



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

Processo nº 19515.722003/2013-59
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **3302-000.577 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 30 de março de 2017
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrente KUEHNE+NAGEL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Na reunião realizada em fevereiro de 2017, por unanimidade de votos, foi rejeitada a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Por unanimidade de votos, o julgamento foi convertido em diligência.

O Conselheiro José Fernandes do Nascimento fará declaração de voto.

Fez sustentação oral o Dr. Bruno Fajersztajn, OAB nº 206.899

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza -Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araujo.

Relatório

Trata-se da análise de Recursos de Ofício e Voluntário, que teve como origem auto de infração, que a partir do Termo de Verificação Fiscal, que embasou o referido auto, extrai-se, fls. 679/683¹:

4 - Com base nos documentos fornecidos pelo sujeito passivo na data de 07/06/2013 em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal Nº 01 cientificado ao contribuinte em 26/03/2013, constatamos que a empresa exclui da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores por ela considerados como adiantamentos por parte de seus clientes, justificando que apenas os repassa para os efetivos prestadores e que emite nota de débito ao cliente final com o demonstrativo dos pagamentos e o valor de seu serviço de intermediação.

Esta fiscalização entende que os recebimentos, tratados acima, não se caracterizam como meros repasses, pois transitaram pelas contas bancárias do intermediário, e não se caracterizam como depósitos, porque o sujeito passivo não é uma instituição financeira e que nas operações nas quais atue como intermediária, distribuindo ou comercializando produtos ou serviços por permissão ou concessão de terceiros, juntamente com outros serviços por ela própria prestados, a quantia total que receber dos adquirentes dos respectivos produtos ou serviços, apropriada em suas contas do Ativo Circulante (e.g.: Caixa ou Bancos Conta Movimento), constitui sua receita, devendo integrar a base de cálculo da contribuição por ela devida, como reconhecido na sua Demonstração de Resultados nas contas:

(...)

Lavramos o competente Auto de Infração, processo nº. 19515.722.003/2013-59, referente à Incidência Não-Cumulativa Padrão, Omissão de Receita Sujeita à Contribuição para o PIS/PASEP e Omissão de Receita Sujeita à COFINS em consonância com os dispositivos legais mencionados no Auto de Infração e neste Termo de Verificação / Relatório Fiscal, aplicando-se as alíquotas determinadas para base de cálculo demonstrada abaixo:

(...)

Do relatório da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 19662/19670, retiram-se trechos que demonstram a argumentação, apresentada pela Recorrente, em sua impugnação:

No mérito, argumenta que:

o entendimento da DEFIS/SPO, parte de uma premissa equivocada, pois, independentemente do procedimento contábil adotado pela Impugnante, o fato é que os valores exigidos nos autos de infração ora impugnados não integram a receita bruta da Impugnante sujeita à incidência do PIS e da COFINS, motivo pelo qual não há sequer que se falar, propriamente, em exclusão, uma vez que esse valor não compõe receita bruta e não precisa dela ser excluído.

¹ Todas as páginas, referenciadas no voto, correspondem ao e-processo.

Assim, pouco a importa a existência ou não de base legal para a exclusão de receitas de terceiros da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois, a todo rigor, não se trata de exclusão, mas, sim, de não inclusão (...)

Para a adequada compreensão da natureza jurídica dos ingressos financeiros que transitam pela escrituração contábil da Impugnante, é absolutamente necessário que os fatos relacionados à atividade econômica sejam devidamente considerados, motivo pelo qual se passa a relatá-los, nos limites necessários para a presente defesa.

Pois bem. Atividade desenvolvida pela Impugnante está inserida no contexto do transporte internacional de cargas, embora com transporte não se confunda, como será demonstrado na presente defesa.

(...)

A Impugnante atua justamente no sentido de simplificar toda essa complexidade, ou seja, ela atua junto a seus clientes com o objetivo de facilitar o transporte realizado por terceiros, tornando-o mais prático, ágil e econômico para seus clientes.

Nesse contexto, a Impugnante tem por objeto social a prestação de serviços de logística relacionados ao transporte de carga. No desenvolvimento de sua atividade econômica, a Impugnante desempenha, dentre outras possíveis atividades previstas em seu contrato social, essencialmente as seguintes funções:

Em suma, as atividades desenvolvidas pela Impugnante no exercício de sua atividade empresarial podem ser divididas em quatro subáreas principais:

- 1) serviços de logística.*
- 2) intermediação de contratação de transportes.*
- 3) agenciamento de cargas.*
- 4) despacho aduaneiro.*

(...)

A partir da breve descrição acima, é possível concluir que a atividade econômica desenvolvida pela Impugnante é complexa, na medida em que envolve o exercício conjunto de diversas operações relacionadas ao transporte de mercadorias, todas elas com intuito de viabilizar o transporte, sem, contudo, confundir-se com o transporte.

*Portanto, não há qualquer dúvida de que a Impugnante não desempenha o serviço de transporte, mas apenas atividades correlatas, nas áreas de agenciamento e logística. **O serviço de transporte de carga é efetivamente prestado por empresas especializadas, ficando a Impugnante responsável exclusivamente pela logística, intermediação, agenciamento e despacho aduaneiro.***

(...)

Assim, a contraprestação de sua atividade corresponde exclusivamente à comissão de intermediação recebida, ainda que, por questões operacionais, a Impugnante figure como responsável pelo recebimento do valor total, para posterior repasse aos terceiros que efetivamente prestam os serviços de transporte e armazenagem.

(...)

Neste ponto, cabe esclarecer, também, que o cômputo das receitas de terceiros no faturamento da Impugnante, para posterior repasse aos terceiros envolvidos, é medida que atende a uma necessidade do mercado, facilitando o relacionamento entre as partes, uma vez que a estratégia definida para o transporte da mercadoria desde a origem até o seu destino pode envolver inúmeras etapas, consistentes na articulação de vários meios de transporte.

Observe-se que, como já exposto, a atividade do operador logístico se desenvolve por conta das dificuldades que envolvem o transporte de mercadorias. Assim, é certo que o cliente não tem interesse em realizar um pagamento para cada empresa envolvida no transporte ou armazenagem, preferindo centralizar as operações na empresa responsável pela atividade de logística, como é o caso da Impugnante.

*Um exemplo concreto facilitará a compreensão. Como não desempenha serviço de transporte, mas apenas atividades correlatas, nas áreas de agenciamento e logística, a Impugnante emite ao seu cliente uma **nota de débito**, na qual discrimina tanto os valores recebidos por conta e ordem de terceiros (as empresas que prestam os serviços de transporte), quanto os valores correspondentes às suas receitas próprias, provenientes dos serviços de agenciamento e logística.*

*Diante do cenário acima, é possível perceber que o cerne da divergência entre a receita bruta informada na DACON e a receita bruta registrada na escrituração contábil decorre justamente do **ingresso financeiro** de valores com naturezas jurídicas distintas:*

(i) remuneração recebida pela Impugnante pelos serviços de intermediação e logística;

(ii) ingressos financeiros relativos serviços de transportes prestados por terceiros, na operação intermediada pela Impugnante; e (iii) tributos e outras tarifas aduaneiras devidos pelos clientes da Impugnante, cujos valores são repassados pelos clientes para a Impugnante para que ela proceda ao seu pagamento junto às autoridades arrecadadoras.

(...)

Os elementos que comprovam a efetiva transferência dos recursos financeiros para os terceiros, seus legítimos titulares, são os seguintes:

(i) Recibos de prestações de serviços;

(ii) Notas fiscais de prestações de serviços emitidas por agentes marítimos, companhias aéreas, armazéns, transportadores; terminais portuários e aeroportuários, dentre outros prestadores de serviços; e

(iii) *Faturas comerciais referentes a fretes internacionais emitidas por pessoas jurídicas estabelecidas no exterior.*

Além dos documentos citados acima, os lançamentos contábeis efetuados pela Impugnante, bem como os contratos de câmbio e os extratos bancários comprovam cabalmente o efetivo repasse dos recursos para os terceiros.

(...)

Ora, por meio da aplicação dessa definição aos ingressos financeiros que ocorrem nas contas bancárias da Impugnante, percebe-se que somente é possível atribuir a natureza de receita à remuneração relativa à prestação dos serviços de logística, porque somente esta se integra ao patrimônio da Impugnante sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo, que passa a lhe pertencer com sentido de permanência, remunerando-a por benefício efetivamente resultante de suas atividades em proveito da cliente, de cujo patrimônio ela provém.

(...)

A Impugnante demonstrou, à exaustão, que os valores recebidos por conta e ordem de terceiros, no contexto de sua atividade, de fato não integra a base de cálculo das contribuições em questão.

Isto vale para a totalidade dos montantes exigidos pela fiscalização no caso dos autos.

Ocorre que, em relação aos tributos e tarifas aduaneiras que a Impugnante recolhe em nome de seus clientes, a ausência de natureza jurídica de receita é ainda mais evidente. Mesmo se a Impugnante fosse efetiva transportadora de cargas e subcontratasse outras transportadoras para a prestação desse serviço, o que não ocorre no presente caso, ainda assim, de forma alguma haveria que se cogitar de tais valores serem consideradas receitas dela.

(...)

*Assim, os ingressos registrados na conta contábil 3050002, no valor total de **R\$ 114.160.106,87**, têm natureza jurídica de mera devolução ou adiantamento (conforme o caso) de tributos que foram recolhidos por conta e ordem de terceiros.*

(...)

Subsidiariamente, caso sejam mantidos os autos de infração de PIS e COFINS ora combatidos, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Impugnante ressalta que a fiscalização deve descontar, a título de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, os valores (sic) pagos às empresas transportadoras, dado seu enquadramento no conceito de "serviços utilizados como insumos na prestação de serviços" (artigo 3º, inciso II, das Leis nº. 10637, de 30/12/2002, e 10833, de 29/12/2003).

(...)

Subsidiariamente, caso sejam mantidos - total ou parcialmente - os autos de infração de PIS e COFINS ora combatidos, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Impugnante ressalta que deve ser prontamente afastada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, diante da ausência de previsão legal expressa.

O relatório da DRJ/Riberão Preto ainda retrata que o feito foi convertido em diligência, fls. 19670:

Examinados os autos nesta instância administrativa, foi o julgamento transformado em diligência por meio da Resolução nº 2.902, de 16 de maio de 2014, a qual solicitou à autoridade jurisdicionante que intimasse a contribuinte a apresentar os contratos firmados com seus clientes mais significativos, além de determinar a existência e montante de eventuais créditos da não cumulatividade.

Há, posteriormente, o relatório, resultado da diligência fiscal, fls. 19491/19495, com a modificação do lançamento em relação aos créditos, referentes a insumos, cuja ciência houve por parte da contribuinte e, mais uma vez, retira-se do relatório da DRJ/Ribeirão Preto a informação sobre a manifestação da Recorrente, após o resultado da diligência, fls. 19670/19673:

Notificada do resultado da diligência, tendo em vista o novo contexto fático em que se encontra o presente processo, a requerente pede vênia (sic) para tecer considerações complementares, as quais sintetizam as razões pelas quais os autos de infração sub judice devem ser cancelados. Vejamos.

Como se sabe, a requerente vem sustentando que, em razão de sua particular atividade - agente de cargas -, recebe recursos em seu caixa que não correspondem à remuneração pelos serviços por ela prestados, figurando tais valores como receitas de terceiros, as quais não podem estar sujeitas à incidência das contribuições ao PIS e COFINS. (...)

Não há controvérsia em relação a tais fundamentos, eis que a distinção entre o "agente de carga" e o "serviço de transporte de carga" foi objeto de manifestação da Coordenação Geral de Tributação (COSIT), por ocasião da Solução de Consulta nº 257, de 26/09/2014, a qual, embora emitida a propósito do SISCOSEV, identificou com precisão as características de cada uma das atividades desenvolvidas no âmbito do comércio internacional e respectivos sujeitos, sendo por isso inteiramente aplicável ao presente caso.

(...)

Enquanto o consolidador e o transportador são efetivos prestadores de serviço de transporte, devendo emitir o referido conhecimento, o agente é mero representante, agindo em nome do remetente ou destinatário dos bens ou do consolidador ou ainda do transportador efetivo, sem, contudo, emitir conhecimento de transporte.

(...)

3.2.2. *Isenção / Imunidade sobre as receitas de exportação* Não bastasse a isenção sobre receitas de transporte internacional de cargas, também não se deve olvidar que uma considerável parcela dos valores exigidos da requerente, ainda que fossem receitas próprias dela, não seriam tributadas, porque decorrem de exportações de serviços, conforme dispõem os arts. 5º, inciso II, e 6º, inciso II, das Leis nº. 10637/02 e nº. 10833/03.

(...)

3.2.3. *Os tributos pagos em nome dos clientes da requerente* Vale consignar que parte dos valores objeto da exigência fiscal sub judice corresponde ao reembolso de despesas referentes aos tributos incidentes na importação de mercadorias, os quais foram pagos pela requerente em nome de seus clientes.

(...)

3.2.4. *Créditos no regime não cumulativo* Após analisar os documentos apresentados no curso da diligência, a d. autoridade fiscal responsável confirmou a existência e a magnitude dos créditos pleiteados, reduzindo consideravelmente a exigência fiscal. Incontroverso, portanto, o direito ao creditamento, eis que reconhecido pela própria autoridade autuante.

Sobreveio, então, a decisão da DRJ/Ribeirão Preto, cuja ementa é colacionada abaixo, com decisão parcialmente procedente à contribuinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2009 BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. SERVIÇOS.

Aferido, a partir dos contratos firmados pela contribuinte com seus clientes, que houve prestação de serviços de transporte, a remuneração correspondente integra a base tributável pelas contribuições. Nessas condições, não prevalece a tese de meros repasses a terceiros, mas configura-se auferimento de receitas próprias.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CÔMPUTO.

Os créditos da sistemática não cumulativa, apurados em procedimento de diligência, devem ser levados em conta na determinação do crédito tributário exigível.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2009 BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. SERVIÇOS.

Aferido, a partir dos contratos firmados pela contribuinte com seus clientes, que houve prestação de serviços de transporte, a remuneração correspondente integra a base tributável pelas contribuições. Nessas condições, não prevalece a tese de meros repasses a terceiros, mas configura-se auferimento de receitas próprias.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CÔMPUTO.

Os créditos da sistemática não cumulativa, apurados em procedimento de diligência, devem ser levados em conta na determinação do crédito tributário exigível.

Irresignada a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 19748/19855, onde repisou a argumentação da impugnação e da manifestação após a diligência.

Há recurso de ofício, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário.

A Procuraria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, fls. 26902/26925.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora

1. Dos requisitos de admissibilidade

A ciência do acórdão, para interposição do recurso voluntário, ocorreu em **13 de agosto de 2015**, fls. 19735, e a solicitação de juntada do recurso foi em **29 de setembro de 2015**, fls. 19747, mas a auditora concedeu efeitos retroativos ao referido recurso. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e que merece ser analisado por este colegiado.

2. Recurso Voluntário

2.1. Da preliminar

2.1.1. Nulidade da decisão recorrida

A Recorrente pleiteia pela nulidade da decisão recorrida e argumenta, *in verbis*, fls. 19755:

(...) a decisão ora atacada ignorou praticamente a íntegra da documentação colacionada, e, conseqüentemente, da argumentação articulada, para, baseada em trechos isolados de documentos juntados aos autos, interpretados fora de seu contexto, decidir pela improcedência da maior parte da impugnação ofertada pela ora recorrente.

Continua em sua linha de raciocínio, fundamentando que houve desrespeito aos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal. Ademais, argumenta que não houve análise das provas, configurando cerceamento do direito de defesa, e realiza uma planilha, fls. 19755/19759, demonstrando os pontos que a DRJ/Ribeirão Preto não analisou ou analisou indevidamente e conclui que a decisão de primeira instância possui vício de cognição superficial.

Suscita que a DRJ/Ribeirão Preto selecionou trechos dos contratos com a Embraer e a Avon para demonstrar que sua **atividade é de transporte** e não de **agenciamento de carga** e **despachante aduaneiro**, contrapõe tais fatos, fundamentando em cláusulas

contratuais. Afirma que recebe valores que não constituem receitas de sua atividade própria. Continua, em longa argumentação, a mostrar incoerências na decisão da DRJ/Ribeirão Preto e faz prova de que sua atividade é agenciamento de carga e não prestação de serviço de transporte, mas a mera contratação deste.

Há contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 26905, que demonstra o antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que o julgador não é obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pelo recorrente, posteriormente, colaciona precedentes deste Egrégio Tribunal Administrativo.

A Procuradoria da Fazenda alega que a decisão da DRJ/Ribeirão Preto não é nula, demonstrando o cuidado do julgador em converter o feito em diligência para averiguar a real natureza dos serviços prestados pela Recorrente e, mais adiante, a Fazenda Nacional colaciona trechos da decisão para demonstrar que a decisão de primeira instância não é nula. Por fim, alega que a própria Recorrente entra em contradição em seu recurso voluntário, fls. 19766, quando expõe e solicita pela improcedência da preliminar de nulidade.

Trecho do Recurso Voluntário, fls. 19766, que a Procuradoria da Fazenda alega contradição:

Os contratos são instrumentos formais firmados com o objetivo de definir obrigações das partes, mas eles não atestam exatamente as atividades executadas no seu bojo, eis que é inegável que a prática das partes se sobrepõe aos termos formais das cláusulas contratuais. Assim, para verificar a real atividade prestada pela recorrente, a decisão deveria checar os fatos que efetivamente permearam a relação contratual e não apenas cláusulas aleatórias dos instrumentos, as quais, ressalte-se, foram interpretadas de forma isolada e literal, sem levar em consideração o resultado da interpretação harmônica do contato como um todo, ou mesmo as atividades que realmente foram desenvolvidas.

Pela análise dos autos, percebe-se, realmente, um cuidado pelo julgador de primeira instância, que por meio da resolução nº 2.902, de 16 de maio de 2014, converteu o feito em diligência com o objetivo de possuir um melhor material probatório para formar a sua convicção, fls. 19429/19430, vide trechos da referida resolução:

Vê-se que a discussão é similar à que se desenvolve no presente caso e que existe a hipótese de que a controvérsia seja solucionada no sentido de que o faturamento da autuada não compreenda todo o fluxo financeiro que transitou por suas contas bancárias mas tão só aquele que remunera os serviços que prestou.

Não obstante, tal desfecho depende da demonstração cabal de que parte dos recursos financeiros representem efetivamente faturamento de terceiros contratados em nome dos clientes. Porém, a documentação juntada aos autos não permite que se firme a convicção seja da tese fiscal, seja da tese da defesa.

Na busca da efetiva composição da base de cálculo da autuada, falta à documentação juntada aos autos a demonstração da relação existente entre a autuada e as empresas a quem prestava e/ou de quem tomava serviços. Mais especificamente, indaga-se se os serviços de terceiros

estariam englobados nos serviços vendidos aos seus clientes ou se seriam, como alega a defesa, simples repasses em função de relações contratadas entre seus clientes e os terceiros, atuando a impugnante como simples intermediária.

Os documentos trazidos aos autos, seja pela fiscalização ou pela contribuinte, não permitem estabelecer com grau apreciável de certeza a natureza das relações comerciais envolvidas na composição da base de cálculo. E o aprofundamento da investigação nesta instância administrativa requer o exame dos contratos que formalizam a relação entre a autuada e as empresas para as quais comercializa seus serviços, contratos esses que não estão nos autos.

Sendo assim, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência para que a autoridade jurisdicionante intime a contribuinte a:

- a) apresentar os contratos relativos às operações cujos documentos foram juntados à impugnação;*
- b) apresentar os contratos relativos aos serviços prestados aos seus cinco clientes mais significativos em volume financeiro;*
- c) apresentar amostra representativa dos documentos fiscais que retratam o faturamento auferido pela contribuinte a partir de suas atividades (especialmente, as notas fiscais emitidas).*

A contribuinte reivindica, ainda, aproveitamento dos créditos próprios do regime de apuração não cumulativo, item cujo cômputo não aparece explicitado pela autoridade fiscal. Em razão disso e no interesse da determinação do montante devido em função do regime de apuração a que se submete a autuada, requer-se que a autoridade:

- a) manifeste-se acerca da existência e magnitude dos créditos pretendidos a partir do demonstrativo juntado às fls. 783/784, intimando, se entender necessário, o contribuinte para apresentação de comprovantes.*

Ao fim, elabore relatório circunstanciado sobre os resultados da diligência e seus efeitos sobre o crédito lançado.

Além do preciosismo do julgador, diferentemente, do alegado no recurso voluntário, na própria resolução, o julgador traz a informação sobre a existência de um laudo de um parecer independente que embasa os fundamentos da Recorrente, fls. 19429:

Para subsidiar sua argumentação, a contribuinte traz aos autos parecer de auditoria independente com descrição e análise de suas atividades econômicas, além de documentação correspondente a algumas de suas operações.

Por meio da análise do acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, percebe-se que não há nulidade quanto à análise das provas, sendo que há manifestação expressa da linha hermenêutica, adotada pelo julgador, para considerar a atividade da Recorrente como logística, mas também cumulada com a prestação de serviço de transporte de mercadorias, fls. 19673 e seguintes:

Inobstante, a dinâmica empresarial permite que valores possam transitar pela contabilidade ou pelos registros bancários da empresa sem que representem faturamento tributável pelas contribuições. Faturamento, no que interessa ao presente voto, é retribuição por bens comercializados ou serviços prestados. Não correspondendo a qualquer dessas operações, são valores que não compõem a base de cálculo das contribuições sociais.

No caso, a solução da controvérsia passa, necessariamente, por definir que serviços foram contratados pelos clientes da autuada, para, em contrapartida, definir quais são suas receitas e, conseqüentemente, a base de cálculo das contribuições. Para isso, os contratos e documentos representativos das operações realizadas pela contribuinte são os elementos essenciais de prova e, por isso, foram pedidos na diligência solicitada à autoridade jurisdicionante.

(...)

Inicialmente, o Contrato Social da contribuinte abre a possibilidade de que sejam exploradas tanto as atividades de agenciamento e logística quanto as atividades de transportes rodoviários nacional e internacional, conforme reza a alínea “w” do seu objeto social.

E o que se vê dos contratos juntados aos autos é que a autuada prestava aos seus clientes tanto os serviços de logística e gerenciamento de documentos em operações de comércio exterior quanto os serviços de transporte de cargas em si.

(...)

Portanto, a contribuinte não mantinha contratos apenas de prestação de serviços na área de logística e gestão de documentos, mas, também, foi contratada para a prestação do próprio serviço de transporte. Por sinal, como visto, a exploração de tal atividade obedece a um dos itens de seu objeto social.

Importa notar que não se está aqui a negar a exploração da atividade de agenciamento de cargas. Mas, pelos próprios documentos trazidos pela contribuinte, ficou evidenciada a prestação de outros tipos de serviços.

E para fundamentar a decisão que a Recorrente prestava também os serviços de transporte, negado por ela, o julgador de primeira instância utiliza as cláusulas contratuais de alguns dos contratos analisados, fls. 19675, uma vez que os contratos, anexados, são de várias naturezas, pela análise dos autos, percebe-se que alguns prevêm apenas o serviço de despachante aduaneiro, como o contrato firmado com a Azaléia, outros prevêm o serviço de logística cumulado com prestação de serviço de transporte, como o da Avon, outros que prevêm serviço de logística, despachante aduaneiro, agenciamento de carga e transporte, como o da Embraer. O julgador de primeira instância quis, ao considerar também a atividade de prestação de serviço de transporte, realizada pela Recorrente, exemplificar com algumas cláusulas contratuais.

O julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as provas colacionadas aos autos, em razão do volume do próprio processo, não há factibilidade em analisar todas as

provas existentes de um processo como o presente, para tal finalidade, o julgador de primeira instância submeteu o processo para diligência.

O Superior Tribunal de Justiça inclusive já se posicionou quanto aos argumentos apresentados pelas partes, tendo como paradigma o Novo Código de Processo Civil, vide precedente:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida."

(STJ; 1ª Seção; EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 08.06.2016)

Por tal motivação, nega-se a preliminar suscitada de nulidade do acórdão por falta de fundamentação, pois ela inexistente, já que o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto está devidamente fundamentado.

3.2. Do mérito

3.2.1. Atividades da Recorrente

A Recorrente entende que é necessária a descrição de suas atividades e diz em síntese, fls. 19779, que:

existe basicamente para intermediar a relação de seus clientes com terceiros, de forma a facilitar o exercício da atividade de comércio internacional, atuando na prestação de serviços conexos à importação e exportação de mercadorias. Assim, a recorrente atua como (i) despachante aduaneiro de forma a realizar, em nome de seus clientes, os trâmites necessários para a importação de mercadorias no território nacional e (ii) agente de cargas nas áreas de transporte aéreo e marítimo, visando facilitar o acesso de seus clientes aos prestadores de serviço de transporte, com o intuito de operacionalizar a exportação e importação de mercadorias. As duas atividades podem ser realizadas de forma conjunta para o mesmo cliente ou individualmente, a depender da relação contratual e do desejo do cliente em cada operação.

Ademais, afirma que não é transportadora e que, em nenhuma de suas atividades, atua como transportadora. Resume suas atividades em: (i) desembaraço aduaneiro; (ii) agente de cargas no transporte aéreo; e (iii) agente de cargas no transporte marítimo, o que será explicado em tópicos distintos.

a) Despachante aduaneiro

A primeira atividade exercida pela Recorrente envolve o despacho aduaneiro de mercadorias por conta e ordem de seus clientes, o que envolve desde a descrição exata da

mercadoria e a indicação de sua classificação fiscal nos documentos fiscais, até o recolhimento dos tributos aduaneiros em nome dos importadores ou exportadores.

Ela afirma que no desenvolvimento das atividades de despachante aduaneiro, ela atua em nome de seus clientes, representando-os perante as autoridades aduaneiras e perante as demais pessoas que atuam nos processos de importação e exportação. Tais atividades pressupõem, por sua natureza, o pagamento, pela recorrente, de custos e despesas que são dos clientes dela, mas que transitam pelo patrimônio da recorrente justamente por conta dessa atividade.

A Recorrente alega que a decisão novamente negligenciou a documentação juntada pela recorrente quando afirmou que na atividade de desembarço aduaneiro “não se verifica a hipótese de contratação de terceiros”, o que resta claro na operação em comento, e nas demais operações de desembarço aduaneiro analisadas pela PwC, nas quais é evidente a existência de despesas suportadas pela recorrente em nome de seus clientes.

b) Agente de cargas no transporte aéreo

A Recorrente afirma que é agente de cargas, mas não é transportadora de cargas, demonstra tal fato por meio de ato da Agência Nacional de Aviação Civil - ANAC - , que publica os atos por meio dos quais concede autorização para as pessoas jurídicas operarem no transporte aéreo.

Ela explica que o agenciamento de cargas é atividade típica, regulada pelo Decreto-lei n. 37, de 18.11.1966, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com força de lei, que envolve justamente a intermediação na contratação de transportes, bem como as atividades de consolidação e desconsolidação de cargas, além de outros serviços conexos.

A Recorrente afirma, segunda sua interpretação, que é impossível uma mesma pessoa jurídica cumular as funções de agente de cargas e transportador sob uma ótica regulatória.

c) Agente de cargas no transporte marítimo

A Recorrente afirma que as considerações quanto ao transporte aéreo devem ser utilizadas no que concerne ao transporte marítimo e demonstra ato da Agência Nacional de Transportes Aquaviários - ANTAQ - que não possui autorização para operar transporte marítimo.

Continua em longa argumentação na tentativa de demonstrar que sua atividade econômica é ser agente de carga e não prestar o serviço de transporte, propriamente dito, mas apenas intermediar a sua contratação.

Por fim, a Recorrente enfatiza que não presta serviço de transporte e tenta, mais uma descrever, o *modus operandi* das suas atividades, transcrevendo a solução de Consulta nº 257, de 26 de setembro de 2014.

Alega também que a ciência contábil e o direito positivo pertencem a esferas distintas e independentes, de modo que um mesmo dado fático pode ser conhecido diversamente por um e por outro, uma vez que o processo de conhecimento pauta-se por

pressupostos distintos em cada uma das esferas. Em suma, o direito positivo e a ciência contábil possuem formas autônomas de processar os dados fáticos captados na realidade social.

A Fazenda Nacional em suas contrarrazões, seguindo a mesma linha de raciocínio da fiscalização e do acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, afirma que os valores, que transitaram pelas contas da Recorrente, correspondem ao seu faturamento, e, portanto, devem ter a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Ademais, reafirma que a Recorrente presta serviço de transporte.

3.2.2. Da necessidade de conversão em diligência

Por meio da análise dos contratos, apresentados quando da conversão do feito em diligência pela autoridade julgadora de primeira instância, percebe-se que a grande maioria deles envolve tão somente a atividade de despachante aduaneiro ou agenciamento de cargas, vide um pequeno resumo dos contratos apresentados:

1. Contrato Embraer Objeto do contrato:

CLÁUSULA SEGUNDA - OBJETO 2.1 A Contratada realizará para a Embraer serviços de logística internacional de forma a suportar as exportações das Mercadorias da Embraer do Brasil até o país onde se encontra o Destinatário Final das Mercadorias ("Serviços"). Os Serviços ora Contratados estão detalhadamente descritos no Anexo I ao presente Contrato.

2.1.1 As principais atividades logísticas compreendidas nos Serviços a serem realizadas pela Contratada, conforme detalhado no Anexo I, são: (i) controle e administração de toda documentação necessária para os processos de exportação; (ii) agenciamento das Mercadorias; (iii) **transporte doméstico das Mercadorias no Brasil**; (iv) desembarço aduaneiro das Mercadorias para exportação; (v) transporte internacional das Mercadorias; (vi) desembarço aduaneiro das Mercadorias no destino de entrega; (vii) transporte doméstico das Mercadorias no destino de entrega; e (viii) desenvolvimento e/ou customização de um sistema para suportar toda a operação logística descrita nos itens acima.

CLÁUSULA TERCEIRA - PREÇO E PAGAMENTO 3.2. Em tal preço estão compreendidos todos os tributos incidentes ou que venham a incidir sobre as atividades, receitas e quaisquer eventos direta ou indiretamente decorrentes deste Contrato, bem como, quaisquer despesas da Contratada, relacionadas à execução do objeto deste Contrato.

2. Contrato Avon Objeto do contrato:

CLÁUSULA SEGUNDA - OBJETO O objetivo do Presente Contrato é a prestação do serviço de logística internacional (daqui a diante denominado simplesmente "OS SERVIÇOS") para mercadorias e documentos indicados pela AVON, a serem executados pela **KUEHNE+NAGEL**; desde que sejam de lícito comércio e que não sejam considerados suspensos ou controlados, observadas as especificidades do transporte aéreo internacional..

*Esses serviços consistem, de maneira enunciativa e de nenhuma forma taxativa, em: Recolher a mercadoria a transportar; Gestão dos serviços de Alfandega em portos de origem, trânsito e destino; **Transporte**; Consolidação e Desconsolidação; Entrega da dita mercadoria / documentos.*

3. Contrato Azaléia

Objeto do contrato: serviço de despachante aduaneiro

4. Contrato Blue Anchor Line

Objeto do contrato: A Recorrente contratou a empresa Blue Anchor Line para que esta realize o serviço de transporte.

5. Contrato Furukawa

Objeto do contrato: serviço de despachante aduaneiro

6. Contrato CJD do Brasil

Objeto do contrato: serviço de despachante aduaneiro

7. Contrato Lojas Renner

Objeto do contrato:

Cláusula 01ª: Constitui objeto do presente contrato, pelo qual fica a parte CONTRATADA obrigada, a prestação de serviços de contratação de transporte internacional de mercadoria objeto de importação/exportação por via aérea, marítima e/ou terrestre, diretos e/ou consolidados, incluindo o licenciamento de documentos e todas as providências aduaneiras, conforme cada caso, na modalidade "porta a porta" (door to door).

Objeto do contrato: agenciamento de carga e despachante aduaneiro

8. Contrato Milenia

Objeto do contrato: serviço de despachante aduaneiro

9. Contrato Pride

Objeto do contrato:

*1. Objeto 1.1 É objeto deste instrumento a prestação, pela **Contratada**, de serviços de desembaraço aduaneiro e **de transporte nacional**, realizando os serviços de coordenação de processos, despachos e desembaraços aduaneiros e coordenação de embarques nacionais, em conformidade com a legislação em vigor no País, doravante designados simplesmente **Serviços**.*

10. Contrato Roberto Bosch

Objeto do contrato: agenciamento de carga e despachante aduaneiro

11. Contrato Sadia

Objeto do contrato: agenciamento de carga e despachante aduaneiro

12. Contrato Usiminas

Objeto do contrato: serviço de despachante aduaneiro

13. Contrato Tramontina

Objeto do contrato:

2. ESCOPO GEOGRÁFICO E OBJETO *O presente Contrato tem como objeto a prestação de serviços de agenciamento de transporte marítimo de cargas pela Contratada, cobrindo o transporte de carga dos pontos ou portos de origem até o os pontos ou portos de destino estabelecidos no Anexo I do presente instrumento Com exceção dos contratos apresentados pela Recorrente com a Embraer, Avon e Pride, dos quais se pode concluir que há prestação de serviço de transporte, os demais se apresentam como contratos de prestação de serviço aduaneiro ou de agenciamento de cargas.*

O resultado da diligência, fls. 19491/19495, não trouxe um resultado conclusivo acerca de tais tipos de contrato e se o faturamento da Recorrente compreendeu todo o fluxo financeiro, que transitou por suas contas bancárias, ou se trata em parte do fluxo financeiro de suas contratantes, receita que pertenceriam, por exemplo, à empresa que, efetivamente, realizou o serviço de transporte.

A fiscalização seja no Termo de Verificação Fiscal, bem como no resultado da diligência, não realizou uma segregação das receitas por atividade - despachante aduaneiro, agenciamento de carga, prestação de serviço - , o que acaba trazendo dificuldades na apreciação das alegações da Recorrente e da Fazenda Pública.

Em razão do volume probatório, bem como do laudo anexado, elaborado pela PwC, converto, novamente, o feito em diligência, com a finalidade de assegurar o respeito ao princípio da verdade material, a fim de que a fiscalização segregue as receitas da Recorrente por tipo de atividade - despachante aduaneiro, agente de cargas, prestação de serviços de transporte - e:

1. Que seja separada a partir da contabilidade da Recorrente as seguintes operações:

1.1. Atividade de despachante aduaneiro:

Quais são os custos e despesas - inclusive tributos reembolsados - que são dos clientes da Recorrente, ou seja, mas que transitaram pelo patrimônio da recorrente justamente por conta dessa atividade e aquilo que é referente à remuneração dos serviços de despachante;

Quais são os custos e despesas, que foram pagos pela Recorrente, mas que foram reembolsados pelos seus clientes, decorrentes dos contratos da atividade de despachante aduaneiro;

1.2. Agente de cargas

1.2.1. Aspecto geral

Que sejam identificados os valores recebidos pela Recorrente e repassados, por conta e ordem dos clientes, às empresas que efetivamente prestaram os serviços de transporte e as demais despesas pagas, por conta e ordem dos clientes, com recursos recebidos pela recorrente, como despesas de armazenagem, demurrage e outras comissões de terceiros.

1.2.2. Agentes de cargas de transporte aéreo:

Nos contratos de agente de cargas de transporte aéreo, sem a prestação do serviço de transporte, que seja identificado quais os valores que transitaram pelo patrimônio da Recorrente, mas que são referentes ao pagamento de serviço de transporte aéreo, que não foi prestado por ela;

1.2.3. Agente de cargas de transporte marítimo:

Nos contratos de agente de cargas de transporte marítimo, sem a prestação do serviço de transporte, que seja identificado quais os valores que transitaram pelo patrimônio da Recorrente, mas que são referentes ao pagamento de serviço de transporte marítimo, que não foi prestado por ela;

2. Caso a fiscalização conclua que não há dentro da contabilidade da Recorrente, valores que sejam de terceiros, sendo todos os valores, próprios da Recorrente, que seja verificado quanto às supostas receitas de exportação, alegadas pela Recorrente em seu recurso voluntário, se eles efetivamente existiram. Portanto, em caso de não haver receitas de terceiros, que seja identificado se existem na contabilidade da Recorrente, receitas advindas da exportação e que foram comprovadas por meio de ingresso de divisas.

3. Por fim, solicita-se a verificação das tabelas postas no Recurso Voluntário, fls. 19844/19847.

4. Caso a fiscalização, entenda que para a realização da diligência é necessária a intimação da Recorrente para apresentar dados necessários, que assim o faça;

5. Que os fundamentos da diligência, apresentados na brilhante declaração de voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, sejam apreciados e que a diligência, por ele proposta, seja realizada em conjunto com a diligência aqui proposta;

6. Que a contribuinte seja cientificada dessa decisão e do relatório final do resultado da diligência e possa, em cada caso, apresentar sua manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.

Ao final, seja o processo encaminhado à consideração do CARF.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza

Declaração de Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Declarante.

Inicialmente, cabe asseverar a plena concordância com as razões de decidir apresentadas pela i. Relatora em relação a preliminar de nulidade da decisão recorrida. Em

relação ao mérito, este Conselheiro, com a devida vênia, diverge da i. Relatora, pelas razões a seguir aduzidas.

Antes de analisar os pontos da controvérsia, revela-se de todo oportuno apresentar alguns esclarecimentos relevantes sobre o procedimento fiscal em questão, que, de acordo com Termo de Verificação Fiscal de fls. 679/683, apurou a autoridade fiscal, com base no Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) do ano 2009, que a recorrente havia auferido faturamento total ou receita bruta total de R\$ 697.588.887,00, correspondente ao somatório dos seguintes tipos de receita/faturamento:

Código	Cód. Estrut.	Conta	Total
3011004	3.01.01.01.01	FATURAMENTO DE FRETE	341.516.655,08
3011012	3.01.01.01.02	FATURAMENTO DE SERVIÇOS E COMISSÕES	26.551.299,32
3011020	3.01.01.01.03	FATURAMENTO DE COMISSÕES E IATA	7.788.414,06
3011038	3.01.01.01.04	FATURAMENTO DE DEMURRAGE	16.537.596,92
3011050	3.01.01.01.06	FATURAMENTO DE FRETE RODOVIÁRIO	38.654.416,15
3011060	3.01.01.01.07	FATURAMENTO DE ARMAZENAGEM E DOCUMENTOS	84.976.423,95
3050002	3.01.01.01.09	FATURAMENTO DE IMPOSTOS	114.160.106,87
3121001	3.01.01.01.10	FATURAMENTO DE CLEARING	70.024.765,55
3221009	3.01.01.01.11	FATURAMENTO DIFERIDO	-2.620.787,55

Porém, segundo do Dacon do referido ano, a recorrente ofereceu a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apenas o valor de R\$ 73.921.929,00, conforme planilhas de fls. 682/683, sob argumento de que os valores das demais receitas não estavam sujeitos a tributação, porque representavam adiantamentos por parte de seus clientes, o quais eram, em seguida, repassados para os efetivos prestadores dos serviços; a prestação contas aos clientes finais era feita por meio da emissão de nota de débito, acompanhada de demonstrativo dos pagamentos e o valor de serviço de intermediação por ela prestado.

Com base no art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, concluiu a fiscalização que inexistia previsão legal para a exclusão da base de cálculo das citadas contribuições dos demais valores recebidos a título de faturamento ou receita bruta e repassados a terceiros pela recorrente. Nesse sentido, cabe trazer a lume os esclarecimentos da autoridade fiscal que seguem transcritos:

*[...] para que se verifique o fato gerador das contribuições sociais, basta que ocorra o faturamento ou receita bruta. Ocorre que, **seja a que título for**, a Contribuinte recebeu os valores, que resultaram dos depósitos em suas contas bancárias pelas empresas tomadoras dos serviços de transporte internacional de carga a elas oferecidos por meio do exercício da atividade de agenciamento marítimo da Contribuinte. Em verdade, ficou a cargo da Contribuinte a viabilização da atividade contratada por essas empresas no País, razão pela qual recebeu contrapartidas financeiras, que se caracterizaram por receitas próprias.*

Com base nessas informações, a autoridade fiscal entendeu que fora indevida a exclusão dos demais valores, auferidos a título de faturamento, da base de cálculo das referidas contribuições.

Assim, se a própria recorrente registrou na contabilidade e declarou na DRE como sendo faturamento os valores tributados pela fiscalização, em face da distribuição do ônus da prova, cabia a recorrente comprovar que tais valores não eram faturamento ou receita bruta da recorrente, mas receita bruta ou faturamento de terceiros, conforme alegado nas suas peças defensivas.

A propósito, no recurso em apreço, a recorrente apresentou diversos argumentos e elementos probatórios, com a finalidade de demonstrar a tal alegação, que serão analisados a seguir.

Além disso, a recorrente esclareceu que atuava na prestação de serviços conexos à importação e exportação de mercadorias, especificamente, prestando de serviços de despachante aduaneiro e de agente de cargas aérea e marítima, mas não era transportadora e, em nenhuma de suas atividades, atuara como transportadora.

De fato, nas presentes autuações não consta qualquer informação de que a recorrente exercia a atividade econômica de transportadora de cargas. O que a fiscalização asseverou foi que a recorrente atuava na prestação serviços de transporte interno e internacional de cargas, por intermédio de transportadoras contratadas e, em decorrência dessa atividade, fora remunerado pelos clientes tomadores dos referidos serviços de transporte.

Aliás, há no contrato social da recorrente (fl. 19) expressa menção de que a recorrente prestará de serviços de transporte multimodal de cargas, em nível nacional e internacional, nos termos das alíneas da cláusula que segue transcrita:

II. – Do Objeto Social

Cláusula 3ª – A sociedade tem por objeto:

[...]

b) a prestação de serviços de logística e distribuição de mercadorias por conta de terceiros;

*c) a exploração de **transportes internacionais**;*

[...]

v) a exploração do ramo de despachos aduaneiros na importação, exportação e cabotagem;

*w) a exploração das **atividades de transportes rodoviários nacional e internacional**; e*

*x) a realização das atividades de **operador de transporte multimodal de cargas**, de acordo com a Lei nº 9.611, de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 3411/2000.*

[...].(grifos não originais)

Segundo o disposto nas alíneas em destaque, além da (i) prestação dos serviços de logística e distribuição de mercadorias e de despacho aduaneiro na importação, exportação e cabotagem, o objeto social, de modo expresso, prevê ainda (ii) a prestação de transporte multimodal de cargas nacional e internacional.

Nos presentes autos, há elementos que demonstram que os primeiros serviços foram prestados diretamente pela recorrente, sem a contratação ou a intermediação de terceiros, enquanto que a prestação dos serviços de transporte multimodal (aéreo, marítimo e rodoviário), em nível nacional e internacional, foram prestados por transportador por ela contratado.

Dada essa particularidade dos diferentes tipos de faturamento, os motivos da tributação, assim como as razões de defesa apresentadas pela recorrente, foram distintos para os valores do faturamento proveniente da prestação dos serviços de despacho de aduaneiro e de transporte, a seguir analisados separadamente.

1 Da tributação da receita de prestação de serviços de transporte.

Em relação ao faturamento decorrente da prestação dos serviços de transporte aéreo e marítimo, a recorrente alegou que não possuía “autorização para realizar transporte marítimo, nem no Brasil, nem em outro país. Portanto, não é transportadora marítima”.

Esse argumento não tem relevância, porque não foi, na condição de transportadora, que a recorrente prestou o serviço de transporte aéreo e marítimo prestado aos seus clientes.

Com efeito, de acordo com os trechos extraídos do Termo Verificação Fiscal, anteriormente transcritos, a prestação dos referidos serviços de transporte foi feita pela recorrente na condição de prestadora e tomadora de serviço de transporte, situação em que o prestador assume a obrigação de transportar a carga, mas por não ser operadora de veículo habilitado ao transporte pelos órgãos competentes, necessariamente, ela subcontrata operadora de veículo habilitada para que faça o transporte da carga.

Também não procede a alegação da recorrente de que, no âmbito das operações transporte das cargas dos seus clientes, atuara como agente de carga no transporte marítimo e aéreo, atividade que não se confundia com aquela exercida pelo próprio transportador de carga.

De fato, as atividades do transportador e do agente de carga são distintas e complementares. O primeiro é a pessoa que, mediante retribuição, obriga-se a transportar, de um lugar para o outro, pessoas ou coisas (Código Civil, art. 730). No transporte de cargas, quem assume a obrigação de transportá-las deve emitir o conhecimento de carga, nos termos do art. 744 do Código Civil. A existência do conhecimento faz presumir a conclusão do contrato de transporte e a formalização da obrigação de entregar o bem ao destinatário indicado pelo remetente (tomador do serviço). No âmbito do referido contrato, é algo estranho a relação entre remetente e destinatário da carga, que podem ser, inclusive, a mesma pessoa.

Já o segundo (o agente de carga) é a pessoa que atua em nome do tomador ou do prestador de serviço de transporte, prestando-lhes serviços auxiliares conexos em seu próprio nome, que facilitam a cada interveniente cumprir suas obrigações relativas ao contrato de transporte. As atividades auxiliares do agente de carga encontram-se estabelecidas no art. 37, § 1º, do Decreto-Lei 37/1966, a seguir transcrito:

Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

§ 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as

*informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.
(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)*

[...] (grifos não originais)

E no que tange, especificamente, ao transporte marítimo, também considera-se agente de carga, segundo o art. 3º da IN RFB 800/2007, o representante, no Brasil, do consolidador estrangeiro, sendo esta relação de representação indicada pela carta de apontamento, conforme dispõe o art. 21, III, 7, da Norma Complementar 1/2008, aprovada pela Portaria do Ministério dos Transportes 72/2008, (que disciplina o uso do sistema Mercante).

Com base nas referidas normas, pode-se afirmar que o agente de carga tem como função principal a atividade de representação do importador, exportador, transportador e consolidador de cargas. Entretanto, não há qualquer óbice para que o agente de carga também preste, a seus representados ou não, serviços auxiliares administrativos e operacionais anteriores ou posteriores à operação de transporte, incluindo os atos materiais necessários para consolidação e desconsolidação, como, por exemplo, a prestação de informações sobre a carga nos sistemas de controle informatizado da RFB (Siscomex-Carga ou Mantra). Portanto, além da função de representante, o agente pode ainda prestar serviços auxiliares que facilitem o transportador ou prestador-tomador do serviço de transporte a cumprir obrigações relativas ao contrato de transporte.

Em suma, o agente de carga, na condição de representante do importador, do exportador, do transportador ou consolidador limita-se a prestar serviços em nome dos representados (contratação do transporte, consolidação ou desconsolidação de cargas, por exemplo). Logo, no exercício da função de representante, o agente não pode ser considerado, em hipótese alguma, tomador ou prestador de serviço de transporte. Entretanto, no exercício dessa função ele poderá, em nome próprio, tomar ou prestar alguns serviços auxiliares anteriores ou posteriores à operação de transporte, hipótese em que assume a condição de prestador ou tomador apenas dos mencionados serviços auxiliares.

No caso em tela, diferentemente do alegado pela recorrente, os contratos celebrados entre a recorrente e suas principais clientes, bem como as várias propostas comerciais de prestação de serviços de transporte, contidos nos arquivos integrantes do CD vinculado ao Termo de Anexação de Arquivo Não paginável de fl. 19487 (documentos 01 a 19), demonstram que a recorrente, de fato, atuara como prestadora e tomadora de serviço de transporte de carga, haja vista que não consta dos citados contratos/propostas nenhum intermediário.

A título de exemplo, cabe destacar as cláusulas contratuais a seguir transcritas, extraídas do contrato firmado entre a recorrente e a cliente contratante Embraer (**Documento_07 do CD**):

Cláusula Segunda – Objeto

2.1 A Contratada realizará para a Embraer serviços de logística internacional de forma a suportar as exportações das Mercadorias da Embraer do Brasil até o país onde se encontra o Destinatário Final das Mercadorias ('Serviços'). Os Serviços ora contratados estão detalhadamente descritos no Anexo I ao presente contrato.

2.1.1 As principais atividades logísticas compreendidas nos Serviços a serem realizadas pela Contratada, conforme detalhado no Anexo I, são: (i) controle e administração de toda documentação necessária para os processos de exportação; (ii) agenciamento das Mercadorias; (iii) **transporte doméstico das Mercadorias no Brasil**; (iv) desembaraço aduaneiro das Mercadorias para exportação; (v) **transporte internacional das Mercadorias**; (vi) desembaraço aduaneiro das Mercadorias no destino de entrega; (vii) **transporte doméstico das Mercadorias no destino de entrega**; e (viii) desenvolvimento e/ou customização de um sistema para suportar toda a operação logística descrita nos itens acima.

[...]

Cláusula Terceira – Preço e Pagamento

3.1 **Pelo efetivo fornecimento dos Serviços, a Embraer pagará à Contratada os valores descritos no Anexo II, a serem pagos na forma descrita no Anexo II, desde que atendidas as condições determinadas na Cláusula Quarta abaixo.**

[...]

3.3 Em tal preço estão compreendidos todos os tributos incidentes ou que venham a incidir sobre as atividades, receitas e quaisquer eventos direta ou indiretamente decorrentes deste Contrato, bem como, quaisquer despesas da Contratada, relacionadas à execução do objeto deste Contrato. (grifos não originais)

No mesmo sentido, dispõem as cláusulas contratuais a seguir transcritas, extraídas do contrato firmado entre a recorrente e a cliente contratante Avon Industrial Ltda (**Documento_08 do CD**):

Cláusula Segunda – Objeto

O objetivo do Presente Contrato é **a prestação do serviço de logística internacional** (daqui a diante denominado simplesmente “Os Serviços”) para mercadorias e documentos indicados pela Aon, a serem executados pela Kuehne+Nagel; desde que sejam de lícito comércio e que não sejam considerados suspensos ou controlados, observadas as especificidades do transporte aéreo internacional.

Esses serviços consistem, de maneira enunciativa e de nenhuma forma taxativa em: **Recolher a mercadoria a transportar; Gestão dos serviços de Alfândega em portos de origem, trânsito e destino; Transporte; Consolidação e Desconsolidação; Entrega da dita mercadoria / recolhimentos.**

[...]

Cláusula Terceira – Preço: Fixação e Reajustes

Pela prestação dos serviços objeto do presente contrato, a Avon deverá pagar à Kuehne+Nagel, os valores dos serviços indicados no Anexo 2 – ‘Bid Matrix Cost’, que uma vez assinado pelas partes, fica fazendo parte integrante do deste contrato.

[...]

Cláusula Quarta – Forma de Pagamento

A Avon pagará as faturas que a Kuehne+Nagel apresente em seu endereço na avenida Interlagos, 4.300, Jurubatuba, São Paulo, SP, num prazo de 21 dias corridos e contados da data da apresentação. O pagamento será efetuado via transferência bancária no Banco do Brasil. Agência 3064-3, conta corrente 691700-3, com a respectiva identificação do pagamento pela Avon para a Kuehne+Nagel. (grifos não originais)

Em ambos os contratos, consta que o objeto do contrato consiste na prestação de serviços de logística internacional, incluindo a prestação do serviço de transporte nacional e internacional (serviço de transporte porta-a-porta), em que a contratante do serviço é a cliente e a contrata e prestadora do serviço a própria recorrente.

Também merece destaque, as propostas comerciais de prestação de serviços de transporte marítimo com saída do Porto de Santos (**Documento_03 do CD**) e de transporte marítimo de 40 contêineres (**Documento_04 do CD**). Em ambas as propostas comerciais a contratante é a cliente e contratada a recorrente. Logo, nos referidos contratos, não consta nenhum intermediário, o que leva a conclusão de que a recorrente assumiu em nome próprio a total responsabilidade pela prestação dos serviços de transporte.

No caso em tela, em vez de agente de carga, de fato, no âmbito da operação de transporte, a atividade exercida pela recorrente amolda-se perfeitamente às características da atividade de **prestação de serviço de transporte multimodal nacional e internacional**, que pode ser exercida de forma direta, pelo próprio prestador (transportador), caso seja transportador habilitado perante os órgãos competentes, ou de forma indireta, por intermédio de transportadores habilitados contratados pelo prestador do serviço (prestador/tomador), conforme dispõe o art. 5º, *caput*, da Lei 9.611/1998, a seguir transcrito:

*Art. 5º O Operador de Transporte Multimodal é a pessoa jurídica contratada como principal para a realização do Transporte Multimodal de Cargas da origem até o destino, **por meios próprios ou por intermédio de terceiros.***

[...] (grifos não originais)

Dessa forma, fica cabalmente demonstrado, que a recorrente, em vez de atividade de agente de carga, efetivamente, ela exerceu atividade de operadora de transporte multimodal de carga nacional e internacional, conforme previsto no objeto do seu contrato social. Assim, agira e atuara por conta própria e não como representante dos seus clientes no âmbito das operações de transporte objeto das presentes autuações.

Enfim, cabe ainda mencionar que, os dados apresentados no Laudo elaborado pela PwC, relativo a operação de importação marítima realizada em nome da cliente Robert Bosch Ltda. (documento 51 anexo), com base em nota de débito, conhecimento de transporte, tela de sistema interno, *invoice* emitida pela recorrente, extratos bancários, registros no Diário etc., apenas comprova como ocorreu o fluxo do dinheiro decorrentes das operações de pagamentos e recebimentos dentro da empresa, mas não servem de prova de que os serviços de transporte foram prestados na condição de agente de carga.

Com base nessas considerações e tendo em conta o teor dos referidos documentos colacionados aos autos, fica cabalmente demonstrado que a recorrente não atuara como agente de carga nas referidas operações de transporte. Por conseguinte, os valores por ela auferidos como prestadora dos correspondentes serviços de transporte, inequivocamente, devem ser computados na base de cálculo das referidas contribuições, por serem considerados faturamento ou receita bruta dela própria e não haver qualquer previsão de legal de exclusão da referida base de cálculo.

De outra parte, os valores dos serviços de transporte por ela tomados devem integrar a base de cálculo dos créditos das ditas contribuições, na condição de insumos aplicados na prestação de serviços de atividade própria, conforme, acertadamente, decidira o Colegiado de Julgador de primeiro grau.

Portanto, em relação a esse ponto, não merece reparo a decisão recorrida.

2 Da tributação da receita de prestação de serviços de despacho aduaneiro.

Em relação ao exercício da atividade de despachante aduaneiro, a recorrente alegou que atuara em nome seus clientes (os importadores ou exportadores) e, no curso da execução dessa atividade, realizara pagamentos de custos e despesas em nome deles, cujos valores apenas transitaram pelo patrimônio da recorrente sem se constituírem receitas suas. Dentre os pagamentos realizados em nome dos clientes e depois reembolsados, a recorrente deu destaque aos pagamentos de imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, ICMS, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins-importação. Todos tributos devidos pelo importador das mercadorias. Também havia situações em que o numerário era adiantado pelo cliente, para serem utilizados na quitação de despesas diversas, incluindo as tributárias.

Ainda segundo a recorrente, no curso das atividades de despachante aduaneiro, também fizera pagamento de outras despesas aduaneiras, tais como o adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), o adicional de Tarifa Aeroportuária (ATAERO), os valores pagos ao Sindicato dos Despachantes Aduaneiros, as despesas com *demurrage*, entre outros, podendo ainda contratar armazéns em nome do cliente e até mesmo o transporte das mercadorias do porto até o destino final, ou do exportador até o porto.

Enfim, no entendimento da recorrente, os valores relativos a adiantamentos ou reembolsos de todas as despesas/custos mencionados não poderiam ser entendidos como receitas próprias da recorrente. Em relação a essa atividade, a receita auferida corresponde aos honorários cobrados pela atividade de despacho aduaneiro, os quais foram objeto de nota fiscal emitida pela recorrente. Dessa forma, apenas tais valores podiam ser objeto de tributação pelas contribuições.

Nos termos do art. 809 do Decreto 6.759/2009, denominado de Regulamento Aduaneiro de 2009 (RA/2009), de fato, o despachante aduaneiro atua como representante do importador, exportador ou outro interessado nas operações de comércio exterior perante as autoridades aduaneiras. No exercício dessa função, em nome do representado, o despachante aduaneiro pode realizar as atividades relacionadas ao despacho aduaneiro explicitadas no art. 808 do RA/2009, a seguir transcrito:

Art. 808. São atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de mercadorias, inclusive bagagem de viajante, na importação, na

exportação ou na internação, transportadas por qualquer via, as referentes a:

I - preparação, entrada e acompanhamento da tramitação e apresentação de documentos relativos ao despacho aduaneiro;

II - subscrição de documentos relativos ao despacho aduaneiro, inclusive termos de responsabilidade;

III - ciência e recebimento de intimações, de notificações, de autos de infração, de despachos, de decisões e de outros atos e termos processuais relacionados com o procedimento de despacho aduaneiro;

IV - acompanhamento da verificação da mercadoria na conferência aduaneira, inclusive da retirada de amostras para assistência técnica e perícia;

V - recebimento de mercadorias desembaraçadas;

[...]

Na prática, dentre outros, os serviços prestados pelo despachante aduaneiro consistem no (i) acompanhamento da fiscalização e liberação de cargas nas alfândegas, (ii) preenchimento e encaminhamento de formulários e guias exigidos pelas autoridades fiscais, (iii) classificação das mercadorias nos códigos tarifários pertinentes, (iv) cálculo e pagamento dos tributos devidos na operação, por conta dos importadores e exportadores, (v) remoção das cargas do porto/aeroporto para os armazéns de seus proprietários e (vi) o embarque das cargas de exportação etc.

De todo modo, não resta qualquer dúvida que a atividade típica do despachante aduaneiro, desenvolvida pela recorrente, indubitavelmente, caracteriza-se como atividade de representação. No exercício dessa atividade, ela atua como intermediária entre o cliente/representado (importador, exportador ou outro interessado nas operações de comércio exterior) e as autoridades aduaneiras encarregadas de realizar os correspondentes procedimentos de despacho aduaneiro.

Assim, tem-se que a controvérsia remanescente cinge-se à definição da natureza dos valores recebidos pela recorrente dos clientes/representados, em especial, os recursos financeiros recebidos sob a forma de adiantamentos ou reembolsos de despesas do cliente/representado.

Nesse sentido, previamente à análise da controvérsia, revela-se de todo oportuno apresentar breve digressão acerca da definição de receita, que, sabidamente, não conta da legislação tributária.

De fato, trata-se de conceito de índole eminentemente contábil, utilizado pela legislação tributária. Assim, certamente, a definição que melhor representa o conceito de receita, inequivocamente, é aquele veiculado pelas normas contábeis editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de obediência obrigatórias por todo o profissional que atua na área contábil. E no âmbito das referidas normas, a definição de receita encontra-se estabelecida

no item 7 da Resolução CFC 1.412/2012², que deu nova redação à “NBC TG 30 – Receitas”, com os seguintes dizeres:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

No “Apêndice A – Definição de termos” da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 47³, de 25 de novembro de 2016, vigente a partir de 1/1/2018, a definição de receita passou ter a seguinte redação:

Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Com mais detalhes, a referida definição também encontra-se estabelecida na Norma Brasileiro da Contabilidade, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL), aprovada pela Resolução CFC 1.374/2011⁴, a seguir reproduzido:

70. Receitas e despesas são definidas como segue:

(a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e (b) Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

71. As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas são comentados nos itens 82 a 98.

72. As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais. Essa distinção é feita porque a fonte de uma receita é relevante na avaliação da capacidade que a entidade tenha de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, receitas oriundas de atividades eventuais como a venda de um investimento de longo prazo normalmente não se repetem numa base regular. Nessa distinção, deve-se levar em conta a natureza da

² Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1412.pdf> Acesso em: 21 mar. 2017.

³ Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG47.pdf>> Acesso em: 21 mar. 2017.

⁴ Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf> Acesso em 21 mar. 2017.

entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades.

73. A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.

Receitas 74. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

75. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

76. Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não-correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.

77. Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

[...] (grifos não originais)

Com base nos excertos transcritos, pode-se afirmar que as receitas se caracterizam pelos aumentos nos benefícios econômicos, que podem ser representados pela (i) aumento de ativos com a entrada de recursos, ou (ii) diminuição de passivos sem a saída de recursos, que resultem, nas duas hipóteses, em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de recursos aportados pelos proprietários da entidade. O conceito amplo (*lato sensu*) de receita compreende o conceito estrito (*stricto sensu*) de receita ou receita propriamente dita e os ganhos. As receitas propriamente dita incluem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária, enquanto que ganhos compreendem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária ou não.

No mesmo sentido a abalizada doutrina de Solon Sehn, para quem:

*[...] O dispositivo [art. 1º, § 1º, da Lei 10.833/2003] deve ser interpretado conforme a Constituição, de modo que por **receita** se entendam apenas os ingressos de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo.*

*Daí resulta que não podem ser incluídos na base de cálculo da Cofins, **os ingressos que não se enquadram no conceito de receita**, como as simples entradas de caixa, os reembolsos, as cauções, depósitos, os empréstimos contraídos ou amortizações dos concedidos, enfim, todas as demais somas escrituradas sob reserva de serem restituídas ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações (por dano emergente)⁵. (os últimos destaque não constam dos originais).*

Assim como o referido autor, este Relator também entende que os meros ingressos de caixa ou quaisquer outros tipos de ingresso, que não representem “alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica”, inequivocamente, não se enquadra no conceito de receita ou de receita bruta, logo, não integram a base de cálculo das referidas contribuições.

Dessa forma, se no âmbito dos procedimentos de despacho aduaneiro, a recorrente recebeu recursos financeiros dos representados a título de adiantamento para pagamento futuro, ou reembolso de pagamento já realizado, ambos relativos a despesas do representado e pagas em seu nome, inequivocamente, tais recebimentos não se configuram como receita da prestação do serviço de despacho aduaneiro, mas mero ingresso destinado (i) ao pagamento de futura obrigação (passivo), ou (ii) ao recebimento de um direito (ativo), portanto, sem qualquer alteração no patrimônio líquido da recorrente. Nesses casos, os lançamentos contábeis tem natureza meramente permutativa, ou seja, apenas alteram a qualidade dos elementos ativos/passivos sem qualquer reflexo no patrimônio líquido da entidade.

Com efeito, na escrituração contábil da recorrente, tais recebimentos darão ensejo ao aumento da conta do disponível do ativo circulante (lançamento a débito) e, em contrapartida, conforme o caso, (i) uma diminuição da conta do ativo circulante representativa do adiantamento feito ao cliente/representado (lançamento a crédito), ou (ii) um aumento da conta do passivo, representativa da despesa a ser paga, futuramente, em nome do cliente/representado.

De outro modo, se tais valores foram contabilizados como despesa da recorrente, por certo, os reembolsos e adiantamentos representam recuperação de despesa e como tal deverá ser considerado receita da recorrente.

Ainda em relação a referida atividade, normalmente, a receita da recorrente consiste nos valores recebidos dos clientes/representados a título de honorários cobrados como remuneração pelos serviços de despacho aduaneiro efetivamente prestados no curso do procedimento, os quais deverão estar amparados por nota fiscal de serviços emitida pela recorrente em nome dos clientes/representados.

⁵ SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regime de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 230.

Dessa forma, chega-se a conclusão, que, em tese, assiste razão à recorrente quanto a pretensão de excluir da base de cálculo das referidas contribuições os recursos financeiros recebidos como aditamento para pagamento ou reembolso dos pagamentos já realizados, ambos relativos a despesas dos clientes/representados da recorrente.

Entretanto, como não há, nos autos, a confirmação desses ingressos a título de adiantamento e reembolso e tendo vista a grande quantidade de documentos, que impossibilita a análise deste Conselheiro, por falta de ferramenta computacional adequada, este Relator propõe que o julgamento seja convertido em diligência, para que a recorrente demonstre e comprove, com documentação hábil e idônea, e a autoridade fiscal confirme, os valores dos mencionados ingressos, realizados a título de adiantamento ou reembolso das despesas dos clientes/representados pagas pela recorrente em nome dos clientes/representados, tais como tributos, valores pagos ao Sindicato dos Despachantes Aduaneiros, as despesas com *demurrage*, gastos com armazenagem etc., conforme alegado pela recorrente.

3. Dos pedidos alternativos.

Em relação aos pedidos alternativos, assim se manifestou a recorrente:

Em que pese a recorrente tenha demonstrado a natureza de sua atividade como agente de cargas - a qual não se confunde com a de transporte -, a decisão ora combatida entendeu que a recorrente também presta serviços de transporte. Nesse contexto, afirma que a totalidade dos ingressos financeiros que transitaram em seu caixa configura receita da sua atividade, e, conseqüentemente, trata-se de grandeza tributável pela contribuição ao PIS e pela COFINS, nos moldes do que entendeu a fiscalização.

Como demonstrado acima, a linha de raciocínio adotada pela DRJ/RPO é manifestamente improcedente, uma vez que a recorrente não pode atuar como agente de cargas e, simultaneamente, como transportador de carga na mesma operação, como quer fazer crer a decisão recorrida.

A regulamentação do setor prevê expressamente que o agente de cargas contrata o transporte de mercadoria em nome do importador ou do exportador. Contudo, caso ainda assim se entenda que a recorrente desenvolveu a atividade de transporte internacional de carga, o que se admite apenas para fins de argumentação, o lançamento tampouco pode prevalecer, como será demonstrado a seguir.

Em suma, nos pedidos alternativos a recorrente, pediu que fosse considerada a isenção das receitas de prestação de transporte internacional de carga e a isenção/imunidade das receitas de exportação de serviços.

3.1 Da isenção das receitas de transporte internacional

Segundo a recorrente, na absurda hipótese de se entender, indevidamente, que a recorrente desenvolveu a atividade de transporte internacional de carga seria forçoso reconhecer que as receitas dessa atividade enquadrar-se-iam na hipótese de isenção das referidas contribuições, prevista no art. 14, V, § 1º, da Medida Provisória 2.158-35/2001, a seguir transcrito:

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

(...)

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros (...)

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

Previamente, cabe esclarecer que a referida isenção não foi abordada pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal. O assunto foi suscitado, em caráter alternativo, na peça impugnatória e analisado no voto condutor do julgado recorrido, que, manifestou o entendimento, acatado pelo Colegiado, no sentido de que a referida isenção não se aplicava ao presente caso, com base nos seguintes argumentos: a) não se tratava de transporte internacional de cargas, porque o serviço da recorrente fora prestado no Brasil; e b) não restara comprovado, pela recorrente, a prestação de serviço de transporte internacional, hábil a autorizar o reconhecimento da referida isenção.

Em relação a falta de comprovação, assiste razão ao nobre Relator, porque, de fato, não há comprovação e/ou demonstração nos autos de que todos os serviços de transporte de carga prestados pela recorrente foram provenientes do transporte de carga internacional, que segundo o art. 1, item 2, do Decreto 5.910/2006, que promulgou a Convenção para a Unificação de Certas Regras Relativas ao Transporte Aéreo Internacional (Convenção de Varsóvia, para unificação de regras relativas ao transporte aéreo internacional), configura-se quando o ponto de partida e ponto de destino encontram-se localizados em países diferentes, ou mesmo quando os pontos de origem e destino estejam no mesmo país, mas haja escala em país diferente.

E nos presentes autos, foram apresentado, a título ilustrativo, apenas alguns poucos conhecimento de transporte internacional, que comprovam apenas uma pequeníssima parte da volumosa quantidade de serviços de transporte prestados pela recorrente no período da autuação. Ademais, nos autos, há contratos de prestação de serviço de transporte interno para alguns clientes, o que leva a inferência de que nem todos os serviços de transporte prestados pela recorrente foram em nível internacional.

De outra parte, não procede o argumento do nobre Relator de que não se tratava de transporte internacional de carga, porque, embora eventualmente contratados por pessoas jurídicas estrangeiras ou eventualmente tomadoras de serviços internacionais de transporte, o serviço fora prestado no Brasil, porque, no entendimento deste Relator, a referida norma isenta das citadas contribuições todas as receitas do transporte internacional de cargas e passageiros, independentemente de quem as presta. Em outros termos, trata-se de regra de isenção que não se dirige especificamente a determinadas pessoas, mas a determinada e específica receita, ou seja, a receita decorrente do transporte internacional de cargas e passageiros auferida por qualquer pessoa jurídica localizado ou sediada no País, obviamente, desde que seja a prestadora do referido serviço, o que restou demonstrado anteriormente, no caso em apreço, que a recorrente atende essa condição.

Dessa forma, por ser prestadora de serviço de transporte de carga internacional, especificamente, em relação as receitas auferidas da prestação desse tipo de serviço, nos termos do art. 14, V, § 1º, da Medida Provisória 2.158-35/2001, inequivocamente, a recorrente faz jus a mencionada isenção.

Entretanto, a recorrente não faz jus ao direito de deduzir os créditos das referidas contribuições vinculados aos serviços transporte internacional subcontrados perante as pessoas jurídicas sediadas ou não no Brasil, por força do disposto no art. 3º, § 2º, II, e § 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a seguir transcritos:

Art. 3º [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

[...].

Com base nessas considerações e tendo em conta que não há comprovação e/ou demonstração nos autos de que todos os serviços de transporte de carga prestados pela recorrente foram provenientes do transporte de carga internacional, propõe-se a conversão do julgamento em diligência, para que a recorrente seja intimada a demonstrar e comprovar, com documentação hábil e idônea, a totalidade das receitas provenientes do transporte de carga internacional, devendo a autoridade fiscal emitir parecer conclusivo a respeito.

3.2 Da isenção/imunidade das receitas de exportação de serviços.

Ainda em caráter supletivo, a recorrente alegou que, na hipótese de se entender que as receitas objeto de tributação foram de fato auferidas pela recorrente, deviam ser canceladas as exigências correspondentes às receitas de exportações de serviços, tendo em vista disposições dos art. 5º, II, da Lei 10637/2002 e 6º, II, da Lei 10833/2003.

De acordo com o voto condutor do julgado recorrido, o Colegiado de primeiro grau rejeitou a pretensão da recorrente, sob o argumento de ela carecia de comprovação, pois, a recorrente não demonstrara quais os serviços e correspondentes receitas de exportação estariam abrangidos pela imunidade ou isenção, bem como não demonstrou o efetivo ingresso de divisas, conforme exigia o art. 5º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 6º, II, da Lei 10.833/2003, a seguir transcritos:

Lei 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei 10.833/2003

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

[...]

II - pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Em relação a exigência do efetivo ingresso de divisas, a recorrente alegou que “a União Federal não poderia, por meio de lei ordinária, restringir o alcance da imunidade consagrada na Constituição Federal, por meio da exigência de comprovação do efetivo ingresso de dívidas no território nacional.”

Em relação a esse ponto, observa-se que não há, nos autos, a efetiva comprovação da totalidade das receitas de exportação auferidas pela recorrente e tampouco de que elas atendem os requisitos do art. 5º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 6º, II, da Lei 10.833/2003, ou seja, que se trata de “prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”.

Dadas essas circunstâncias, propõe-se a conversão do julgamento em diligência, para que a recorrente seja intimada a demonstrar e comprovar, com documentação hábil e idônea, a totalidade das receitas exportação de serviços e que elas atendem os requisitos dos referidos preceitos legais, devendo a autoridade fiscal confirmar e emitir parecer conclusivo a respeito.

4. Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se pelo conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal da unidade da Receita Federal de origem, para que a recorrente seja intimada a demonstrar e comprovar, com documentação hábil e idônea:

a) os valores dos ingressos, realizados a título de adiantamento ou reembolso das despesas dos clientes/representados pagas pela recorrente em nome dos clientes/representados, tais como tributos, valores pagos ao Sindicato dos Despachantes Aduaneiros, as despesas com *demurrage*, gastos com armazenagem etc., conforme critério contábil estabelecido no correspondente item; e

b) a totalidade das receitas provenientes da prestação dos serviços de transporte de carga internacional; e

c) a totalidade das receitas exportação de serviços, bem como que atende os requisitos do art. 5º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 6º, II, da Lei 10.833/2003

Em seguida, a autoridade fiscal deverá confirmar as informações prestadas, assim como emitir parecer conclusivo sobre os demonstrativos e documentos comprobatórios apresentados pela recorrente. Desse parecer deverá ser cientificada recorrente, para, se desejar, manifeste-se a respeito

Processo nº 19515.722003/2013-59
Resolução nº **3302-000.577**

S3-C3T2
Fl. 34

Após as referidas providências, os autos devem retornar a este Conselho, para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento