando-se, na verdade, de

despesas com seguros, conforme documentação apresentada. No mesmo mês, indicou como *handling fee* uma despesa que era *delivery fee* no valor de R\$ 8.259,17, conforme prova anexa.

Os valores pagos pelo importador a título de *delivery fee* e *handling fee* correspondem, respectivamente, à taxa de entrega da mercadoria e a despesas de manuseio da carga. Trata-se, portanto, de custos inerentes ao desembaraço aduaneiro de cargas, sendo as despesas correspondentes, portanto, aplicadas diretamente no serviço prestado pela autuada, possibilitando o creditamento.

Em consequência, devem ser revertidas as glosas correspondentes a tais despesas. Os valores glosados a título de *delivery fee* e *handling fee* constam relacionados pela Fiscalização no relatório da primeira diligência (fls. 1.901 a 1.913) e foram confirmados na segunda diligência (Anexo 2 A-M).

Assim, as seguintes despesas devem ser consideradas como base para crédito: **R\$ 11.116,37 (fev/2008), R\$ 21.091,78 (mar/2008), R\$ 16.783,04 (abr/2008), R\$ 5.409,60 (ago/2008), R\$ 14.151,37 (set/2008), R\$ 18.441,06 (out/2008), R\$ 20.141,16 (nov/2008) e R\$ 58.047,07 (dez/2008).**

v) demurrage:

A Fiscalização manteve glosas relativas a “*demurrage*” (fev, mai, jun, jul, out, dez), por entender que tais despesas não gerariam crédito, nos termos da legislação aplicável.

A autuada alega que se trata de despesas relativas à sobrestadia do contêiner, correspondendo ao aluguel que o contratante do transporte (contribuinte) deve pagar ao armador (proprietário do navio), por ficar com seu contêiner por mais tempo que o acordado. Entende que os artigos 3º, IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 fundamentam o creditamento, pois corresponde a aluguel de equipamento.

As despesas relativas a *demurrage* correspondem aos valores pagos pelo importador a título de indenização por detenção do contêiner além do prazo estipulado. Trata-se, portanto, de despesa diretamente aplicada no serviço prestado pela autuada, cabendo a apuração de crédito. A empresa não junta qualquer documento fiscal comprobatório da despesa alegada. No entanto, tais valores foram apurados pela autoridade fiscal na segunda diligência solicitada.

Em consequência, devem ser revertidas as glosas correspondentes a tais despesas. Os valores glosados a título de *demurrage* constam relacionados pela Fiscalização no relatório da primeira diligência (fls. 1.901 a 1.913) e foram confirmados na segunda diligência (Anexo 2 A-M).

Assim, as seguintes despesas devem ser consideradas como base para crédito: **R\$ 19.186,00 (fev/2008), R\$ 50.470,40 (mai/2008), R\$ 45.156,28 (jun/2008), R\$ 53.675,25 (jul/2008), R\$ 13.666,57 (out/2008) e R\$ 85.284,45 (dez/2008).**

vi) serviço de despachante – desembaraço aduaneiro:

A Fiscalização manteve glosas relativas a “desembaraço” (fev, mar, dez) e “serviço de despachante” (mar, abr, mai, jun, jul, ago, set, out, nov, dez) por entender que tais despesas não gerariam crédito, nos termos da legislação aplicável.

A autuada alega que é indispensável a contratação de profissional habilitado para promover o desembaraço aduaneiro de mercadorias, não lhe sendo facultado contratar ou não estes profissionais, cuja atividade é regulada e privativa da categoria, ou seja, terceiros sem habilitação não estão autorizados a atuar como despachantes, nos termos do Decreto nº 646/92 e das IN nºs 1.209/11 e 1.273/12. Cita a Solução de Consulta nº 2/2011/10ª RF.

O Decreto nº 646/92, mencionado pela autuada, dispõe que:

Art. 2º Para os efeitos deste Decreto, entende-se por interessado, o importador ou o exportador de mercadorias e o viajante procedente do exterior, das Áreas de Livre Comércio ou da Zona Franca de Manaus, relativo aos seus bens.

(...)

Art. 4º O interessado, pessoa física ou jurídica, somente poderá exercer atividades relacionadas com o despacho aduaneiro:

I - por intermédio do despachante aduaneiro;

II - pessoalmente, se pessoa física, ou, se jurídica, também mediante:

a) dirigente;

b) empregado;

c) empregado de empresa coligada ou controlada, tal como definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

d) funcionário ou servidor especificamente designado, quando for órgão da administração pública, missão diplomática ou representação de organização internacional.

Vê-se, portanto, que a contratação dos serviços de despachante aduaneiro é uma opção do importador, o qual pode, no caso de pessoa jurídica, optar por exercer as atividades relacionadas ao despacho aduaneiro por meio de seu dirigente ou empregado.

Apesar de se tratar de despesa não obrigatória, trata-se de dispêndio aplicado à atividade exercida pela autuada, vinculado à liberação aduaneira da carga transportada, gerando direito ao correspondente crédito. A empresa não junta qualquer documento fiscal comprobatório da despesa alegada. No entanto, tais valores foram apurados pela autoridade fiscal na segunda diligência solicitada.

Em conseqüência, devem ser revertidas as glosas correspondentes a tais despesas. Os valores glosados a título de despachante/desembarço aduaneiro constam relacionados pela Fiscalização no relatório da primeira diligência (fls. 1.901 a 1.913) e, em sua maioria, foram confirmados na segunda diligência (Anexo 2 A-M). Os valores relativos a fev/2008 não foram confirmados, não constando os documentos 38304, 38322 e 38767 na planilha do Anexo 2 A-M, o mesmo ocorrendo com o documento 47631, relativo a jun/2008.

Assim, as seguintes despesas devem ser consideradas como base para crédito: **R\$ 251.672,73 (mar/2008), R\$ 66.623,72 (abr/2008), R\$ 40.594,67 (mai/2008), R\$ 14.313,74 (jul/2008), R\$ 6.326,41 (ago/2008), R\$ 6.248,81 (set/2008), R\$ 128.633,33 (out/2008), R\$ 53.281,47 (nov/2008) e R\$ 46.737,61 (dez/2008).**

Conforme mencionado acima, a contribuinte exerce atividade relacionada com o agenciamento e consolidação de transporte nacional e internacional de cargas rodoviárias, marítimas, aéreas e ferroviária e contrata perante empresas nacionais a prestação de serviços de assessoria aduaneira para o desembarço de mercadorias por ela transportadas, sendo que o próprio transporte, inclusive internacional, é sua atividade. Tendo em conta as notas fiscais juntadas, não resta dúvida quanto ao direito de a requerente se apropriar dos créditos correspondentes aos valores pagos relativos às despesas logísticas em questão, por serem inerentes à entrada ou saída de mercadorias do país.

Uma vez demonstrada a correta interpretação do conceito de insumos passíveis de propiciar o desconto de créditos na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, bem como a efetiva aquisição dos serviços logísticos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, procedimento que deu ensejo ao recolhimento das contribuições sociais em análise, correto o posicionamento da decisão de piso em cancelar as glosas empreendidas pelo agente fiscal.

Esse entendimento já vinha seguido pelo CARF, como pode ser verificado nos Acórdãos n.ºs. 9303-011.412 e 3301-009.563. Seguindo-se a trilha encontrada nos critérios estabelecidos no didático precedente e considerando-se que as despesas aduaneiras estão relacionadas à atividade de transporte internacional, conclui-se que as condições relativas à utilização, à indispensabilidade e à relação com o objeto social da empresa estão presentes, do que decorre a legitimidade do creditamento dos valores despendidos, para fins de apuração dos valores devidos das duas contribuições sociais.

Em suma, entendo que é legítima a tomada de crédito em relação às despesas aduaneiras, portanto correta a decisão de piso.

vii) movimentação de carga – capatazia:

A Fiscalização manteve glosas relativas a “capatazia” (mar, abr, mai, jul, set, out, nov, dez) e “movimentação de carga” (abr, jul, out), por entender que tais despesas não gerariam crédito, nos termos da legislação aplicável.

A autuada informa que a movimentação de carga pode se dar em dois momentos: na origem, onde se encontra o exportador, e no destino, onde se encontra o importador, tratando-se de tarifa aeroportuária imposta pela Lei n.º 6.009/73, exigida em decorrência da movimentação e manuseio das mercadorias e devida pelo consignatário ou o transportador no caso de carga aérea em trânsito.

Alega que a capatazia é condição indispensável para que preste os serviços de agenciamento e consolidação de transporte nacional e internacional de cargas, sendo também despesa obrigatória, estipulada pela administração do porto ou aeroporto, cuja obrigatoriedade é endossada pela ANAC, baseada na quantidade de mercadoria recebida, determinável após a chegada do navio ou aeronave em território nacional.

Trata-se efetivamente de despesas aplicadas ao serviço prestado pela autuada, visto que são inerentes às atividades necessárias à liberação da carga transportada. A empresa não junta qualquer documento fiscal comprobatório da despesa alegada. No entanto, tais valores foram apurados pela autoridade fiscal na segunda diligência solicitada.

Em consequência, devem ser revertidas as glosas correspondentes a tais despesas. Os valores glosados a título de movimentação de carga/capatazia constam relacionados pela Fiscalização no relatório da primeira diligência (fls. 1.901 a 1.913) e, em sua maioria, foram confirmados na segunda diligência (Anexo 2 A-M). Os documentos 42278, de abr/2008, 48589, de jul/2008, e 54857, de out/2008, não constam na planilha do Anexo 2 A-M.

Assim, as seguintes despesas devem ser consideradas como base para crédito: **R\$ 21.185,00 (mar/2008), R\$ 5.175,00 (abr/2008), R\$ 11.808,00 (mai/2008), R\$ 12.066,11 (jul/2008), R\$ 5.175,00 (set/2008), R\$ 18.240,00 (out/2008), R\$ 66.201,62 (nov/2008), R\$ 15.869,00 (dez/2008).**

Em consonância com a decisão *a quo*, cito o entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º 9303-008.645:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI, DESCARGA DE CARVÃO, ARMAZENAGEM E CAPATAZIA. CUSTOS/DESPESAS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com equipamentos de proteção individual, descarga de carvão, armazenagem e capatazia, vinculados ao escoamento dos insumos do porto, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, e do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo

II, do RICARF, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição. (Acórdão nº 9303-008.645 – 3ª Turma, Processo nº 15504.726398/2014-18, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 16 de maio de 2019)

No mesmo sentido:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.

Os serviços de capatazia e estivas geram créditos de Cofins, no regime não-cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei.” (Acórdão nº 3302-006.736, Processo nº 10880.723245/2014-16;; Rel. Conselheiro Raphael Madeira Abad; Sessão de 27/03/2019)

Assim, os custos incorridos com capatazia, para efeito de aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins, constituem insumos do seu processo produtivo. Tais custos/despesas são necessários e imprescindíveis às suas atividades econômicas.

Correta a reversão da glosa em relação aos gastos incorridos com capatazia.

viii) fumigação:

A Fiscalização manteve glosa relativa a “fumigação” (dez), por entender que tal despesa não geraria crédito, nos termos da legislação aplicável.

A autuada informa que, dependendo do país destinatário, deve realizar tratamentos fitossanitários das embalagens de madeira – *pallets* utilizadas no transporte, em atendimento a exigências internacionais determinadas pela CIPV, da qual o Brasil é signatário.

Observa que o cumprimento dessas exigências sanitárias é obrigatório, estando os importadores sujeitos a sanções, em caso de descumprimento.

Trata-se aqui, portanto, de despesa relativa a procedimento de higienização das embalagens de madeira utilizadas no transporte das cargas, obrigatório em decorrência de norma sanitárias, caracterizando-se, assim, como relevante para o serviço prestado pelo contribuinte, por imposição legal.

Em consequência, deve ser revertida a respectiva glosa, no valor de **R\$ 14.907,00 (dez/2008)**.

ix) postagens – encomendas:

A Fiscalização manteve glosas relativas a “serviços de postagem/encomendas” (jan a mar, set, out), por entender que tais despesas não gerariam crédito, nos termos da legislação aplicável.

A autuada alega que tais dispêndios foram necessários para que pudesse prestar os serviços contratados pela empresa Sony Ericson, que consistia em trocar aparelhos de telefone celular em razão de garantia legal. Esta empresa se obrigava a remeter o produto novo ao consumidor em substituição àquele que não poderia ser consertado, comprometendo-se a receber o bem inutilizado para remetê-lo a empresa que realizava seu condicionamento.

A autuada foi contratada para prestar serviço de logística na operação mencionada, retirando e entregando os aparelhos (velhos e novos) em diversas localidades do país. Em razão do elevado número de localidades e trocas, a autuada contratou os Correios para fazer as entregas. Os valores glosados correspondem ao gasto com os Correios, que atuaram como transportadora das mercadorias, essencial para a prestação do serviço assumido.

A alegação trazida pela atuada se refere a contrato firmado com a empresa Sony Ericson, para prestação de serviços de troca de aparelhos celulares defeituosos, juntado aos autos em sua impugnação complementar. Conforme consta no referido contrato, o transporte dos aparelhos poderia ser efetuado por meio dos serviços da própria atuada, ou por meio da contratação dos Correios. Desta forma, vê-se que a contratação dos serviços dos Correios integra o objeto do contrato firmado entre a atuada e seu cliente, compondo, portanto, o serviço por ela prestado.

Destaque-se que o serviço de postagem pago aos Correios gera direito a crédito na apuração não cumulativa quando esteja aplicado ao serviço de transporte prestado pela atuada, ou seja, no presente caso, decorrente do contrato citado especificamente pela empresa, não se estendendo tal direito a todo e qualquer serviço de postagem.

Na segunda diligência, a autoridade fiscal apurou os valores relativos a encomendas e postagens vinculados ao contrato acima, conforme solicitado por esta 16ª Turma (Anexo 2 A-M), cabendo, portanto, a reversão das seguintes glosas: **R\$ 226.092,45 (jan/2008) e R\$ 96.632,20 (mar/2008)**.

x) consolidação e desconsolidação:

A Fiscalização manteve glosas relativas a “desconsolidação” (abr, jul, ago e out), por entender que tais despesas não gerariam crédito, nos termos da legislação aplicável.

A atuada afirma ser indispensável para a execução de suas atividades a contratação de empresa especializada na consolidação e desconsolidação das mercadorias importadas ou exportadas, sendo necessário, além da separação física das mercadorias, a promoção dos trâmites documentais para separação ou compactação das cargas, com a emissão de documentos e pagamento de taxas. Alega tratar-se de serviço indispensável à sua atividade, pois não há como seguir viagem enquanto o contêiner embarcado contiver mercadoria que deverá ser deixada no porto onde o navio está atracado, o mesmo valendo para a consolidação.

Observa que, em alguns lugares do Brasil, há funcionários próprios que realizam a desconsolidação documental, pois não há qualquer contato com a carga, e em outros, a atuada é atendida por empresa contratada para este fim, conforme contrato anexado.

O referido contrato tem por objeto a prestação de serviços aduaneiros e assessoria técnica na consolidação e desconsolidação de carga. Trata-se efetivamente de despesas aplicadas ao serviço prestado pela atuada, visto que são inerentes às atividades necessárias à liberação da carga transportada. A empresa não junta qualquer documento fiscal comprobatório da despesa alegada. No entanto, tais valores foram apurados pela autoridade fiscal na segunda diligência solicitada.

Em conseqüência, devem ser revertidas as glosas correspondentes a tais despesas. Os valores glosados a título de movimentação de desconsolidação constam relacionados pela Fiscalização no relatório da primeira diligência (fls. 1.901 a 1.913) e, em sua maioria, foram confirmados na segunda diligência (Anexo 2 A-M). Os documentos 42278, de abr/2008, 48589, de jul/2008, e 54857, de out/2008, não constam na planilha do Anexo 2 A-M.

Assim, as seguintes despesas devem ser consideradas como base para crédito: **R\$ 5.411,36 (abr/2008), R\$ 5.930,35 (jul/2008) e R\$ 5.000,00 (ago/2008)**.

xi) operacionalização e comissão paga aos agentes de carga:

A Fiscalização manteve glosas relativas a “comissão/comissões/agenciamento de carga” (jan, fev, abr, mai, jun, jul, ago, set, out), por entender que tais despesas não gerariam crédito, nos termos da legislação aplicável.

A atuada alega que, para desenvolver suas atividades em Estados de maior movimentação de carga, nos quais não possui escritório próprio, celebra contrato com

agentes consolidadores de carga que a representam perante a RFB e demais órgãos da Administração Pública na região. Os serviços em questão correspondem a contratação de frete internacional e nacional junto às agências marítimas, companhias aéreas e transportadoras, coordenação, consolidação e desconsolidação de cargas, armazenagem e distribuição de mercadoria, prestação de assessoria das questões aduaneiras e fiscais, contratação de seguro, coleta, serviços logísticos etc.

Quanto às referidas comissões, os contratos anexados pela autuada em sua manifestação complementar demonstram que o objeto é a atuação da empresa contratada como representante comercial na representação de transportes de carga, em nome da autuada. Trata-se efetivamente de despesas aplicadas ao serviço prestado pela autuada, visto que a empresa contratada atua como representante da autuada no exercício de suas atividades. A empresa não junta qualquer documento fiscal comprobatório da despesa alegada. No entanto, tais valores foram apurados pela autoridade fiscal na segunda diligência solicitada.

Em conseqüência, devem ser revertidas as glosas correspondentes a tais despesas. Os valores glosados a título de comissão/comissões/agenciamento de carga constam relacionados pela Fiscalização no relatório da primeira diligência (fls. 1.901 a 1.913) e, em sua maioria, foram confirmados na segunda diligência (Anexo 2 A-M). Os documentos 36926 (jan/2008), 47804 (jun/2008), 49229, 48589 e 48139 (jul/2008), 51709 (ago/2008) e 54857 (out/2008) não constam na planilha do Anexo 2 A-M. O documento 38028, de fev/2008, corresponde a despesa com desembarço/desconsolidação, devendo, da mesma forma, ser considerado na base de créditos.

Assim, as seguintes despesas devem ser consideradas como base para crédito: **R\$ 46.944,75 (jan/2008), R\$ 137.763,26 (fev/2008), R\$ 44.462,26 (abr/2008), R\$ 18.614,20 (mai/2008), R\$ 29.938,12 (jun/2008), R\$ 24.744,82 (jul/2008), R\$ 67.473,60 (ago/2008), R\$ 39.943,45 (set/2008), R\$ 27.423,60 (out/2008).**

Não há reparos a se realizar na decisão de Piso. Verificando-se que os itens em discussão (Escolta e gerenciamento de risco, seguro de carga e seguro de frota, Estadia de veículo, Aluguel, *Delivery fee e Handling fee*, *Demurrage*, Serviço de despachante – desembarço aduaneiro, Movimentação de carga – capatazia, Fumigação, Postagens – Encomendas, Consolidação e desconsolidação, e, Operacionalização e comissão paga aos agentes de carga) se amolda a conceituação de insumo trazido pela decisão do STJ, e pela descrição são essenciais e relevante, além de possuir relação direta com a execução da atividade da recorrida

Posto isso, entendo que deve ser negado provimento ao recurso de ofício nesse ponto.

- **Do Recurso Voluntário**

Por todo exposto no relatório, vê-se que o objeto dos lançamentos em análise é a glosa de créditos apurados pelo sujeito passivo no DICON, informados na linha 03 – Serviços Utilizados como Insumos, mantidas pela decisão *a quo*, em razão da não comprovação documental das correspondentes despesas. Ainda, parte destes valores se refere àqueles enviados à empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), que no entender da DRJ configura receita operacional auferidas pela empresa, repassadas posteriormente a terceiros.

V - Da exclusão dos valores remetidos à Ups Supply da base de receitas auferidas pela recorrente (item II.1. do recurso):

A recorrente alega, em extenso arrazoado, não ser prestadora de serviços de transporte internacional, atuando exclusivamente na prestação de serviços conexos à importação e exportação de mercadorias, apenas intermediando a relação de seus clientes com terceiros, por meio do gerenciamento de recursos logísticos (serviços locais). Assim, no exercício de suas atividades efetua pagamentos por conta e ordem de seu cliente, tais como aquele relativo à contratação de transporte internacional. Esses pagamentos são a ela adiantados ou reembolsados por seu cliente e, embora os reembolsos ou adiantamentos transitem por suas contas bancárias, não podem ser considerados receita própria para fins de inclusão na base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, vez que referem-se a valores meramente repassados a terceiros, em operações de conta alheia.

Subsidiariamente, a recorrente pugna pelo reconhecimento de que as receitas de transporte internacional e decorrentes de exportação de serviços não podem compor a base de cálculo das contribuições, vez que o art. 14, inciso V, parágrafo 1º, da Medida Provisória nº2.158-35/2001, estabelece serem isentas das contribuições ao PIS e a COFINS as receitas de transporte internacional de cargas ou passageiros.

É o que se passa a analisar.

A recorrente faz parte de grupo multinacional que tem como Matriz a UPS Supply Chain Solutions Inc., sociedade constituída segundo a legislação de regência do Estado de Delaware, nos Estados Unidos e que em adição ao referido contrato social, foi firmado entre a matriz americana, UPS Supply Chain Solutions Inc um CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS REGIONAIS DE TRANSPORTE-AMÉRICAS.

O contrato em questão, firmado em 01/05/2004 entre a recorrente e a empresa UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), encontra-se anexado por cópia às fls. 563 a 597 (original e respectiva tradução), nele há expressa menção de que a recorrente prestará serviços dentro da Área de Operações Locais, em nível nacional, enquanto a “SCS” executará os Serviços Internacionais para a Contratada fora da Área de Operações Locais e por meio da rede mundial da SCS.

Trata-se, portanto, de acordo de cooperação entre ambas as empresas, visando viabilizar o serviço em questão, passando cada uma delas a ser responsável, entre si, por um respectivo trecho.

Como visto acima, após a terceira diligência, a decisão *a quo* entendeu que, como os recursos transitaram pela caixa da recorrente e com base no conceito amplo de receita, que envolve tudo o que é recebido pelo contribuinte, entendeu que a mesma não poderia ser excluída da base de cálculo com base no argumento de que devem ser extremados os conceitos de ingressos financeiros e de receita. Segundo tal entendimento, tudo que transita pelo caixa do contribuinte é receita e, portanto, deve integrar a base de cálculo das contribuições.

Tal discussão, todavia, está superada, uma vez que restou assentado que o serviço em questão é isento das contribuições.

Em relação a este tema o Acórdão assentou:

Desse modo, conclui-se que, apesar de a parcela da receita remetida ao exterior efetivamente compor a receita de prestação de serviços auferida pela autuada, conforme analisado nos itens acima, tal parcela é isenta da tributação pelo PIS e pela Cofins, nos termos da norma acima transcrita. Em consequência, é cabível a exclusão dos valores lançados relativos às parcelas da receita comprovadamente remetidas pela autuada à UPS Supply Chain Solutions Inc. (SCS), conforme diligência realizada, correspondendo

tal valor ao total mensal da receita constante das notas fiscais juntadas aos autos, nas quais está expresso o custo total do serviço de transporte internacional, o qual inclui o frete internacional e outras despesas.

Destaque-se que, ao concluir-se pela isenção da receita remetida ao exterior, conclui-se, em consequência, que tais valores caracterizam-se como receita de serviços da autuada, como acima demonstrado, não sendo tributada unicamente em razão da isenção.

Em consequência, não procede a pretensão da empresa relativamente à isenção do valor a que teria direito como remuneração pelos serviços prestados (custos mais 5%). Na verdade, tanto os custos da autuada (outras despesas), como a sua alegada remuneração (5% do valor do serviço) já se incluem no próprio valor do serviço de transporte internacional de carga por ela prestado (valor da nota fiscal). Tal pretensão corresponderia a duplicar uma receita já isenta.

Desse modo, o tema, apesar da sua grande relevância, não é indispensável à solução do presente litígio, uma vez que, pertencendo, ou não, a recorrente, integrando ou não, o seu patrimônio, as mesmas não podem se submeter à cobrança das contribuições, dada a norma isencional existente, devidamente equacionada no Acórdão recorrido.

Diante do que acima se resumiu, mantenho a decisão da DRJ por seus próprios fundamentos.

VI - Das glosas mantidas pelas DRJ-RJ (item II.2. do recurso):

A decisão recorrida manteve a glosa em relação a despesas com serviços utilizados como insumos, em razão da não comprovação documental das correspondentes despesas.

Com relação às notas fiscais n.ºs 44963, 44964, consta da decisão recorrida que na documentação juntada pela contribuinte não há a descrição do serviço prestado, nem consta conhecimento de transporte para tais operações, não se comprovando a natureza do serviço prestado. Quanto ao documento 44476, relacionado na planilha da contribuinte como “serviços de armazenagem”, a documentação trazida não descreve o serviço prestado, constando apenas “serviços avulsos”, não se podendo comprovar a natureza do serviço.

Em relação notas fiscais n.º 44963 e 44964, a recorrente junta duplicatas de prestação de serviço e solicitação de reembolso nos mesmos valores constante nas notas fiscais com as especificações dos serviços “Ref. Transporte rodoviários”, emitidos pela empresa “Pontolog Logística de Transporte Ltda., considerando as informações constantes dos documentos juntados às fls. 4204/4213, comprova que essas despesas se referem a “serviço de transporte rodoviário de carga nacional”, tratando de serviço indispensável para o desenvolvimento de suas atividade que é de prestação de serviço de transporte intermodal e multimodal de cargas, na modalidade intermunicipal, interestadual e internacional, deve ser considerado como insumo.

Em relação à nota fiscal n.º 44476 glosada, a documentação apresentada pela recorrente demonstra apenas “solicitação de desembolso” do valor para pagamento à empresa BASELOG OPERADOR LOGÍSTICO E PORTUÁRIO LTDA. (fls.4214/4216), sem constar qualquer documento fiscal comprobatório do serviço prestado, com a respectiva descrição, de forma que deve ser mantida a glosa referente a esta nota fiscal.

Pelas informações complementares prestadas em sede de recuso voluntário que comprovam a descrição dos serviços utilizados como insumos indispensáveis para o desenvolvimento de suas atividades, devem ser revertidas as glosas das despesas nos valores de R\$ 23.724,45 (nota fiscal n.º 44963) e R\$ 6.159,52 (nota fiscal n.º44964).

VII - Dos documentos fiscais não confirmados na segunda diligência (item II.2.2. do recurso):

A decisão recorrida manteve algumas glosas em razão de alguns documentos fiscais não terem sido confirmados pela segunda diligência.

Insurge a recorrente em relação a essas glosas. Alega que na primeira diligência, nos termos da Resolução n.º 12.000.366, para apurar as despesas incorridas em cada mês, apurou todas as despesas incorridas no período, sendo que aquelas objeto das notas fiscais abaixo relacionadas foram confirmadas, mas glosadas apenas por tratar de serviços que, na visão do Sr. AFRFB não se enquadrariam no conceito de insumos do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

Item da decisão da DRJ-RJ	Número do documento fiscal
5 - Exportação marítima	38326 e 39081.
7 - Serviço de despachante - desembaraço aduaneiro	38304, 38322, 38767 e 47631.
10 - Postagem	38188, 52397, 52608 e 54353.
12 - Operacionalização e comissão paga aos agentes de cargas	36926, 43419, 47804, 48139, 49229, 51709 e 53722.

Aduz que:

149. Nesse contexto, a Resolução n.º 12-000.569, ao analisar as razões da fiscalização para desconsideração desses valores, expõe sua discordância com as glosas realizadas pela fiscalização em relação a estes itens, por se tratar de serviços aplicados na atividade da Recorrente, se enquadrando no conceito de insumos de que tratam os arts. 3º, II, da Lei n.º 10.637/02 e 10.833/03. Diante disso, determina a realização de uma segunda diligência apenas para “totalizar mensalmente as respectivas despesas”.

150. Em outras palavras, considerando que as glosas de cada tipo de serviço foram feitas de forma esparsa, por mês, nas planilhas anexas ao relatório da primeira diligência (fls. 1901/1913), a DRJ-RJ, quando determinou a segunda diligência, objetivava apenas que a DEFIS/SPO consolidasse os valores glosados em relação a cada um desses serviços, para facilitar a individualização de cada glosa a ser revertida.

151. Assim, o simples fato de as despesas com tais serviços não constarem do relatório elaborado pela segunda diligência fiscal, de forma alguma significa que não foi confirmada a sua efetiva ocorrência, já que a primeira diligência é a que tinha por objeto a “a apuração das despesas incorridas”.

152. Estes documentos fiscais apenas não constaram da segunda diligência, muito provavelmente, por um escusável lapso da fiscalização (fls. 4158/4158).

Em sede de recurso, junta os referidos documentos fiscais que suportaram o lançamento e diz que tais despesas já foram confirmadas pela primeira diligência os quais se referem a serviços utilizados como insumos já reconhecidos pela DRJ e pugna pela reversão de tais glosas.

Com todo respeito, não consegui identificar em nenhum dos documentos juntados em sede de recurso que pudesse confirmar a natureza dos serviços prestados relacionados com as notas fiscais especificadas no quadro acima elaborado para recorrente, motivo pelo qual deve ser mantida tais glosas.

VIII - Das notas fiscais supostamente não relacionadas na planilha da fiscalização (item II.2.3. do recurso):

Segundo a decisão recorrida, algumas despesas informadas nas planilhas elaboradas pelo AFRF, descritas como serviço de despachante, embora correspondam ao pagamento de agentes de carga, foram glosadas por ausência de comprovação ou por não constarem na referida planilha.

Defende a recorrente que a r. decisão incorreu em erro, pois tais valores estão contidos na planilha elaborada pela fiscalização, e cita como exemplo o valor de R\$ 6.188,20, objeto da Nota Fiscal n.º 22477, relativo ao “serviço de transporte internacional”.

Ainda, afirma que havendo prova de *que os gastos foram incorridos pela Recorrente no ano-calendário de 2008, pelo próprio princípio da verdade material e em conformidade com o que dispõe o art. 3º da Lei n.º 10.637/02 e 10.833/03, o crédito deve ser reconhecido.*

Abaixo relaciona quais são as notas fiscais (retirado do acórdão recorrido às fls.4076/4077):

- A nota fiscal n.º 22477, emitida em 31/03/2008, no valor de R\$ 6.188,20, juntada pela autuada, não corresponde a qualquer dos valores relacionados na planilha elaborada pelo AFRF.
- A despesa informada para 02/2008, no valor de R\$ 13.358,86, juntada pela autuada, não corresponde a qualquer dos valores relacionados na planilha elaborada pelo AFRF, além de não ter sido juntado o correspondente documento fiscal.
- A nota fiscal n.º 094, emitida em 04/07/2008, no valor de R\$ 9.178,49, juntada pela autuada, não corresponde a qualquer dos valores relacionados na planilha elaborada pelo AFRF.
- A nota fiscal n.º 000135, emitida em 13/02/2008, no valor de R\$ 9.868,03, juntada pela autuada, não corresponde a qualquer dos valores relacionados na planilha elaborada pelo AFRF.
- A nota fiscal n.º 000137, emitida em 28/03/2008, no valor de R\$ 180.289,11, juntada pela autuada, não corresponde a qualquer dos valores relacionados na planilha elaborada pelo AFRF.
- A nota fiscal n.º 0077, emitida em 11/02/2008, no valor de R\$ 34.454,03, juntada pela autuada, não corresponde a qualquer dos valores relacionados na planilha elaborada pelo AFRF.
- A nota fiscal n.º 0087, emitida em 31/03/2008, no valor de R\$ 27.170,10, juntada pela autuada, não corresponde a qualquer dos valores relacionados na planilha elaborada pelo AFRF.

Com relação as despesas acima, analisando a planilha elaborada pela fiscalização anexada às fls. 1901/1913, referente a “CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS”, verifiquei que não consta nenhuma das notas fiscais relacionadas acima, nem mesmo a citada pela recorrente, ou seja, não se sabe de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Nesse ponto, compulsando o recurso voluntário, resta evidente que não há qualquer contestação efetiva contra a decisão recorrida. Caberia ao sujeito passivo articular, em

sede recursal, argumentos para afastar os fundamentos que sustentam a decisão de primeira instância, demonstrando, sobretudo, em quais páginas constam as referidas notas fiscais, a natureza dos gastos e comprovação de não utilização do crédito.

Nesse contexto, importa lembrar que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito pleiteado, recaindo sobre aquele que postula o direito creditório o ônus de demonstrá-lo, como dispõe o novo Código de Processo Civil, em seu art. 373.

Considerando, pois, que nada foi apresentado no recurso capaz de infirmar a decisão recorrida, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

IX – Do dispositivo:

Ante o exposto, conheço dos Recursos de Ofício e Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade arguida pelo contribuinte, negar provimento ao Recurso de Ofício, e dar parcial provimento ao recurso do contribuinte, para que seja revertida as glosas das despesas referente a “serviço de transporte rodoviário de carga nacional” nos valores de R\$ 23.724,45 (nota fiscal n.º 44963) e R\$ 6.159,52 (nota fiscal n.º 44964).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green