



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

Processo nº 19515.721473/2012-14
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3402-000.791 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 17 de maio de 2016
Assunto PIS/COFINS
Recorrente NOKIA SIEMENS NETWORKS DO BRASIL SISTEMAS DE COMUNICAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro se declarou impedido de votar. Esteve presente ao julgamento o Dr. Rodrigo César de Oliveira Marinho, OAB/SP nº 233.248.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Valdete Aparecida Marinho, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 778/793) de PIS dos períodos de 03/2007 e 04/2007, 08/2007 a 12/2007 e de COFINS de 03/2007 e 04/2007, 07/2007 a 12/2007, no regime não-cumulativo, nos valores abaixo discriminados:

	Cofins	PIS
Contribuição	28.096.555,65	5.918.951,05

Juros	13.815.933,15	2.910.955,44
Multa	21.072.416,70	4.439.213,26
Valor do Crédito Apurado	62.984.905,50	13.269.119,75

Conforme relatório no acórdão da DRJ, foram apontados no Termo de Constatação de fls.770/777 as seguintes infrações:

1) *Diferença entre as receitas de exportação contabilizadas e declaradas no DACON- Nos meses de fevereiro, abril, maio, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2007, o contribuinte apropriou nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais –DACON dos respectivos meses, valores superiores aos efetivamente exportados.*

No Quadro Demonstrativo nº 01 (fl. 688/697) consta o razão contábil da conta Vendas de Serviços – Nokia Interno SD, código 0000320500.

2) *Receita de Exportação sem recebimento das divisas – Em todos os meses de 2007, o contribuinte apropriou no DACON receita de exportação de serviços sem recebimento de divisas, discriminada no Quadro nº 02 (fls. 698/700).*

3) *Receita de Exportação com divisas recebidas após 360 dias da exportação. - Em todos os meses de 2007, o contribuinte apropriou no DACON receita de exportação de serviços cujo ingresso de divisas ocorreu após 365 dias da prestação do serviço, o que contraria a determinação contida no Regulamento de Cambio do BACEN, conforme discriminado no Quadro nº 03 (fls. 701/702).*

No quadro 04 (fls. 703/707) está demonstrada a composição da receita de exportação aceita pela fiscalização.

4) *Na DACON relativa ao mês de janeiro de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente, na base de cálculo dos créditos relativos às contribuições PIS e COFINS, valores correspondentes a importações de bens para revenda, realizadas no mês de agosto de 2006 no total de R\$ 2.693.366,06, conforme Quadro Demonstrativo nº 6 (fl.711).*

5) *Na DACON relativa ao mês de março de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente na base de cálculo dos créditos relativos a serviços utilizados como insumos, adquiridos no mercado interno nos meses de agosto e novembro de 2006, no valor de 2.476.335,15, conforme discriminado no Quadro Demonstrativo Nº 07 (fls. 712/733).*

6) *Na DACON relativa ao mês de março de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente, na base de cálculo dos créditos relativos às contribuições PIS e COFINS, valores correspondentes a aquisição de bens para revenda no mercado interno, realizadas no mês de agosto de 2006, no total de R\$ 1.216.393,33, conforme Quadro Demonstrativo nº 8 (fl.*

734).

7) Na DACON relativa ao mês de março de 2007, o contribuinte apropriou na base de cálculo dos créditos relativos a Importação de Bens para Revenda o montante de R\$ 102.787.277,27, (QD 09 e 10 fls. 735 e 736/746) sendo que:

7.1 R\$ 4.648.058,18 correspondem a importações de mercadorias realizadas no ano-calendário de 2004;

7.2. R\$ 95.118.506,06 correspondentes às contribuições PIS e COFINS a recuperar sobre as importações de softwares realizadas nos anos calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006;

8) Na DACON relativa ao mês de junho 2007, o contribuinte apropriou indevidamente, na base de calculo dos créditos relativos a Importação de Bens para Revenda, o montante de R\$ 12.207.004,85 correspondente à importação de softwares realizadas no anocalendário de 2006, conforme Quadro Demonstrativo Nº 11 (fl. 747);

9) Na DACON relativa ao mês de setembro de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente na base de calculo dos créditos relativos a Importação de Bens para Revenda o montante de R\$ 263.377,58, correspondente à importação de softwares realizadas no próprio mês de setembro de 2007, conforme Quadro Demonstrativo Nº 12 (fl. 748);

10) Na DACON relativa ao mês de outubro de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente na base de calculo dos créditos relativos a Importação de Bens para Revenda o montante de R\$ 57.424.943,03, correspondente à importação de softwares realizadas no ano-calendário de 2006, conforme Quadro Demonstrativo nº 13.(fls. 749/758)

Segundo a legislação de regência das contribuições PIS e COFINS não cumulativos, não é possível o creditamento na aquisição de software por não se enquadrar no conceito de bens adquiridos para revenda ou de serviços utilizados como insumos, além do mais, os créditos pleiteados pelo contribuinte, no ano-calendário de 2007, sobre os softwares importados nos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006, encontram-se gravados pela extemporaneidade, circunstâncias estas determinantes da glosa dos créditos respectivos, apropriados pelo fiscalizado nas DACONs apresentadas.

Os créditos foram apurados nos quadros 14 (fls. 759/762) e 15 (763/767) e os valores devidos a título de PIS e COFINS estão demonstrados nos quadros 16 e 17 (fls.768/769).

A interessada foi cientificada da autuação, manifestando-se através da impugnação de fls.796/875, alegando:

Nulidade por cerceamento de defesa, já que a fiscalização não explica o porquê da cobrança relativa a infração 1.1, já que receita de exportação é isenta do PIS e COFINS. A fiscalização não descreveu de maneira clara e precisa os fatos que levaram a seu entendimento de que a Impugnante teria cometido infrações à legislação tributária e tampouco descreveu de maneira clara, precisa e coerente as infrações imputadas. Desta forma, inverteu indevidamente o ônus da prova,

obrigou a impugnante a se defender sem ter certeza da conduta que lhe está atribuída.

Ocorreu a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2007, de acordo com o art. 150, §4º do CTN.

Infração 1 – Das Exportações de Serviços Item 1.1- Diferença entre as receitas contabilizadas e declaradas As receitas de exportação não estão sujeitas à incidência do PIS e da Cofins, portanto, a receita informada a maior, não gera tributação.

Além disso, não existem as diferenças apontadas.

No mês de fevereiro foi informado indevidamente no item receita de exportação a soma das informações de janeiro e fevereiro, o que não gerou qualquer prejuízo ao erário.

Nos demais meses, não há qualquer diferença já que a fiscalização não considerou a conta dos materiais fornecidos na prestação de serviços ao exterior (exportação de produtos), conta contábil 0000320000.

Item 1.2 – Receitas de Exportação sem recebimento das divisas De acordo com planilha elaborada (item 191 da impugnação), a fiscalizada alega que ocorreu o ingresso de divisas.

De acordo com a planilha elaborada (item 193 da impugnação), a fiscalizada alega que ocorreu o ingresso de divisas após o prazo de 360 dias. Alega que a acusação está errada, já que a acusação foi de ausência de recebimento. Alega também que o fato de ultrapassar o prazo de 360 dias não descaracteriza a exportação, conforme abordado na infração seguinte.

A interessada alega que a fiscalização tributou também a NF 048635-2 estornada no mesmo dia na contabilidade da impugnante.

Em relação às receitas para as quais de fato ainda não houve o ingresso de divisas, a interessada alega que ainda aguarda a formalização do pagamento, já que foram realizados entre empresas do mesmo grupo e ainda constam como pendentes de recebimento em seus balanços e razões.

Questiona também a exigência do ingresso de divisas para configuração da isenção já que tal condição não está prevista na Constituição.

Cita Acórdãos nº 201-81.746 e nº 204-02.775 do CARF.

Item 1.3 – Receitas com Divisas recebidas após 360 dias da exportação A exigência do BACEN de que ocorra a liquidação do contrato de câmbio até o último dia útil do 12º mês subsequente ao do embarque da mercadoria ou da prestação do serviço, não descaracteriza a exportação, não implicando em exigência de tributos em relação à receita de exportação. A cobrança de tributos em virtude do descumprimento da norma do BACEN ofende o P. da legalidade e o art. 111 do CTN, já que o interprete não pode criar o requisito, não previsto em lei.

Ocorreu uma interpretação equivocada da fiscalização quanto ao regulamento do BACEN.

A Circular trata de dois tipos distintos de contratos de câmbio, para formalização do ingresso de divisas:

O contrato de câmbio para liquidação pronta não tem qualquer prazo máximo para ser realizado, até mesmo porque, como o próprio nome diz, ele deve ser liquidado imediatamente, após a contratação e abertura do contrato de câmbio.

Em relação ao contrato de câmbio para liquidação futura a referida Circular estipula alguns prazos. A lógica da legislação é não deixar o contrato de câmbio em aberto, por prazo indefinido, sem a sua liquidação, e consequente formalização do ingresso de divisas.

A respeito da modalidade de liquidação futura do contrato, a aludida normativa estabelece prazos máximos para o fechamento do câmbio e a liquidação do contrato, tais como: (i) 360 dias na hipótese de o contrato de câmbio ter sido contratado e aberto antes da prestação do serviço, (ii) 12 meses da prestação do serviço, quando o contrato tiver sido aberto consentaneamente à prestação do serviço, sendo que o prazo máximo para a liquidação do contrato de câmbio, após sua contratação e abertura, é de 750 (setecentos e cinquenta) dias.

Se o contrato de câmbio não estava em aberto no BACEN, não haveria motivo para que se exigisse um prazo para sua liquidação, como propõe a Fiscalização.

Infração 2– Dos Créditos da não-cumulatividade Foram apuradas as seguintes infrações:

Itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 – vedação da apropriação extemporânea;

Itens 2.4 (b), 2.5 e 2.7 – vedação da apropriação extemporânea e vedação de apropriação de crédito em relação aos softwares;

Itens 2.6 – vedação de apropriação de crédito em relação aos softwares Em relação à apuração de crédito extemporâneo, a interessada alega que o art. 3º §4º da Lei 10.833/2003 prevê a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos. Alega que as únicas vedações legais seriam quanto ao prazo de 5 anos e a impossibilidade de atualização dos valores.

Alega que não é possível que se exija que se retifique o DACTON e a DCTF, do período em que a despesa ocorreu, já que não há tal previsão na legislação que rege o aproveitamento de créditos extemporâneos. Alega que tal exigência somente seria possível nos casos de repetição de indébito. Acrescenta que não houve qualquer prejuízo ao erário e que houve inclusive um ganho, já que se efetuasse requerimento de compensação ou restituição haveria atualização dos valores. Cita as SC nº 65/2011 e SC nº 192/2010.

Mesmo que cogitasse a manutenção do lançamento ora impugnado, não poderia ser cobrado juros ou multa nos termos do art. 100, § único do CTN.

Quanto aos créditos oriundos das importações de softwares, a impugnante afirma que se caracterizam como serviços prestados pela sua matriz localizada na Finlândia e que são utilizados como insumos na atividade de prestação de serviços da Impugnante, o que lhe garante o direito de crédito, nos termos do art. 15, inc. II da Lei nº 10.865/04.

A Impugnante é a empresa responsável pela prestação dos serviços necessários à montagem e funcionamento da rede de telefonia móvel e fixa para as empresas de telecomunicações.

De maneira bem simplista, pode-se afirmar que a Impugnante é responsável pelos serviços de elaboração, montagem e funcionamento das antenas, centrais e respectivos softwares de telefonia móvel e fixa.

Em síntese, dos serviços prestados pela Impugnante, a estrutura visível são as antenas, as centrais e os hardwares, por exemplo, mas para que funcionem, dentro das especificações do cliente, são instalados os programas de computadores (softwares) para que os serviços das operadoras possam ser executados.

Os empregados que lidam com o desenvolvimento dos softwares ficam alocados na matriz da Impugnante localizada na Finlândia. Assim, para o desenvolvimento dos softwares a serem utilizados pelas empresas de telecomunicações no Brasil, a Impugnante importa os serviços da sua matriz localizada na Finlândia. Inclusive, em alguns casos, a Impugnante também importa hardwares da sua matriz.

O STF em julgamento do RE Nº 176.626-3/SP fixou o entendimento de que o software de prateleira seria mercadoria e o por encomenda ou customizado seria caracterizado como prestação de serviços. Este último é o caso da impugnante.

A interessada cita ainda as Soluções de Consulta nº 39/2011, 46/2001 e 156/2012.

As redes de telefonia móvel e fixa desenvolvidas pela Impugnante apenas adquirem a capacidade de transmissão de voz e de dados após a instalação do software desenvolvido pela sua matriz localizada na Finlândia, o que permite concluir que os softwares tem natureza de insumo.

Acrescenta que mesmo que se entenda que o software é um bem para revenda ou que seria um bem utilizado como insumo na prestação de serviço, também haveria direito ao crédito.

A interessada contesta também a ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa, cita decisões do Conselho.

Encerra a impugnação protestando pela juntada posterior de qualquer documento que possa comprovar o alegado.

Houve a conversão do julgamento em diligência para averiguação dos quesitos elencados na Resolução 12-000.260 (fls.1411-1418), com retorno de diligência acostado às fls. 1520-1524. Em síntese, propõe a autoridade fiscal:

a) a exoneração integral do crédito tributário lançado relativo a diferença entre as receitas de exportação e os valores contabilizados no Dacon;

b) Exonerar o crédito tributário constituído relativo a receitas de exportação sem o recebimento de divisas, cujas divisas ingressaram no país no curso do prazo regulamentar, abaixo listadas:

DATA	NF	VALOR
25/09/2007	20131	7.786,13
25/09/2007	20132	4.985,13
29/10/2007	20361	parcial
29/11/2007	20631	26.755,06

c) Manter o crédito tributário constituído em relação às demais infrações.

O contribuinte se manifestou a respeito, concordando com as exonerações propostas pela DRF e reiterando os argumentos quanto aos demais pontos.

A DRJ/Rio de Janeiro julgou o processo, cujos fundamentos se encontram claramente refletidos na extensa ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007 PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

NULIDADE.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

ALEGAÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE Falta competência à DRJ para se pronunciar a respeito da conformidade da lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal, ao ponto de reconhecer-lhe a inaplicabilidade a caso expressamente nela previsto. O controle da constitucionalidade das leis é matéria reservada, também por força de dispositivo da Carta Magna, aos órgãos do Poder Judiciário.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A autoridade julgadora não deve se manifestar acerca da incidência de juros sobre multa de ofício, uma vez que tais valores não integram o crédito tributário lançado, tratando-se de aspecto concernente à sua cobrança.

DECADÊNCIA. COFINS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

Afastada a aplicação do disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91 com a publicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF, é de se considerar, o prazo de cinco anos para constituição de crédito tributário referente à COFINS.

Na ausência de pagamento antecipado, a contagem inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ERRO DE FATO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO.

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007 **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON** A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição relativa aquele período de apuração, conforme expressa disposição legal.

EXPORTAÇÃO. INFORMAÇÃO. RATEIO.

Confirmado que houve informação a maior de receita de exportação, cabe efetuar o ajuste ao valor real para o correto rateio dos créditos comuns.

Apresentadas provas da correta informação da receita de exportação dos demais meses, deve ser desconsiderado o ajuste efetuado para fins de rateio dos créditos comuns.

EXPORTAÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS Não incide PIS e COFINS sobre a receita de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Se não confirmado o efetivo ingresso, não se configura a exportação, portanto, haverá incidência do PIS e da COFINS.

EXPORTAÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS APÓS O PRAZO DE 360 DIAS. NORMA BACEN.

O prazo previsto pelo BACEN para liquidação do contrato de câmbio não tem o condão de descaracterizar a receita de exportação. Comprovado que houve o efetivo ingresso de divisas está preenchido o

requisito exigido para a fruição do benefício fiscal, mesmo que o ingresso ocorra após o prazo de 360 dias.

IMPORTAÇÃO. BENS PARA REVENDA. CREDITO ANTERIOR A MAIO/2004. INEXISTENCIA PREVISÃO LEGAL.

O artigo 15 da Lei nº 10865/2004 permitiu a apuração de crédito da não cumulatividade na importação de bens para revenda, a partir de maio de 2004, portanto, não há previsão para apuração de créditos anteriores a esta data.

SOFTWARE IMPORTADO. CREDITO. UTILIZAÇÃO/APLICAÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO.

O software importado somente gera crédito de não cumulatividade se adquirido para revenda ou for utilizado como insumo. Ausente a comprovação da utilização/aplicação do software não há direito a crédito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/08/2007 a 31/12/2007 **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON** A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição relativa aquele período de apuração, conforme expressa disposição legal.

EXPORTAÇÃO. INFORMAÇÃO. RATEIO.

Confirmado que houve informação a maior de receita de exportação, cabe efetuar o ajuste ao valor real para o correto rateio dos créditos comuns.

Apresentadas provas da correta informação da receita de exportação dos demais meses, deve ser desconsiderado o ajuste efetuado para fins de rateio dos créditos comuns.

EXPORTAÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS Não incide PIS e COFINS sobre a receita de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Se não confirmado o efetivo ingresso, não se configura a exportação, portanto, haverá incidência do PIS e da COFINS.

EXPORTAÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS APÓS O PRAZO DE 360 DIAS. NORMA BACEN.

O prazo previsto pelo BACEN para liquidação do contrato de cambio não tem o condão de descaracterizar a receita de exportação. Comprovado que houve o efetivo ingresso de divisas está preenchido o requisito exigido para a fruição do benefício fiscal, mesmo que o ingresso ocorra após o prazo de 360 dias.

IMPORTAÇÃO. BENS PARA REVENDA. CREDITO ANTERIOR A MAIO/2004. INEXISTENCIA PREVISÃO LEGAL.

O artigo 15 da Lei nº 10865/2004 permitiu a apuração de crédito da não cumulatividade na importação de bens para revenda, a partir de maio de 2004, portanto, não há previsão para apuração de créditos anteriores a esta data.

SOFTWARE IMPORTADO. CREDITO. UTILIZAÇÃO/APLICAÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO.

O software importado somente gera crédito de não cumulatividade se adquirido para revenda ou for utilizado como insumo. Ausente a comprovação da utilização/aplicação do software não há direito a crédito.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Em seu Recurso Voluntário, o Contribuinte reiterou os argumentos de sua impugnação.

Em razão de procedência parcial da Impugnação, a decisão está sujeito a Revisão de Ofício, com apresentação de Contrarrazões da Fazenda Nacional em fls.2036-2052, na qual reiterou-se as razões apresentadas no Relatório de Fiscalização, acompanhado de menção à jurisprudência do CARF.

É o relatório, em síntese.

Trata o presente processo de auto de infração (fls. 778/793) de PIS dos períodos de 03/2007 e 04/2007, 08/2007 a 12/2007 e de COFINS de 03/2007 e 04/2007, 07/2007 a 12/2007, no regime não-cumulativo, nos valores abaixo discriminados:

	Cofins	PIS
Contribuição	28.096.555,65	5.918.951,05
Juros	13.815.933,15	2.910.955,44
Multa	21.072.416,70	4.439.213,26
Valor do Crédito Apurado	62.984.905,50	13.269.119,75

Conforme relatório no acórdão da DRJ, foram apontados no Termo de Constatação de fls.770/777 as seguintes infrações:

1) Diferença entre as receitas de exportação contabilizadas e declaradas no DICON- Nos meses de fevereiro, abril, maio, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2007, o contribuinte apropriou nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais –DICON dos respectivos meses, valores superiores aos efetivamente exportados.

No Quadro Demonstrativo nº 01(fl. 688/697) consta o razão contábil da conta Vendas de Serviços – Nokia Interno SD, código 0000320500.

2) *Receita de Exportação sem recebimento das divisas – Em todos os meses de 2007, o contribuinte apropriou no DACON receita de exportação de serviços sem recebimento de divisas, discriminada no Quadro nº 02 (fls. 698/700).*

3) *Receita de Exportação com divisas recebidas após 360 dias da exportação. - Em todos os meses de 2007, o contribuinte apropriou no DACON receita de exportação de serviços cujo ingresso de divisas ocorreu após 365 dias da prestação do serviço, o que contraria a determinação contida no Regulamento de Cambio do BACEN, conforme discriminado no Quadro nº 03 (fls. 701/702).*

No quadro 04 (fls. 703/707) está demonstrada a composição da receita de exportação aceita pela fiscalização.

4) *Na DACON relativa ao mês de janeiro de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente, na base de cálculo dos créditos relativos às contribuições PIS e COFINS, valores correspondentes a importações de bens para revenda, realizadas no mês de agosto de 2006 no total de R\$ 2.693.366,06, conforme Quadro Demonstrativo nº 6 (fl.711).*

5) *Na DACON relativa ao mês de março de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente na base de cálculo dos créditos relativos a serviços utilizados como insumos, adquiridos no mercado interno nos meses de agosto e novembro de 2006, no valor de 2.476.335,15, conforme discriminado no Quadro Demonstrativo Nº 07 (fls. 712/733).*

6) *Na DACON relativa ao mês de março de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente, na base de cálculo dos créditos relativos às contribuições PIS e COFINS, valores correspondentes a aquisição de bens para revenda no mercado interno, realizadas no mês de agosto de 2006, no total de R\$ 1.216.393,33, conforme Quadro Demonstrativo nº 8 (fl.*

734).

7) *Na DACON relativa ao mês de março de 2007, o contribuinte apropriou na base de cálculo dos créditos relativos a Importação de Bens para Revenda o montante de R\$ 102.787.277,27,(QD 09 e 10 fls. 735 e 736/746) sendo que:*

7.1 R\$ 4.648.058,18 correspondem a importações de mercadorias realizadas no ano-calendário de 2004;

7.2. R\$ 95.118.506,06 correspondentes às contribuições PIS e COFINS a recuperar sobre as importações de softwares realizadas nos anos calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006;

8) *Na DACON relativa ao mês de junho 2007, o contribuinte apropriou indevidamente, na base de calculo dos créditos relativos a Importação de Bens para Revenda, o montante de R\$ 12.207.004,85 correspondente à importação de softwares realizadas no anocalendário de 2006, conforme Quadro Demonstrativo Nº 11 (fl. 747);*

9) *Na DACON relativa ao mês de setembro de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente na base de calculo dos créditos relativos a Importação de Bens para Revenda o montante de R\$ 263.377,58,*

correspondente à importação de softwares realizadas no próprio mês de setembro de 2007, conforme Quadro Demonstrativo Nº 12 (fl. 748);

10) Na DACON relativa ao mês de outubro de 2007, o contribuinte apropriou indevidamente na base de cálculo dos créditos relativos a Importação de Bens para Revenda o montante de R\$ 57.424.943,03, correspondente à importação de softwares realizadas no ano-calendário de 2006, conforme Quadro Demonstrativo nº 13.(fls. 749/758)

Segundo a legislação de regência das contribuições PIS e COFINS não cumulativos, não é possível o creditamento na aquisição de software por não se enquadrar no conceito de bens adquiridos para revenda ou de serviços utilizados como insumos, além do mais, os créditos pleiteados pelo contribuinte, no ano-calendário de 2007, sobre os softwares importados nos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006, encontram-se gravados pela extemporaneidade, circunstâncias estas determinantes da glosa dos créditos respectivos, apropriados pelo fiscalizado nas DACONs apresentadas.

Os créditos foram apurados nos quadros 14 (fls. 759/762) e 15 (763/767) e os valores devidos a título de PIS e COFINS estão demonstrados nos quadros 16 e 17 (fls.768/769).

A interessada foi cientificada da autuação, manifestando-se através da impugnação de fls.796/875, alegando:

Nulidade por cerceamento de defesa, já que a fiscalização não explica o porquê da cobrança relativa a infração 1.1, já que receita de exportação é isenta do PIS e COFINS. A fiscalização não descreveu de maneira clara e precisa os fatos que levaram a seu entendimento de que a Impugnante teria cometido infrações à legislação tributária e tampouco descreveu de maneira clara, precisa e coerente as infrações imputadas. Desta forma, inverteu indevidamente o ônus da prova, obrigou a impugnante a se defender sem ter certeza da conduta que lhe está atribuída.

Ocorreu a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2007, de acordo com o art. 150, §4º do CTN.

Infração 1 – Das Exportações de Serviços Item 1.1- Diferença entre as receitas contabilizadas e declaradas As receitas de exportação não estão sujeitas à incidência do PIS e da Cofins, portanto, a receita informada a maior, não gera tributação.

Além disso, não existem as diferenças apontadas.

No mês de fevereiro foi informado indevidamente no item receita de exportação a soma das informações de janeiro e fevereiro, o que não gerou qualquer prejuízo ao erário.

Nos demais meses, não há qualquer diferença já que a fiscalização não considerou a conta dos materiais fornecidos na prestação de serviços ao exterior (exportação de produtos), conta contábil 0000320000.

Item 1.2 – Receitas de Exportação sem recebimento das divisas De acordo com planilha elaborada (item 191 da impugnação), a fiscalizada alega que ocorreu o ingresso de divisas.

De acordo com a planilha elaborada (item 193 da impugnação), a fiscalizada alega que ocorreu o ingresso de divisas após o prazo de 360 dias. Alega que a acusação está errada, já que a acusação foi de ausência de recebimento. Alega também que o fato de ultrapassar o prazo de 360 dias não descaracteriza a exportação, conforme abordado na infração seguinte.

A interessada alega que a fiscalização tributou também a NF 048635-2 estornada no mesmo dia na contabilidade da impugnante.

Em relação às receitas para as quais de fato ainda não houve o ingresso de divisas, a interessada alega que ainda aguarda a formalização do pagamento, já que foram realizados entre empresas do mesmo grupo e ainda constam como pendentes de recebimento em seus balanços e razões.

Questiona também a exigência do ingresso de divisas para configuração da isenção já que tal condição não está prevista na Constituição.

Cita Acórdãos nº 201-81.746 e nº 204-02.775 do CARF.

Item 1.3 – Receitas com Divisas recebidas após 360 dias da exportação A exigência do BACEN de que ocorra a liquidação do contrato de câmbio até o último dia útil do 12º mês subsequente ao do embarque da mercadoria ou da prestação do serviço, não descaracteriza a exportação, não implicando em exigência de tributos em relação à receita de exportação. A cobrança de tributos em virtude do descumprimento da norma do BACEN ofende o P. da legalidade e o art. 111 do CTN, já que o interprete não pode criar o requisito, não previsto em lei.

Ocorreu uma interpretação equivocada da fiscalização quanto ao regulamento do BACEN.

A Circular trata de dois tipos distintos de contratos de câmbio, para formalização do ingresso de divisas:

O contrato de câmbio para liquidação pronta não tem qualquer prazo máximo para ser realizado, até mesmo porque, como o próprio nome diz, ele deve ser liquidado imediatamente, após a contratação e abertura do contrato de câmbio.

Em relação ao contrato de câmbio para liquidação futura a referida Circular estipula alguns prazos. A lógica da legislação é não deixar o contrato de câmbio em aberto, por prazo indefinido, sem a sua liquidação, e consequente formalização do ingresso de divisas.

A respeito da modalidade de liquidação futura do contrato, a aludida normativa estabelece prazos máximos para o fechamento do câmbio e a liquidação do contrato, tais como: (i) 360 dias na hipótese de o contrato de câmbio ter sido contratado e aberto antes da prestação do serviço, (ii) 12 meses da prestação do serviço, quando o contrato tiver

sido aberto consentaneamente à prestação do serviço, sendo que o prazo máximo para a liquidação do contrato de câmbio, após sua contratação e abertura, é de 750 (setecentos e cinquenta) dias.

Se o contrato de câmbio não estava em aberto no BACEN, não haveria motivo para que se exigisse um prazo para sua liquidação, como propõe a Fiscalização.

Infração 2– Dos Créditos da não-cumulatividade Foram apuradas as seguintes infrações:

Itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 – vedação da apropriação extemporânea;

Itens 2.4 (b), 2.5 e 2.7 – vedação da apropriação extemporânea e vedação de apropriação de crédito em relação aos softwares;

Itens 2.6 – vedação de apropriação de crédito em relação aos softwares Em relação à apuração de crédito extemporâneo, a interessada alega que o art. 3º §4º da Lei 10.833/2003 prevê a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos. Alega que as únicas vedações legais seriam quanto ao prazo de 5 anos e a impossibilidade de atualização dos valores.

Alega que não é possível que se exija que se retifique o DACON e a DCTF, do período em que a despesa ocorreu, já que não há tal previsão na legislação que rege o aproveitamento de créditos extemporâneos. Alega que tal exigência somente seria possível nos casos de repetição de indébito. Acrescenta que não houve qualquer prejuízo ao erário e que houve inclusive um ganho, já que se efetuasse requerimento de compensação ou restituição haveria atualização dos valores. Cita as SC nº 65/2011 e SC nº 192/2010.

Mesmo que cogitasse a manutenção do lançamento ora impugnado, não poderia ser cobrado juros ou multa nos termos do art. 100, § único do CTN.

Quanto aos créditos oriundos das importações de softwares, a impugnante afirma que se caracterizam como serviços prestados pela sua matriz localizada na Finlândia e que são utilizados como insumos na atividade de prestação de serviços da Impugnante, o que lhe garante o direito de crédito, nos termos do art. 15, inc. II da Lei nº 10.865/04.

A Impugnante é a empresa responsável pela prestação dos serviços necessários à montagem e funcionamento da rede de telefonia móvel e fixa para as empresas de telecomunicações.

De maneira bem simplista, pode-se afirmar que a Impugnante é responsável pelos serviços de elaboração, montagem e funcionamento das antenas, centrais e respectivos softwares de telefonia móvel e fixa.

Em síntese, dos serviços prestados pela Impugnante, a estrutura visível são as antenas, as centrais e os hardwares, por exemplo, mas para que funcionem, dentro das especificações do cliente, são instalados os programas de computadores (softwares) para que os serviços das operadoras possam ser executados.

Os empregados que lidam com o desenvolvimento dos softwares ficam alocados na matriz da Impugnante localizada na Finlândia. Assim, para o desenvolvimento dos softwares a serem utilizados pelas empresas de telecomunicações no Brasil, a Impugnante importa os serviços da sua matriz localizada na Finlândia. Inclusive, em alguns casos, a Impugnante também importa hardwares da sua matriz.

O STF em julgamento do RE Nº 176.626-3/SP fixou o entendimento de que o software de prateleira seria mercadoria e o por encomenda ou customizado seria caracterizado como prestação de serviços. Este último é o caso da impugnante.

A interessada cita ainda as Soluções de Consulta nº 39/2011, 46/2001 e 156/2012.

As redes de telefonia móvel e fixa desenvolvidas pela Impugnante apenas adquirem a capacidade de transmissão de voz e de dados após a instalação do software desenvolvido pela sua matriz localizada na Finlândia, o que permite concluir que os softwares tem natureza de insumo.

Acrescenta que mesmo que se entenda que o software é um bem para revenda ou que seria um bem utilizado como insumo na prestação de serviço, também haveria direito ao crédito.

A interessada contesta também a ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa, cita decisões do Conselho.

Encerra a impugnação protestando pela juntada posterior de qualquer documento que possa comprovar o alegado.

Houve a conversão do julgamento em diligência para averiguação dos quesitos elencados na Resolução 12-000.260 (fls.1411-1418), com retorno de diligência acostado às fls. 1520-1524. Em síntese, propõe a autoridade fiscal:

- a) a exoneração integral do crédito tributário lançado relativo a diferença entre as receitas de exportação e os valores contabilizados no Dacon;
- b) Exonerar o crédito tributário constituído relativo a receitas de exportação sem o recebimento de divisas, cujas divisas ingressaram no país no curso do prazo regulamentar, abaixo listadas:

DATA	NF	VALOR
25/09/2007	20131	7.786,13
25/09/2007	20132	4.985,13
29/10/2007	20361	parcial
29/11/2007	20631	26.755,06

- c) Manter o crédito tributário constituído em relação às demais infrações.

O contribuinte se manifestou a respeito, concordando com as exonerações propostas pela DRF e reiterando os argumentos quanto aos demais pontos.

A DRJ/Rio de Janeiro julgou o processo, cujos fundamentos se encontram claramente refletidos na extensa ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007 PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

NULIDADE.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

ALEGAÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE Falta competência à DRJ para se pronunciar a respeito da conformidade da lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal, ao ponto de reconhecer-lhe a inaplicabilidade a caso expressamente nela previsto. O controle da constitucionalidade das leis é matéria reservada, também por força de dispositivo da Carta Magna, aos órgãos do Poder Judiciário.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A autoridade julgadora não deve se manifestar acerca da incidência de juros sobre multa de ofício, uma vez que tais valores não integram o crédito tributário lançado, tratando-se de aspecto concernente à sua cobrança.

DECADÊNCIA. COFINS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

Afastada a aplicação do disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91 com a publicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF, é de se considerar, o prazo de cinco anos para constituição de crédito tributário referente à COFINS.

Na ausência de pagamento antecipado, a contagem inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ERRO DE FATO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO.

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007 **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON** A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição relativa aquele período de apuração, conforme expressa disposição legal.

EXPORTAÇÃO. INFORMAÇÃO. RATEIO.

Confirmado que houve informação a maior de receita de exportação, cabe efetuar o ajuste ao valor real para o correto rateio dos créditos comuns.

Apresentadas provas da correta informação da receita de exportação dos demais meses, deve ser desconsiderado o ajuste efetuado para fins de rateio dos créditos comuns.

EXPORTAÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS Não incide PIS e COFINS sobre a receita de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Se não confirmado o efetivo ingresso, não se configura a exportação, portanto, haverá incidência do PIS e da COFINS.

EXPORTAÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS APÓS O PRAZO DE 360 DIAS. NORMA BACEN.

O prazo previsto pelo BACEN para liquidação do contrato de câmbio não tem o condão de descaracterizar a receita de exportação. Comprovado que houve o efetivo ingresso de divisas está preenchido o requisito exigido para a fruição do benefício fiscal, mesmo que o ingresso ocorra após o prazo de 360 dias.

IMPORTAÇÃO. BENS PARA REVENDA. CREDITO ANTERIOR A MAIO/2004. INEXISTENCIA PREVISÃO LEGAL.

O artigo 15 da Lei nº 10865/2004 permitiu a apuração de crédito da não cumulatividade na importação de bens para revenda, a partir de maio de 2004, portanto, não há previsão para apuração de créditos anteriores a esta data.

SOFTWARE IMPORTADO. CREDITO. UTILIZAÇÃO/APLICAÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO.

O software importado somente gera crédito de não cumulatividade se adquirido para revenda ou for utilizado como insumo. Ausente a comprovação da utilização/aplicação do software não há direito a crédito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/08/2007 a 31/12/2007 **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON** A

apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

A apuração de crédito somente pode abranger créditos relativos a aquisição relativa aquele período de apuração, conforme expressa disposição legal.

EXPORTAÇÃO. INFORMAÇÃO. RATEIO.

Confirmado que houve informação a maior de receita de exportação, cabe efetuar o ajuste ao valor real para o correto rateio dos créditos comuns.

Apresentadas provas da correta informação da receita de exportação dos demais meses, deve ser desconsiderado o ajuste efetuado para fins de rateio dos créditos comuns.

EXPORTAÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS Não incide PIS e COFINS sobre a receita de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Se não confirmado o efetivo ingresso, não se configura a exportação, portanto, haverá incidência do PIS e da COFINS.

EXPORTAÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS APÓS O PRAZO DE 360 DIAS. NORMA BACEN.

O prazo previsto pelo BACEN para liquidação do contrato de cambio não tem o condão de descaracterizar a receita de exportação. Comprovado que houve o efetivo ingresso de divisas está preenchido o requisito exigido para a fruição do benefício fiscal, mesmo que o ingresso ocorra após o prazo de 360 dias.

IMPORTAÇÃO. BENS PARA REVENDA. CREDITO ANTERIOR A MAIO/2004. INEXISTENCIA PREVISÃO LEGAL.

O artigo 15 da Lei nº 10865/2004 permitiu a apuração de crédito da não cumulatividade na importação de bens para revenda, a partir de maio de 2004, portanto, não há previsão para apuração de créditos anteriores a esta data.

SOFTWARE IMPORTADO. CREDITO. UTILIZAÇÃO/APLICAÇÃO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO.

O software importado somente gera crédito de não cumulatividade se adquirido para revenda ou for utilizado como insumo. Ausente a comprovação da utilização/aplicação do software não há direito a crédito.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Em seu Recurso Voluntário, o Contribuinte reiterou os argumentos de sua impugnação.

Em razão de procedência parcial da Impugnação, a decisão está sujeito a Revisão de Ofício, com apresentação de Contrarrazões da Fazenda Nacional em fls.2036-2052,

na qual reiterou-se as razões apresentadas no Relatório de Fiscalização, acompanhado de menção à jurisprudência do CARF.

É o relatório, em síntese.

VOTO

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido. Da mesma forma, o Recurso de Ofício atende aos requisitos de admissibilidade e ultrapassa o limite de alçada, devendo também ser conhecido.

Da análise dos diversos aspectos do caso, verifica-se que o processo não se encontra maduro para julgamento.

Primeiramente, verifica-se que no relatório do retorno de diligência (fl.1523) o auditor-fiscal responsável pelo cumprimento da resolução observou a existência de diversos contratos de câmbio e títulos quitados representativos do ingresso de divisas relativo à exportação de serviços da Recorrente, atribuindo crédito apenas àqueles de acordo com o Regulamento de Contrato de Câmbio do Banco Central do Brasil.

Entendemos que a questão da aplicação ou não das regras do Banco Central como condições para fruição dos benefícios tributários do art.6º, II da lei 10.833 e do art.5º, II da 10.637 é questão meritória a ser discutida nesse processo, pelo qual não poderemos nos manifestar acerca dela.

Todavia, a plausibilidade do pleito do contribuinte se baseia, ademais, em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (e.g. REsp 1.268.345/MA) e do próprio CARF, pelo que merece análise mais ampla da documentação apresentada do que aquela solicitada pela DRJ, que refletiu peremptoriamente a posição adotada pelo colegiado *a quo*.

Em razão disso, *voto por converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora, à partir dos controles e contabilidade da fiscalizada apresentados no processo (inclusive com respaldo nas planilhas de fls.1550-1553), elabore relatório conclusivo acerca do ingresso de divisas relativo às operações listadas nos itens 191 e 193 da Impugnação, montando tabelas apartadas para os ingressos realizados dentro do prazo de 365 dias do Banco Central, e outra para os recebidos fora deste prazo, mas comprovadamente recebidos.*

Além disso, *que seja verificado junto à contabilidade da empresa, especialmente as DACONs e DCTFs do período cujo crédito se pretende utilizar extemporaneamente, para analisar se houve a utilização pretérita deles em qualquer outro período.*

Após a conclusão do trabalho, intime-se a Contribuinte e a Procuradoria da Fazenda para manifestação acerca do resultado da diligência, no prazo de 30 dias.

Ultrapassado o prazo, deve o processo retornar a este juízo.

É como voto.