



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

Processo nº 19515.721473/2012-14
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-006.465 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria PIS/COFINS
Recorrentes NOKIA SIEMENS NETWORKS DO BRASIL SISTEMAS DE
COMUNICAÇÕES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

DÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de parte do débito tributário lançado e exigido, embora constitua uma das formas de extinção do crédito tributário, não se equipara a pagamento deste, para efeito de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN.

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. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA.

Na forma do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, o crédito apurado de contribuição não cumulativa pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação do DACON.

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 ou o valor recebido seja mantido em instituição financeira no exterior.

COFINS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. *SOFTWARE* IMPORTADO. ESSENCIALIDADE. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO.

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 a 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. Configurando o *software* importado essencial às atividades que visam a transmissão de dados e voz, deve ser caracterizado como insumo passível de reconhecimento do direito creditório.

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. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA.

Na forma do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da data de aquisição do insumo, o crédito apurado de contribuição não cumulativa pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação do DACON.

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 ou o valor recebido seja mantido em instituição financeira no exterior.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. *SOFTWARE* IMPORTADO. ESSENCIALIDADE. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO.

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 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. Configurando o *software* importado essencial às atividades que visam a transmissão de dados e voz, deve ser caracterizado como insumo passível de reconhecimento do direito creditório.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do Colegiado em dar parcial provimento da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, para afastar a decadência face a ausência de realização de pagamento. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos (relatora) e Thais De Laurentiis Galkowicz que davam provimento para considerar a decadência de parte do período autuado com fulcro no art. 150, §4º do CTN; (ii) por maioria de votos (ii.1) para cancelar parte dos itens 1.2 e 1.3 da autuação, mantida a exigência quanto ao valor de R\$ 1.142.512,70, nos termos da diligência fiscal. Vencida a Conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora) que dava provimento integral quanto a esses itens; (ii.2) para admitir o creditamento como insumo da importação de software tributado, com o cancelamento das exigências dos itens 2.4 (b), 2.5, 2.6 e 2.7. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Pedro Sousa Bispo que não conheciam do mérito neste ponto para não acarretar supressão de instância; (iii) por unanimidade de votos (iii.1) para admitir o creditamento extemporâneo, com o correspondente cancelamento da exigência quanto aos itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 (a); (iii.2) em relação à parcela mantida, para manter a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Revisão de Ofício previsto pelo artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, contra o Acórdão nº 12-72.617, proferido pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a impugnação da Contribuinte, com o seguinte resultado:

- afastar as preliminares de nulidade e decadência;
- não conhecer da alegação de juros sobre a multa de ofício
- manter os valores abaixo de contribuição, a multa de ofício de 75% e acréscimos legais:

PERÍODO	VALORES MANTIDOS	
2007	PIS	COFINS
MARÇO	1.350.356,37	6.287.791,24
ABRIL	1.162.090,66	5.352.659,99
JULHO		0,00
AGOSTO	193.550,15	891.503,73
SETEMBRO	337.469,28	1.554.403,99
OUTUBRO	376.233,38	1.980.721,97
NOVEMBRO	837.029,96	3.855.410,73
DEZEMBRO	1.615.033,11	7.438.940,33

O processo versa sobre Auto de Infração de fls. 778/793, lavrado para constituição de crédito tributário de PIS no valor de R\$ 13.269.119,75 (treze milhões, duzentos e sessenta e nove mil, cento e dezenove reais e setenta e cinco centavos), referente aos períodos de 03/2007 e 04/2007, 08/2007 a 12/2007 e de COFINS no valor de R\$ 62.984.905,50 (sessenta e dois milhões, novecentos e oitenta e quatro mil, novecentos e cinco reais e cinquenta centavos), referente aos períodos de 03/2007 e 04/2007, 07/2007 a 12/2007.

Por descrever detidamente os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo abaixo o relatório da Resolução nº 3402-001.373 (e-fls. 5820-5831):

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 DICON 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 DICON 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 Câmbio 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 DICON 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 DICON 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 DICON 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 DICON 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 anocalendarário 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 DICON 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 anocalendarário de 2006, conforme Quadro Demonstrativo Nº 11 (fl. 747);

9) Na DICON 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 DICON 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 anocalendarário de 2007, sobre os softwares importados nos anoscalendarários 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 0486352 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 20181.746 e nº 20402.775 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, podese 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 176.6263/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 12000.260 (fls.14111418), 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; refirase a fato ou direito superveniente ou destinese 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 iniciase 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 DACTON *A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacton.*

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. ESSENCIALIDADE.

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 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. INEXISTÊNCIA 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 razão de procedência parcial da Impugnação, a decisão está sujeita a Revisão de Ofício, nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, com alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997 e Portaria MF nº 3/2008.

A Contribuinte recebeu a Intimação nº 1023/2015 na forma eletrônica em data de 13/03/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1734), com interposição de Recurso Voluntário de fls. 1736-2029 em data de 13/04/2015, o que fez com os mesmos argumentos e fundamentos apresentados em peça de impugnação, acima já mencionados.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 2036-2052, pela qual foram reiteradas as razões apresentadas no Relatório de Fiscalização, acompanhado de menção à Jurisprudência do CARF.

No âmbito deste Colegiado, o processo foi convertido em diligência através da Resolução nº 3402-000.791, nos seguintes termos:

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.15501553), 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.

Elaborado o relatório de diligência fiscal e após manifestação da Contribuinte, o processo retornou para julgamento.

Considerando a ausência do Termo de Diligência de fls. 1520 a 1533, o julgamento foi novamente convertido em diligência, conforme Resolução nº 3402-001.373 (fls. 5820-5831), para juntada aos autos do Termo de Diligência lavrado em razão da Resolução exarada pela instância *a quo*.

Às fls. 5838 foi dado cumprimento à diligência, retornando o processo para julgamento, com redistribuição para minha relatoria, nos termos do inciso II do art. 7º da Portaria CARF nº 34/2015, conforme Despacho de Encaminhamento de fls. 5855.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório e do Extrato do Processo de fls. 2031-2033, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

O Recurso de Ofício igualmente deve ser conhecido, pois preenche os requisitos de admissibilidade previstos pelo artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei nº 9532/97, e artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

2. Do Recurso de Ofício

Recorreu-se de ofício, nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei nº 9532/97 e de acordo com o artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

O Recurso de Ofício trata das seguintes parcelas do crédito tributário exoneradas:

- i) Em razão da comprovação da correta informação de parte das receitas de exportação, afastando-se a necessidade de ajustes ao valor real para correto rateio de créditos comuns;
- ii) Em face da demonstração de ter havido efetivo ingresso de divisas no tocante à prestação de serviços ao exterior, ainda que fora do prazo de 360 dias.

Como já mencionado no presente voto quanto à análise do Recurso Voluntário, em resposta à Resolução nº 3402-000.791, foi lavrado o Termo de Diligência de fls. 5780-5789, pelo qual o I. Auditor Fiscal especificou sobre as exportações de serviços consideradas no lançamento do crédito tributário:

Sobre o valor total de R\$ 3.485.785,83, efetivamente ingressaram no País:

- R\$ 441.310,97 no prazo de 365 dias;

- R\$ 1.806.971,82 após o prazo de 365 dias da data de exportação, sendo que, deste valor, R\$ 1.510.265,28 somente ingressaram no País em 24 de novembro de 2015.

- R\$ 94.990,33 refere-se a exportações canceladas, permanecendo, ainda, sem ingressos de divisas exportações de serviços no valor de R\$ 1.142.512,70.

Com relação à parcela do crédito tributário afastada em 1ª Instância, objeto do Recurso de Ofício, peço vênia para acompanhar a conclusão exarada no Acórdão nº 12-72.617, ora recorrido, nos termos abaixo reproduzidos:

4. Da Exportação de Serviços

4.1- Diferença entre as receitas contabilizadas e declaradas

A fiscalização apurou que o contribuinte informou no Dacon receita de exportação em valores superiores aqueles escriturados na conta 0000320500. A interessada alega que além de não entender o porquê da autuação já que a diferença refere-se à receita isenta, a fiscalização deixou de considerar a conta de exportação de produtos 0000320000. Acrescenta que a diferença de fevereiro (R\$ 856.280,62) é exatamente o valor da receita de exportação de janeiro (fl. 688), e que houve um equívoco ao informar a soma das receitas de janeiro e fevereiro no DACON de fevereiro.

O processo foi baixado em diligência, e em relação aos itens questionados a fiscalização concluiu que, de fato, houve erro na informação na receita de exportação do DACON de fevereiro que incluiu indevidamente a receita de janeiro e que a fiscalização deixou de considerar a conta de exportação de produtos.

Analizando a planilha elaborada pela fiscalização (fl. 1.525) verifica-se que ao considerar as receitas de exportação de produtos é possível identificar diferenças entre o DACON e a contabilidade da interessada nos meses de fevereiro, maio, agosto e setembro.

Em relação ao mês de fevereiro, a fiscalização concluiu que de fato, o contribuinte informou o valor do acumulado de janeiro e fevereiro na linha receita de exportação. Nos demais meses, verifica-se que os valores do DACON são inferiores aos valores contabilizados.

No auto de infração a fiscalização havia considerado o valor da contabilidade da interessada como receita de exportação, sem contudo, considerar a conta receita de venda de produtos. Diante disso, é necessário, retificar a apuração do quadro 05 (fls. 708/710) informando a receita de exportação contabilizada, conforme planilha fl. 1525.

Ressalte-se que a alteração promovida pela fiscalização apenas afetou o rateio dos créditos, que considera o percentual da receita de exportação sobre a receita total, não gerando crédito tributário lançado, ou seja, a receita de exportação não foi reclassificada como receita no mercado interno, apenas reduzida

para fins de apuração do percentual de rateio, conforme se verifica no quadro 05 (fl. 708/710).

Em fevereiro deve permanecer a exclusão do valor de R\$ 856.280,62, uma vez que se verifica que de fato a receita de exportação estava informada a maior.

Diante disso, tal infração deve ser cancelada parcialmente devendo permanecer o ajuste relativo à receita de exportação de fevereiro de 2007 para fins de rateio.

(...)

4.3 – Receitas com Divisas recebidas após 360 dias da exportação

Quanto à alegação de que ocorreu uma interpretação equivocada da fiscalização quanto ao regulamento do BACEN, cabe inicialmente transcrever o item 1, “b” a Circular nº 3.589/2012 do Banco Central do Brasil que alterou a Circular nº 3280 de 2005

1. O contrato de câmbio de exportação pode ser celebrado para liquidação pronta ou futura, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou da prestação do serviço, observado o prazo máximo de 750 dias entre a contratação e a liquidação, bem como o seguinte:

a) no caso de contratação prévia, o prazo máximo entre a contratação de câmbio e o embarque da mercadoria ou da prestação do serviço é de 360 dias;

b) o prazo máximo para liquidação do contrato de câmbio é o último dia útil do 12º mês subsequente ao do embarque da mercadoria ou da prestação do serviço. (negrito)

O prazo máximo entre a contratação e a liquidação é de 750 dias. A contratação pode ocorrer previamente ao embarque no máximo com 360 dias de antecedência. Se a contratação ocorrer posteriormente ao embarque, a liquidação deverá ocorrer até o último dia útil do 12º mês subsequente ao do embarque.

Verifique-se que não há a hipótese aventada pela interessada de não contratar. O que o BACEN pretendeu é exatamente criar prazos para o recebimento de divisas, evitando que os contratos não sejam realizados.

Esclarecendo as questões relacionadas à comprovação do ingresso dos recursos provenientes das exportações, a RFB publicou perguntas e respostas no endereço eletrônico: http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/perguntao/Derex/Perguasrespostas_Salex_Final.doc

A pergunta 3 abaixo transcrita trata do prazo para liquidação:

Quais os novos prazos para a liquidação dos contratos de câmbio relativos às operações de exportação, definidos pelo Banco Central do Brasil?

R.: Foi ampliado para 750 dias o prazo máximo entre a contratação e a liquidação dos contratos de câmbio. No caso das operações de câmbio de exportação, o prazo máximo para liquidação do contrato de câmbio é o último dia útil do 12º mês subsequente ao do embarque da mercadoria ou da prestação dos serviços, ficando a contratação prévia mantida em 360 dias. Para fins de controle, as instituições financeiras fornecerão mensalmente, por meio eletrônico, as liquidações processadas de seus clientes, com acesso exclusivo pelos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

A interessada alega que a tributação não poderia decorrer de Circular do BACEN. Não é o que ocorreu.

A isenção é sempre decorrente de disposição expressa de lei específica, disposição essa que deve ser interpretada literalmente (art. 150, § 6º, da Constituição Federal; art. 97, inciso VI, e art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Em outras palavras, não se pode ampliar (nem restringir) o texto legal para nele incluir situação não expressamente prevista.

A receita de prestação de serviços é tributável de acordo com as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Os artigos 5º da Lei nº 10.637/2002 e 6º da Lei nº 10.833/2003 preveem a não incidência sob duas condições: se o serviço for prestado a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e que o pagamento represente ingresso de divisas.

Cabe ressaltar que em 2007 (ano-calendário de ocorrência dos fatos geradores) estava em vigor o texto original da circular nº 3.280/2005, abaixo transcrito:

1. Os contratos de câmbio podem ser celebrados para liquidação pronta ou futura, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou da prestação dos serviços, limitado ao prazo máximo de 570 dias entre a contratação e a sua liquidação, observado o disposto neste Regulamento.

2. As operações de câmbio podem ser contratadas prévia ou posteriormente à data do embarque das mercadorias ou da prestação dos serviços, observado que:

a) se contratação prévia: a antecipação máxima admitida é de 360 dias;

b) se contratação posterior: o prazo máximo admitido para contratação e liquidação é de 210 dias, sendo que, caso esse prazo máximo vença em dia não útil, será considerado o dia útil seguinte.

Verifica-se que em 2007, o prazo era ainda menor, de apenas 210 dias para a liquidação.

No presente processo discute-se o segundo requisito para configurar a isenção: o pagamento pela prestação de serviços deve representar ingresso de divisas. Torna-se necessário definir o que é ingresso de divisas nas operações de exportação.

O termo “divisa”, na “nomenclatura das operações de câmbio, é usado para exprimir a própria cambial, ou seja, o saque de câmbio que pode ser emitido contra qualquer praça estrangeira,

para constituir reservas ou disponibilidades, que possam autorizar pagamentos de aquisições ali realizadas” (Silva, de Plácido. Vocabulário Jurídico. 27ª edição. Editora Forense: Rio de Janeiro. 2008. p 492). (grifos não constam do original).

O termo “divisas” pode também ser definido como:

“(…) créditos no exterior, em moeda estrangeira. Compreendem: depósitos, letras de câmbio, ordens de pagamento, cheques, valores mobiliários, etc. Para maior facilidade de análise, incluímos no conceito de divisas também o papel moeda estrangeiro” (Ratti, Bruno. Comércio Internacional e Câmbio. 8ª edição. Edições Aduaneiras: São Paulo. 1994. p 108). (grifos não constam do original).

O mercado de câmbio no Brasil é regido pelo Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), instituído pela Circular n.º 3.280, de 9, de março de 2005. Abaixo transcreve-se alguns itens:

TÍTULO: 1 – Mercado de Câmbio

CAPÍTULO: 11 – Exportação

SEÇÃO: 1 – Disposições Gerais

1. Este capítulo dispõe sobre as operações no mercado de câmbio relativas às exportações brasileiras de mercadorias e de serviços.

2. As exportações brasileiras de mercadorias e de serviços sujeitam-se ao ingresso no País da moeda estrangeira correspondente, mediante celebração e liquidação de contrato de câmbio em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, no País, ressalvados os casos específicos previstos na legislação e regulamentação em vigor.

3. As operações de câmbio a que se refere o item anterior são liquidadas mediante a entrega da moeda estrangeira ou do documento que a represente ao banco com o qual tenha sido celebrado o contrato de câmbio.

TÍTULO: 1 – Mercado de Câmbio

CAPÍTULO: 11 – Exportação

SEÇÃO: 2 – Contratação de Câmbio

8. A contratação total do câmbio precederá o registro da exportação no Siscomex, enquanto o exportador: (Revogado) Circular nº 3.530/2011

a) estiver envolvido em operação não amparada na regulamentação cambial e de comércio exterior;

b) mantiver pendente a contratação de câmbio posteriormente ao embarque, após o prazo regulamentar estabelecido para esse efeito;

c) mantiver pendente a vinculação de suas operações de câmbio celebradas, prévia ou posteriormente ao embarque, aos respectivos registros da exportação no Siscomex;

d) não oferecer resposta às determinações do Banco Central do Brasil com relação a suas pendências na área de câmbio ou de comércio exterior.

Da análise da norma apresentada, relativas As exportações brasileiras de mercadorias e de serviços sujeitam-se ao ingresso no País da moeda estrangeira correspondente, mediante celebração e liquidação de contrato de câmbio em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, no País, ressalvados os casos específicos previstos na legislação e regulamentação em vigor.

3. As operações de câmbio a que se refere o item anterior são liquidadas mediante a entrega da moeda estrangeira ou do documento que a represente ao banco com o qual tenha sido celebrado o contrato de câmbio.

Da análise das normas citadas e suas alterações, no ano de 2007 a exportação sujeitava-se ao ingresso no País da moeda estrangeira, mediante celebração e liquidação de contrato de câmbio em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, no País. Posteriormente em 2008, a Resolução nº 3.548, com base na Lei nº 11.371/2006 autorizou que os exportadores de mercadorias e serviços mantivessem no exterior a totalidade dos recursos relativos ao recebimento de suas exportações. Esta regra também é aplicável, a partir de 1º de março de 2007, para os despachos averbados em registro de exportação constante do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e para os serviços prestados a residentes no exterior. A situação ora analisada não é a hipótese da Lei nº 11.371/2006. Na hipótese em julgamento a interessada liquidou o contrato após o prazo determinado pelo BACEN. No caso de descumprimento do prazo o BACEN estipula que as contratações posteriores precederão o registro da exportação no Siscomex, enquanto o exportador mantiver pendente a contratação de câmbio posteriormente ao embarque, após o prazo regulamentar estabelecido para esse efeito, conforme estipulado no item 8 da Seção 2 (Contratação de Câmbio) do Capítulo 11 (Exportação) do Título 1 (Mercado de Câmbio).

Não há uma vedação legal a que o contrato seja liquidado após o prazo exigido, há na verdade uma sanção pelo descumprimento do prazo. Não significa uma descaracterização do ingresso de divisas, o que seria necessário para justificar a tributação da receita de exportação. Verifica-se que não há o impedimento de que se receba o valor, mesmo porque um atraso no pagamento do serviço pelo adquirente no exterior, não poderia significar que o exportador não pudesse receber o valor. Não ocorrendo o recebimento do valor, o BACEN na circular 3.280 dispõe sobre as formas e requisitos para regularização.

Assim, não ocorrendo a liquidação do contrato de câmbio, de fato não se configura o ingresso de divisas. Ocorrendo a liquidação após o prazo, está configurada o ingresso de divisas, portanto, deve ser reconhecida a não incidência da tributação do PIS e da COFINS.

Ficam cancelados os ajustes relativos à Coluna QD 3 – recebimento de divisas após o prazo- e parcialmente os ajustes relativos coluna QD 02 – sem o recebimento de divisas, na parte

em que o recebimento de divisas foi confirmado conforme item anterior do voto e na parte em que o recebimento de divisas após o prazo foi confirmado, nos valores abaixo listados:

DATA DA NF	Nº NF	VALOR
28/08/2007	19947	2.130,95
28/08/2007	60101	39.828,00
28/08/2007	60102	43.540,00
28/08/2007	60103	58.646,14
28/08/2007	60104	14.524,52
28/08/2007	60105	12.412,15
30/10/2007	64504	2.154,35
30/10/2007	64505	2.355,11
30/10/2007	64506	3.172,17
30/10/2007	64507	785,63
30/10/2007	64508	671,38
31/10/2007	20371	115,26

Os cálculos estão demonstrados na planilha denominada QD 05 após o julgamento (fl.1.672/1.673).

Por todos os fundamentos demonstrados na decisão recorrida, nego provimento ao Recurso de Ofício, uma vez que devem ser mantidos os cancelamentos já reconhecidos pelo Ilustre Julgador de 1ª Instância.

3. Do Recurso Voluntário

3.1. Preliminar de Mérito

3.1.1. Decadência

A Recorrente contestou em Recurso Voluntário a decisão de 1ª Instância sobre a incidência do instituto da decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2007.

Não obstante a conclusão deste voto, nos termos abaixo tratados e, para que sejam enfrentados todos os argumentos de defesa, preliminarmente passo à análise sobre a decadência invocada pela Contribuinte quanto à parcela mantida pela DRJ, referente ao período em questão.

Fundamenta a defesa pela aplicação do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, argumentando não ter havido pagamento de PIS e COFINS em razão de o crédito apurado em 2007 ser maior do que o respectivo débito.

Argumenta, ainda, que através do julgamento ao Resp nº 973.733, o Superior Tribunal de Justiça estendeu a aplicação do artigo 173 do CTN para as situações em que o contribuinte não efetue nenhum recolhimento e diante da configuração de dolo, fraude ou simulação, o que não ocorreu no presente caso.

Por sua vez, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional argumentou em contrarrazões de fls. 2036-2052 que a compensação/apuração de créditos de PIS e COFINS não

equivale a pagamento para fins de contagem do prazo decadencial, de modo que o prazo, no caso, deve reger-se pelo artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional devido à ausência de recolhimento, sendo que a decadência somente ocorreria em 01/01/2013.

Inicialmente, cabe observar que a Súmula Vinculante nº 8 do STF, invocada na decisão recorrida, deve ser aplicada com relação ao prazo de 5 (cinco) anos estabelecido para contagem da prescrição e decadência, permanecendo, portanto, a análise quanto ao termo inicial regido pelo artigo 150, § 4º ou pelo artigo 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou em relação à matéria, sob repercussão geral em julgamento ao REsp 973.733/SC¹, pelo qual foi aplicado o artigo 173 do Código Tributário Nacional nos casos em que se configure a ausência do recolhimento, dolo, fraude e simulação.

No caso em análise, não há que se falar em dolo, fraude ou simulação, uma vez que a autuação não abordou tal possibilidade, bem como desde a 1ª Instância a autuação vem sendo alterada para exoneração de parte do crédito tributário lançado.

Por outro lado, impera observar que os institutos do pagamento e compensação configuram hipóteses de extinção do crédito tributário, nos termos estabelecidos pelo artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Em síntese, o pagamento significa cumprimento ou adimplemento da obrigação, resultando a extinção do vínculo obrigacional². Por sua vez, compensação consiste igualmente em forma de extinção da obrigação através do encontro de débito e crédito até o montante em que se compensarem³. Trata-se de pagamento ficto realizado por meio de "encontro de contas".

E, em se tratando a compensação de forma extintiva de obrigação, não há como desvirtuar sua natureza jurídica na análise sobre a configuração do termo de início do prazo decadencial.

Com isso, uma vez que a Contribuinte apurou valores a pagar de PIS e COFINS no ano de 2007, compensando com os créditos de tais contribuições e não resultando em saldo devedor, bem como não configurando dolo, fraude ou simulação, tem-se que o direito da Autoridade Fiscal de efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, operando-se em cinco anos contados da data do fato gerador.

Portanto, considerando que a ciência do Auto de Infração ocorreu em data de 05/07/2012, opera-se a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período de janeiro a junho de 2007.

¹ “O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

² CÓDIGO CIVIL: Art. 304. Qualquer interessado na extinção da dívida pode pagá-la, usando, se o credor se opuser, dos meios conducentes à exoneração do devedor.

³ CÓDIGO CIVIL: Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

3.2. Mérito

3.2.1. Quanto ao Item 1 do Auto de Infração

De acordo com o relatório, com relação ao ITEM 1 da autuação, o objeto de análise do Recurso Voluntário se restringe aos seguintes argumentos:

- 1.1 - Diferença entre as receitas de exportação declaradas no DACON e contabilizadas pela empresa com relação ao ano calendário de 2007;
- 1.2 – Receitas de Exportação sem recebimento das divisas;
- 1.3 – Receitas com Divisas recebidas após 360 dias da exportação.

3.2.1.1. Quanto ao Item 1.1: Diferença entre as receitas de exportação declaradas no DACON e contabilizadas pela empresa com relação ao ano calendário de 2007.

A fiscalização lançou o crédito tributário de PIS/COFINS referente ao ano calendário de 2007 por entender que existe diferença entre as receitas de exportação declaradas no DACON e contabilizadas pela empresa.

A DRJ cancelou parcialmente o auto de infração, tendo sido mantido o ajuste relativo à receita de exportação de fevereiro de 2007 para fins de rateio.

Com relação à parcela mantida, a Recorrente argumenta que:

- i)* As receitas de exportação não estão sujeitas à incidência do PIS e da Cofins, portanto, a receita informada a maior, não gera tributação;
- ii)* Não existem as diferenças apontadas, pois 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;
- iii)* Igualmente não existem diferenças quanto aos demais meses, já que compõem as receitas de exportação não só as contas de receitas de serviços exportados, mas também as contas dos materiais fornecidos nesta prestação de serviços ao exterior, as quais não foram consideradas pela fiscalização.

Da análise dos autos, é possível confirmar os esclarecimentos prestados pela Recorrente, uma vez que a planilha elaborada pelo Auditor Fiscal para atender à Resolução da DRJ por si demonstra que não podem ser consideradas diferenças passíveis de caracterizar a infração lançada e o período mantido pela decisão recorrida. Restou esclarecido que a soma dos valores mensais informados na DACON supera os valores contabilizados em apenas 0,6%, afirmando que os valores contabilizados estão conformes com os valores declarados, sendo que as receitas de fato se referem à exportação.

Da mesma forma, foi esclarecido que as receitas de janeiro foram declaradas juntamente com as receitas de fevereiro de 2007, resultando em erro da contribuinte no momento da informação.

Por aplicação do Princípio da Verdade Material, observo que as decisões necessariamente devem ter por base os fatos tais como se apresentam na realidade e, diante da constatação de mero erro na escrita fiscal, sem implicações em dano ao erário, não há motivo para que seja desconsiderado o esclarecimento apresentado pela Contribuinte e, inclusive, salientado em diligência fiscal.

Portanto, não tem razão o Ilustre Julgador de 1ª Instância ao manter a exclusão do valor de R\$ 856.280,62, devendo ser reformada a decisão recorrida para cancelamento integral da autuação quanto às diferenças apontadas em Item 1.1.

3.2.1.2. Quanto aos Itens 1.2 e 1.3: Quanto às Receitas de Exportação.

Entendeu a Fiscalização que a Recorrente teria se beneficiado indevidamente da não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de exportação de serviços, pois, embora tenha prestado serviços ao exterior, não teria ocorrido o efetivo ingresso de divisas em contrapartida, o que faria com que houvesse a incidência de contribuições. Após, cancelou a autuação em relação aos valores que tiveram o ingresso de divisas em relação às Notas Fiscais de nºs 20131, 20132, 20361, 20631, 19947, 60101, 60102, 60103, 60104, 60105, 64504, 64505, 64506, 64507, 64508 e 20371.

A DRJ concluiu que:

i) O ingresso de divisas teria sido comprovado em relação às Notas Fiscais de nºs 20131, 20132, 20361 e 20631, cancelando a autuação nesta parte;

ii) Com relação ao ingresso de divisas ocorrido há mais de 1 (um) ano, a DRJ reconheceu o ingresso de divisas em relação às seguintes Notas Fiscais: 19947, 60101, 60102, 60103, 60104, 60105, 64504, 64505, 64507, 64508 e 20371;

iii) Com relação às receitas às quais não houve o pagamento, concluiu que a não incidência está condicionada ao efetivo ingresso de divisas, sendo a única exceção a previsão da Lei nº 11.371/2006, em que o valor do recebimento é mantido em conta no exterior do exportador, desde que observados os limites e as regras da legislação.

Por sua vez, a Recorrente argumenta que:

i) Trouxe aos autos planilha indicativa com as Notas Fiscais em que já houve o ingresso de divisas relativos à parte dos serviços, inclusive dentro do prazo de 360 dias, apresentando tabela relacionando *invoices* às respectivas Notas Fiscais, pelas quais constata-se os números dos Contratos de Câmbio que confirma o ingresso de divisas;

ii) O fato de ultrapassar o prazo de 360 dias não descaracteriza a exportação;

iii) Apresentou controle interno com informações dos pagamentos e prestação de serviços e contratos de câmbio;

iv) 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;

v) A exigência do ingresso de divisas para configuração da isenção não está prevista na Constituição;

vi) Com relação ao ingresso de divisas ocorrido há mais de 1 (um) ano, a Recorrente apresentou em Recurso Voluntário tabela indicando o número das *invoices* relacionadas às Notas Fiscais 20134, 20135 e 61809-2, requerendo seja reconhecido o direito ao crédito sobre as operações em referência;

vii) Com relação às receitas às quais não houve o pagamento, argumenta a Recorrente que a ausência do ingresso de divisas relativas a tais exportações de serviços não decorre de perdão da dívida, mas de operações ocorridas entre empresas do mesmo grupo, aguardando-se a formalização dos respectivos pagamentos, motivo pelo qual estão registradas nos balanços e razões como "pendentes de recebimento";

viii) Argumenta, ainda, que a não-incidência decorre da previsão do artigo 149, § 2º, inciso I da Constituição Federal, resultando no instituto da imunidade livre de qualquer condição.

Em resposta à Resolução nº 3402-000.791, foi lavrado o Termo de Diligência de fls. 5780-5789, pelo qual o I. Auditor Fiscal especificou sobre as exportações de serviços consideradas no lançamento do crédito tributário:

Sobre o valor total de R\$ 3.485.785,83, efetivamente ingressaram no País:

- R\$ 441.310,97 no prazo de 365 dias;

- R\$ 1.806.971,82 após o prazo de 365 dias da data de exportação, sendo que, deste valor, R\$ 1.510.265,28 somente ingressaram no País em 24 de novembro de 215.

- R\$ 94.990,33 refere-se a exportações canceladas, permanecendo, ainda, sem ingressos de divisas exportações de serviços no valor de R\$ 1.142.512,70.

Inicialmente, vejamos a previsão das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

Lei nº 10.637/2002:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

Lei nº 10.833/2003:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

No caso da previsão de incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas originadas da prestação de serviços para pessoas físicas e jurídicas no exterior, pondera-se que o legislador infraconstitucional elegeu como requisitos para desoneração a localização das sedes do prestador e do tomador de serviço como critério principal, ou seja, a utilização do binômio residência/domicílio como parâmetro central para a verificação da ocorrência ou não de uma exportação de serviços, combinado com a exigência de ingresso de divisas a título de contrapartida.

No entanto, saliento que da legislação que rege a matéria em análise, não há exigência expressa para que o valor originado do pagamento pela prestação de serviços em análise seja enviado imediatamente ao Brasil, o que conduz à conclusão de que eventual atraso não descaracteriza a entrada de divisas, desde que este valor ingresse no país por meio legal e seja contabilmente declarado para representação da verdade material.

Neste sentido, concluiu a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em decisão proferida através do v. Acórdão nº 129.406, cuja Ementa abaixo transcrevo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/04/1996 a 31/01/1999, 31/03/1999 a 30/09/1999, 30/11/1999 a 31/01/2000, 31/03/2000 a 31/12/2000, 01/03/2001 a 31/03/2001, 31/05/2001 a 31/07/2001, 01/09/2001 a 30/09/2001, 30/11/2001 a 30/11/2002

Ementa: DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS decai no prazo de cinco anos fixado pelo CTN, sendo, com fulcro no art. 150, § 42, caso tenha havido antecipação de pagamento, inerente aos lançamentos por homologação, ou art. 173, I, em caso contrário. A Lei nº 8.212/91 não se aplica a esta contribuição, vez que sua receita não se destina ao orçamento da Seguridade Social.

PROVAS DAS ALEGAÇÕES.

As alegações constantes da impugnação devem ser acompanhadas de provas suficientes que as confirmem, de modo a elidir o lançamento.

DILIGÊNCIAS.

Indefere-se o pedido de diligência que tenha por objetivo a indevida inversão do ônus da prova.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Em obediência à literalidade atribuída à interpretação da norma que outorga isenção (art. 111, II, do CTN), é irrelevante haver o efetivo ingresso as divisas relativas ao serviço prestado no exterior para o gozo da isenção do PIS, prevista no art. 14 da MP nº 2.158-35/2001.

Recurso provido em parte. (sem destaque no texto original)

No julgado acima, o Ilustre Conselheiro Relator Maurício Taveira e Silva assim fundamentou em seu voto:

A instância a quo rejeitou os argumentos da contribuinte com fôfuro na Solução de Divergência nº 12, de 30/10/2001, de lavra da Coordenação-Geral de Tributação da SRF, a qual consigna a necessidade do efetivo ingresso das divisas para o gozo da isenção.

A despeito da bem elaborada fundamentação desenvolvida pela DRJ, ousou divergir da decisão prolatada, entendendo não haver a restrição mencionada, conforme se demonstrará.

O cerne da questão reside na interpretação da norma isentiva insculpida no inciso III do art.14 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, posteriormente Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que assim dispõe:

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

(...)

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

(...)

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

Entendo que o objetivo da norma visa tão-somente desonerar a exportação do custo tributário e também impedir que o benefício se estenda àquelas exportações que não representem potencial ingresso de divisas, como por exemplo exportações pagas em Real.

Se assim não fosse, a expressão "cujo pagamento represente ingresso de divisas" deveria conter o adjetivo "efetivo" a qualificar o "ingresso de divisas". Haveria, também, a necessária limitação temporal do ingresso das respectivas divisas para fruição do benefício.

Desse modo, acaso o legislador visasse uma isenção condicional, registraria a necessidade do efetivo ingresso, bem assim a limitação temporal, ou delegaria competência ao Poder Executivo para disciplinar a matéria.

Cite-se que a MP nº 1.858-6, de 1999, veio a suprir a lacuna decorrente da Lei nº 9.718/98, que não excluiu da base de cálculo as receitas de exportação. Assim sendo, passou a dar tratamento isonômico à Cotins e ao PIS, cujas isenções eram previstas, respectivamente, pela LC nº 70/91, art. 72, inciso I, com redação dada pelo art. 12 da LC nº 85/1996, e pelo art. 42, inciso I, da MP nº 1.212, de 1995, convertida na Lei nº 9.715/98, as quais assim dispunham:

"Art. 7º. São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

1 - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

"Art. 40 Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:

1 - aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas; "

Conforme se depreende das normas acima transcritas, que anteriormente regiam a isenção da contribuição, desde aquela época também não traziam qualquer restrição quanto à necessidade de efetivo ingresso de divisas.

Este tema foi muito bem abordado pelo então Conselheiro-Relator Rogério Gustavo Dreyer em seu voto condutor do Acórdão nº 201-77.993, de 20/10/2004, ao analisar a isenção da Cofins referente à prestação de serviços no exterior, em janeiro de 1997, o qual se transcreve parcialmente:

(...)

Como se verifica, a norma isentiva não prevê a restrição imposta pelo Fisco, devendo ser excluídos do auto de infração os valores decorrentes das receitas de exportação de serviços, independente da ocorrência do efetivo ingresso de divisas no País.

Isto posto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a ocorrência da decadência referente aos fatos geradores de abril de 1996 a novembro de 1998 e janeiro a agosto de 1999 e, ainda, para assegurar o direito à isenção prevista no art. 14, inciso § 12, da MP nº 2.158-35/2001, independente da ocorrência do efetivo ingresso de divisas no País, mantendo, no mais, a decisão recorrida.

A decisão acima transcrita foi mantida pela Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que por unanimidade de votos, conheceu do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, negaram provimento.

Transcrevo abaixo o voto da Ilustre Conselheira Relatora Érika Costa Camargos Autran quanto ao julgado em referência:

O cerne da questão reside na interpretação da norma incentivada inserida no inciso III do art.14, da Medida Provisória n.º 1.8586, de 29 de junho de 1999, posteriormente, Medida Provisória n.º 2.15835, de 24 de agosto de 2001, que assim dispõe:

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

(...)

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

(...)

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

Ora, o objetivo da norma visa tão somente desonerar a exportação do custo tributário e também impedir que o benefício se estenda àquelas exportações que não representem potencial ingresso de divisas, como por exemplo, exportações pagas em Real.

Se assim não fosse, a expressão “cujo pagamento represente ingresso de divisas”, deveria conter o adjetivo “efetivo” a qualificar o “ingresso de divisas”.

Ademais, conforme o artigo 7º da Lei Complementar n.º 70/91, ao dispor sobre a isenção da COFINS aplicável as operações de prestação de serviços para o exterior, não condicionava o direito a isenção ao efetivo ingresso de divisas no País.

Senão vejamos:

“Art. 7º. São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I – de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;”

(...)

As condições para a fruição do referido benefício, citado no art. 7º da Lei Complementar n.º 70/91 foram introduzidas através do Decreto n.º 1.030 de 29 de dezembro de 1993, o qual também não condicionava a isenção para as prestações de serviços ao exterior ao efetivo ingresso de divisas.

“Decreto 1.030/93 Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - vendas realizadas pelo produtor vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e

V - fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível.

Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;

b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992;

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação."

O artigo 7º da Lei Complementar n.º 70/91, posteriormente foi alterada pelo art. 1º da Lei Complementar n.º 85/96.

"Lei Complementar 85/96 Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo."

Verifica-se que em momento algum introduziu qualquer restrição a fruição do benefício. Ao contrário, referida Lei foi mais

benéfica ao contribuinte, ampliando o benefício da isenção para as demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior.

E o art. 4º inciso I da Medida Provisória nº 1.212 de 1995, convertida na Lei nº 9.715/98, que anteriormente regiam a isenção da contribuição, desde aquela época, também não traziam qualquer restrição quanto à necessidade de efetivo ingresso de divisas.

“Art. 4º Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:

I - aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas;”

A questão temporal na caso dos autos define a sobre a necessidade da implementação do ingresso de divisas.

Na época da ocorrência do fato gerador, sequer há citação quanto ao pagamento representar ingresso de divisas. E até mesmo a exportação de mercadorias e serviços girados em moeda brasileira eram passíveis da fruição do benefício. Por isto, entendo que o verdadeiro objetivo da nova condição introduzida a contar de 1º de fevereiro de 1999 era impedir que houvesse a isenção quando a exportação não representasse potencial ingresso de divisas.

Ora, assim sendo, as receitas citadas no caput do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.15835/2001 são indubitavelmente aquelas decorrentes do faturamento, independentemente, então, do ingresso ou não da receita em sua tesouraria.

Trata-se da determinação do nascimento da obrigação tributária com base no regime de competência, e não no de caixa.

Desta forma, a receita assim expressa não leva em consideração ter havido ou não o seu ingresso efetivo no caixa da pessoa jurídica para o fim de conceder ou não a isenção.

Este tema foi muito bem abordado pelo então Conselheiro Relator Rogério Gustavo Dreyer em seu voto condutor do Acórdão 2 20177.993, de 20/10/2004, ao analisar a isenção da Cofins referente a prestação de serviços no exterior, em janeiro de 1997, o qual se transcreve parcialmente:

“A expressão “represente ingresso de divisas”, a meu ver e como já manifestei neste voto, estabeleceu somente o direito a isenção àquelas exportações que gerassem divisas, ou seja, efetuadas em moeda conversível, na qual não se insere a operação com moeda nacional, que teria efeito idêntico à venda efetuada para o mercado doméstico.

Trata-se, sem dúvida, de estímulo àquela exportação amplamente benéfica para o país através da formação de reservas cambiais.

Neste desiderato, o benefício é concedido para prover e assegurar a competitividade do produto ou do serviço, prejudicada para dizer pouco, ou integralmente comprometida se onerada com tributos.

Neste pé, persisto para reafirmar a mim parecer claro que a isenção está amparada desde o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação cuja tributação se exclui pela isenção. E isto ocorre no momento do faturamento, a exemplo de qualquer outra operação sujeita ao tributo. Poder-se-ia, concordo, afirmar que a isenção somente se aperfeiçoaria se implementada a condição do ingresso das divisas e no momento da ocorrência deste evento, quando futuro, ainda que em tal caso mais se afiguraria a suspensão da exigência, postergada para tal momento ainda por vir e incerto.

Mas, para que ocorresse tal situação e frente à literalidade da interpretação para outorga de isenção, de forma manifesta a condição deveria estar contemplada, e na própria lei.

A simples expressão “cujo pagamento represente ingresso de divisas,” data venia, não tem este alcance.

(...)

Como redigida a norma, estou seguro, cessam os requisitos para a concessão da isenção mediante a comprovação de que se trate de prestação de serviços à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e desde que tenha sido acordada em moeda conversível.”

Ademais, de acordo com o artigo 10 da Lei n.º 11.371/06, resta claro que independe do efetivo ingresso de divisas, para que a receita do serviço prestado a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliado no exterior, seja isenta da Cofins e do PIS/Pasep, senão vejamos:

Art. 10. Na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista no art. 1º desta Lei, independe do efetivo ingresso de divisas a aplicação das normas de que tratam o § 1º e o inciso III do caput do art. 14 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, o inciso II do caput do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Como se verifica, a norma não prevê a restrição imposta pelo Fisco.

Por fim, verifico também nos autos que a Recorrida comprovou tanto a ocorrência das exportações de serviços, quanto a internação (ingresso) das divisas a eles correspondentes, mesmo que em momento posterior, mediante contratos de câmbio juntados aos autos, atendendo, assim, aos requisitos previstos na legislação para fazer jus a isenção tributária.

Diante disto, confirmo a decisão do acórdão recorrido para assegurar o direito à isenção prevista no art. 14, inciso III, § 1, da Medida Provisória nº 2.15835/2001, independente da ocorrência do efetivo ingresso de divisas no País.

Não obstante o posicionamento acima citado com relação à obrigatoriedade de imediato ingresso de divisas para configuração dos requisitos para a

isenção em análise, impera igualmente observar que no presente caso concreto, há duas situações especiais que conduzem à conclusão pela exoneração do crédito tributário lançado. Vejamos:

1º) Saliento que a descrição exata do fato gerador é elemento essencial do Auto de Infração, possibilitando o pleno conhecimento dos limites e motivação da acusação, nos termos da regra insculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que assim prevê:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Saliento que a exatidão dos motivos que resultam em um lançamento de ofício se deve ao fato de o sistema tributário pátrio estar erigido sobre fundamentos constitucionais, notadamente os Princípios da Estrita Legalidade, da Tipicidade e da Reserva de Lei.

As diretrizes acima destacadas conduzem o ato jurídico representado pelo lançamento, pelo qual se constata a ocorrência do fato jurídico que se subsume à hipótese de incidência tributária, devendo a Autoridade Fiscal comprovar a acusação lavrada em decorrência de falta de cumprimento da norma pelo contribuinte.

Neste mesmo sentido, o Código de Processo Civil igualmente prevê em seu artigo 373, inciso I, que ao Autor cabe a prova do fato constitutivo de seu direito.

Tais observações se fazem importantes para que seja analisado o contexto que envolve o presente caso, uma vez que a autuação foi lavrada quanto aos Itens 1.2 e 1.3 em razão de que, no período de janeiro a dezembro de 2007, a Recorrente teria se beneficiado indevidamente da isenção de receitas de exportação de serviços, sem o ingresso de divisas de algumas operações, além de ingresso de divisas após 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias de outras operações, contrariando determinações do Banco Central.

Quanto a tais itens, a defesa sustenta seus argumentos afirmando que houve o ingresso de divisas pelos serviços prestados, sendo que alguns serviços foram pagos dentro do prazo de 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias e outros foram pagos em prazo superior a 1 (um) ano e, com relação a eventuais receitas em aberto se devia ao fato de tratar-se operações realizadas entre empresas do mesmo grupo, sobre as quais ainda permanecia com pendência de pagamento.

Da análise da documentação acostada às fls. 87 a 97, verifico que a Contribuinte informou à equipe de fiscalização que determinadas operações encontravam-se, naquele momento, em aberto quanto ao recebimento, assim resumida em Termo de Constatação Fiscal de fls. 770-777:

O contribuinte apropriou nas DACONs apresentadas à Receita Federal do Brasil, relativas ao ano calendário de 2007, como receitas de exportação de serviços, beneficiando-se indevidamente da não incidência das contribuições sociais PIS e COFINS sobre as receitas de exportação de serviços, condicionada ao efetivo ingresso das divisas no País, que embora os serviços tenham sido prestados no decorrer do ano-calendário de 2007, as divisas correspondentes não ingressaram no País, conforme discriminado no Quadro Demonstrativo N° 02 (QD 02), cujo resumo mensal apresentamos a seguir:

Janeiro	241.303,80
Fevereiro	148.030,28
Março	88.836,92
Abril	610,78
Maió	95.256,91
Junho	172.623,08
Julho	100.873,34
Agosto	242.635,78
Setembro	269.815,54
Outubro	1.031.693,63
Novembro	555.499,95
Dezembro	538.605,81

Infração ao artigo ao art. 1º "caput" e §§ 1º e 2º, e art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02; ao art. 1º, "caput" e §§ 1º e 2º e ao art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833/03; e Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais, item 1, "b", instituído pela Circular nº 3.589 do Banco Central do Brasil.

Afirma a Contribuinte que, por serem serviços prestados entre companhias do mesmo grupo, após a prestação dos serviços, as empresas convencionam a melhor data para pagamento, são efetivados os Contratos de Câmbio para liquidação imediata. Por este motivo, tais operações foram registradas contabilmente com valores pendentes de recebimento.

Da análise da documentação que embasou a autuação, é possível verificar que mesmo as operações liquidadas dentro do prazo de 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias, conforme Quadro Demonstrativo nº 04, as datas e pagamento não correspondem à respectivas Notas Fiscais. Ou seja, a conduta da Recorrente se manteve em todo o período fiscalizado, o que demonstra a plausibilidade de suas alegações.

Por sua vez, no Termo de Diligência de fls. 5780-5789 a Unidade de Origem respondeu à Resolução nº 3402-000.731, esclarecendo que foram constatadas operações liquidadas pelo exportador após 365 dias da data da exportação dos serviços, bem como ocorreram cancelamentos de operações e, ainda, ingressos de valores originados dos serviços prestados pela Recorrente no ano de 2015.

Em suma, a autuação foi lavrada em data de 03/07/2012, desconsiderando tanto os valores que não ingressaram dentro do prazo de 365 dias, quanto alguns valores que comprovadamente ingressaram antes de tal prazo, demonstrando que o valor apurado pela fiscalização estava ilíquido e com flagrante erro de fato na constituição do crédito tributário, o que foi, inclusive, foi mencionado pelo Ilustre Julgador de 1ª Instância.

2º) Cabe ainda observar que a efetividade das operações não foi contestada pelo Ilustre Auditor Fiscal, o qual ressaltou que, embora os serviços tenham sido prestados no decorrer do ano-calendário de 2007, as divisas correspondentes não haviam ingressado no País.

Ademais, em nenhum momento houve acusação passível de esbarrar em dúvidas quanto à fraude ou simulação por parte da Contribuinte, afastando a objetividade da boa-fé na análise dos fatos.

Reitero ainda que, da legislação que rege a matéria em análise, não há exigência para que o valor originado do pagamento por tal prestação de serviços seja enviado imediatamente ao Brasil.

Ocorre que, se há exceções aos critérios estabelecidos pela equipe de fiscalização quanto aos valores pagos pelo Tomador de Serviços após o prazo de 365 e, em especial, se há confusão para identificar tais pagamentos na documentação trazida aos autos pela Recorrente, não cabe afastar a boa-fé da Contribuinte, que inclusive lançou em seus livros contábeis todos os atos decorrentes de tais operações, como reconhecido pela Unidade de Origem.

Reitero que no Termo de Diligência de fls. 5780-5789, a Unidade de Origem esclareceu que foram constatadas operações liquidadas pelo exportador após 365 dias da data da exportação dos serviços, bem como ocorreram cancelamentos de operações e, ainda, ingressos de valores originados dos serviços prestados pela Recorrente no ano de 2015. Ou seja, de fato os valores foram pagos posteriormente, como esclarecido pela Contribuinte e informado nos registros contábeis.

Diante deste impasse e, uma vez que por todo momento a conduta da Contribuinte quanto aos pagamentos posteriores à prestação dos serviços se manteve estável, representando a veracidade de suas alegações, inclusive com as informações apresentadas contabilmente e, ainda, em razão de flagrante erro de fato na constituição do crédito tributário, como anteriormente mencionado, deve ser aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.
(sem destaque no texto original)

Com isso, por mais estes motivos, não pode ser afastado da Contribuinte o direito à isenção.

Portanto, concluo que devem ser acatados os argumentos da defesa, para o fim de afastar integralmente as exigências previstas pelos ITENS 1.2 e 1.3 do Auto de Infração.

3.2.2. Quanto ao Item 2 do Auto de Infração

De acordo com o relatório, com relação ao ITEM 2 da autuação, o objeto de análise do Recurso Voluntário se restringe aos seguintes argumentos:

- Legitimidade do Crédito de PIS e COFINS:
- Vedação da apropriação extemporânea (Itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4);

- Vedação da apropriação extemporânea e vedação de apropriação de crédito em relação aos softwares (Itens 2.4 (b), 2.5 e 2.7);
- Vedação de apropriação de crédito em relação aos softwares (Item 2.6).

3.2.2.1. Quanto aos Itens 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4 (A): Diferença entre as receitas de exportação declaradas no DAICON e contabilizadas pela empresa com relação ao ano calendário de 2007.

A Fiscalização glosou os seguintes créditos apropriados pela Contribuinte:

i) Parte dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS apropriados pela Recorrente diretamente em DAICON referente ao ano de 2007, pois o artigo 8º, inciso I, alínea "a" da IN 404/2003 dispõe que os créditos somente poderiam ser apurados no mesmo mês das aquisições efetuadas.

A DRJ manteve a autuação por considerar que:

i) A legislação apenas admitiria a apropriação dos créditos extemporâneos na DAICON mediante a retificação das declarações (DAICON e DCTF) do período relativo ao respectivo crédito, sendo que deveria ter ocorrido sobre as aquisições, custos ou despesas incorridos no mesmo mês;

ii) Após as retificações, o crédito remanescente de PIS e COFINS poderia ser utilizado para dedução das contribuições em períodos posteriores.

A Recorrente argumenta que:

i) A forma de apropriação dos créditos extemporâneos por ela realizada está correta, uma vez que a legislação permite a apropriação direta dos créditos nos meses subsequentes na própria DAICON, sendo que não há um procedimento obrigatório que deve ser adotado pelo contribuinte;

ii) O artigo 3º, § 4º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/2002 não prevê que o contribuinte está obrigado a aproveitar o crédito no mesmo mês em que foi gerado, mas sim que a apuração do crédito de um determinado mês deve se relacionar aos custos, despesas e aquisições do mesmo mês, não trazendo obrigatoriedade de o contribuinte se utilizar desse crédito no mesmo mês;

iii) Ao adotar a forma considerada pela DRJ com a retificação da DAICON e a inclusão do valor do crédito que não foi considerado anteriormente, resultaria em recolhimento de PIS e COFINS no período posterior passaria a ser maior do que novo valor das contribuições apurado;

iv) Com a retificação da DCTF, o valor do DARF recolhido é superior ao devido, reconhecendo-se, assim, a existência de um valor a maior a título de PIS e COFINS, ensejando em indébito tributário que poderá ser compensado por meio de PER/DCOMP com a devida correção monetária;

v) A utilização do saldo remanescente do crédito de PIS e COFINS em períodos subsequentes se dá mediante a apropriação direta na DAICON dos créditos extemporâneos, como fez a Recorrente.

Observe que, em resposta à Resolução nº 3402-000.791 foi lavrado o Termo de Diligência de fls. 5780-5789, pelo qual o I. Auditor Fiscal assim esclareceu sobre os créditos extemporâneos:

Realizadas as análises individualizadas dos créditos, confirmados os recolhimentos das contribuições incidentes nas importações de bens e serviços, e confrontados os assentamentos contábeis com os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON apresentadas à Receita Federal do Brasil, conforme Anexo II deste Termo, e demais elementos juntados neste processo administrativo, concluo que não houve aproveitamento pretérito dos créditos extemporâneos apropriados pelo contribuinte no ano-calendário de 2007, o quais foram objeto da constituição do crédito tributário, conforme Quadros Demonstrativos de nº 06 a 13 deste processo administrativo.

Destaco que Recorrente é sujeita ao regime não cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais determinam que a incidência independe da denominação ou classificação fiscal.

Por fundamentação, cito o v. Acórdão nº 9303006.247, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

*CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA.
RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO
DE RESSARCIMENTO.*

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDPIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

Em suma, destaco que inexistente previsão legal que imponha a retificação das obrigações acessórias para o aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS/Pasep e COFINS. Com razão, o art. 3º, § 4º, das Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03 dispõe apenas que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, com o correspondente cancelamento da exigência quanto aos itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 (a).

3.2.2.2. Quanto aos Itens 2.4 (B), 2.5, 2.6 e 2.7: Apropriação de créditos originados de importações de softwares:

A Fiscalização glosou os seguintes créditos apropriados pela Contribuinte:

i) Os valores oriundos das importações de software, os quais não poderiam ser caracterizados como bens para revenda ou serviços utilizados como insumos na atividade da Recorrente.

A DRJ manteve a autuação por considerar que:

i) O software poderia ser considerado bens para revenda ou insumo desde que passasse para a propriedade do contratante, sendo que não foi identificada a utilização/emprego pela Recorrente e nem a sua relação com os contratos de prestação de serviços, o que vedaria a apropriação dos créditos;

ii) Os créditos de PIS e COFINS seriam decorrentes de mudanças com funcionários expatriados.

A Recorrente argumenta que:

i) Demonstrou que os softwares importados se caracterizam como serviços prestados pela sua matriz localizada na Finlândia e que são utilizados como insumos na atividade de prestação de serviços da Recorrente, o que lhe garante o direito de crédito, nos termos do artigo 15, inciso II da Lei nº 10.865/2004.

Neste caso, destaco que o conceito de insumo deve ser analisado sob o critério da essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica, conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR, proferido com a seguinte Ementa:

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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE 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. 543-C 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.

Considerando o posicionamento dos Tribunais Pátrios, deve ser aplicado o artigo 62 A do RICARF quanto ao critério estabelecido no julgado acima invocado para configuração de insumos para creditamento de PIS/COFINS.

Destaca-se, ainda, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, proferida com a seguinte Ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Da mesma forma, foi expedido o PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018, conforme Ementa abaixo transcrita:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do

Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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.

Por sua vez, observo que restou comprovado nos autos que os softwares adquiridos pela Recorrente se referem a insumos, nos termos demonstrados em Recurso Voluntário, resultando na previsão do artigo 15, inciso II da Lei nº 10.865/04, considerando, especialmente, a essencialidade de tais produtos para entrega de rede de telefonia móvel, estrutura, fornecimento e demais obrigações contratuais assumidas com o fornecimento da tecnologia objeto de suas atividades.

Da análise das atividades desenvolvidas pela Recorrente, denota-se que o *software* é essencial para respectivas operações, uma vez que resultam no funcionamento de diversos serviços indispensáveis para a operadora possibilitar aos respectivos usuários, sem o qual não seria possível a transmissão de dados e voz, como por exemplo: a transmissão de voz, mensagens SMS, serviços de identificadores de chamadas, cobranças detalhadas de contas, dentre outros apresentados pela Contribuinte.

Portanto, deve igualmente ser reformada a decisão recorrida, com o cancelamento das exigências dos itens 2.4 (b), 2.5, 2.6 e 2.7, admitindo-se o creditamento como insumo da importação do *software* tributado.

3.2.3. Da ilicitude dos juros sobre multa

A Recorrente insurge contra a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício.

Não obstante a conclusão apontada neste voto, caso sejam mantidas as exigências contestadas em Recurso Voluntário, observo que deve ser aplicada a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso de Ofício, bem como conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma:

- i) Considerar a decadência do período de janeiro a junho de 2007, com fulcro no art. 150, §4º do CTN;*
- ii) Cancelar as exigências dos itens 1.2 e 1.3 da autuação;*
- iii) Cancelar as exigências dos itens 2.4 (b), 2.5, 2.6 e 2.7, para que seja admitido o creditamento como insumo da importação de software tributado;*
- iv) Cancelar a exigência dos itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 (a), para admitir o creditamento extemporâneo;*
- v) Caso sejam mantidas as exigências contestadas em Recurso Voluntário, manter a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator designado

Incumbiu-me o ilustre Presidente da elaboração do voto vencedor quanto à decadência e quanto a incidência das contribuições na parcela da exportação de serviços não recebidos e não mantidos em instituição financeira no exterior.

Da decadência

O colegiado entendeu que a compensação não se equivaleria ao pagamento para fins de aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN. Dessa forma, valeria a regra decadencial prevista no artigo 173, I, do CTN.

Para fundamentar tal posição, o colegiado valeu-se, dentre outros, do entendimento da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no voto do ilustre conselheiro Rodrigo Possas, no Acórdão **9303-008.297**, cujos fundamentos utilizo como minhas razões de decidir, nos termos do artigo 50, § 1º da lei n. 9.784/99, o que faço nos seguite termos:

O contribuinte defende a contagem do quinquênio nos termos do § 4º do art.150, do CTN.

[...]

Em relação as demais competências suscitadas, janeiro a março de 2007, ao contrário do seu entendimento, a compensação de parte dos débitos tributários não equivale à antecipação de pagamento.

O CTN, assim dispõe, quanto ao lançamento e pagamento de tributos sujeitos a lançamento por homologação, bem como a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir os respectivos créditos tributários:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)."

Ora, o parágrafo 4º do art. 150, citado e transcrito fala expressamente em pagamento. Não há qualquer referência a compensação. Já o art. 173, inciso I, estabelece o prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário. A compensação sempre se opera sob condição resolutória, ou seja, cabe à autoridade administrativa homologá-la depois de verificar a certeza e liquidez do crédito financeiro utilizado/compensado.

O STJ ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, § 4º e 173, I, do CTN, pacificou o entendimento, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, sob o regime de recursos repetitivos, de que não se verificando recolhimento de exação, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue a disciplina normativa do art. 173 do CTN, nos termos da seguinte ementa:

“1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR. Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008. AgRg nos EREsp 216.755/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP. Rel. Ministro Luis Fux, julgado em 13.12.2004, J 28.02.2005)”.

Também este CARF já teve oportunidade de se manifestar sobre o tema, concluindo na esteira do que ora se defende, a exemplo da decisão, objeto do acórdão nº 9303002.384, desta 3ª Turma da CSRF.

No presente caso, o próprio contribuinte reconheceu que não houve antecipação de pagamento para as parcelas das contribuições lançadas e exigidas; assim, a decadência suscitada deve ser afastada.

Com base nesse entendimento, o termo inicial da decadência seria 01/01/2008, não se configurando a decadência para o caso em questão.

Das Receitas de Exportação.

Quanto à acusação fiscal que a Recorrente teria se beneficiado indevidamente da não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de exportação de serviços, entendo que assiste razão à Fiscalização.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem que as contribuições não incidirão sobre receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para residentes ou domiciliados no exterior, **cujo pagamento represente ingresso de divisas**:

Lei nº 10.637/2002:

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

[...]

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; [i](#)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: [i](#)

[...]

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

Excepcionalmente, a Lei nº 11.371, de 29 de novembro de 2008, tratou de **situações em que o exportador poderia manter recursos decorrentes da exportação no exterior**:

Art. 1º Os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional.

Art. 10. Na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista no art. 1º desta Lei, independe do efetivo ingresso de divisas a aplicação das normas de que tratam o § 1º e o inciso III do caput do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o inciso II do caput do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Dessa forma, excetua-se da previsão restritiva das Leis 10.637 e 10.833, de que não incidiriam as contribuições apenas nas exportações de serviços cujo pagamento represente ingresso de divisas, **apenas os casos em que a pessoa jurídica mantivesse os recursos no exterior** na forma prevista no artigo 1º da Lei 11.371/2008. Se os recursos não ingressarem no Brasil ou não forem mantidos em instituição financeira no exterior, não se aplicaria a não incidência, sendo devido os valores das contribuições de PIS e COFINS.

Conforme destacou a ilustre relatora, em resposta à Resolução nº 3402-000.791, foi lavrado o Termo de Diligência de fls. 5780-5789, pelo qual o I. Auditor Fiscal especificou sobre as exportações de serviços consideradas no lançamento do crédito tributário:

Sobre o valor total de R\$ 3.485.785,83, efetivamente ingressaram no País:

- R\$ 441.310,97 no prazo de 365 dias;

- R\$ 1.806.971,82 após o prazo de 365 dias da data de exportação, sendo que, deste valor, R\$ 1.510.265,28 somente ingressaram no País em 24 de novembro de 2015.

- R\$ 94.990,33 refere-se a exportações canceladas, permanecendo, ainda, sem ingressos de divisas exportações de serviços no valor de R\$ 1.142.512,70.

Foi demonstrado, portanto, que não ingressaram no país nem foram mantidos em instituição financeira no exterior o valor de R\$1.142.512,70.

Diante dos dispositivos legais acima destacados, por não representar montante ingresso no país a título de exportação de serviço, nem representar montante mantido em instituição financeira no exterior decorrente de exportação de serviço, deve ser mantida a exigência fiscal quanto ao valor de R\$ 1.142.512,70, nos termos da diligência fiscal.

É o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes