



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

Processo n° 19515.722003/2013-59
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-005.843 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrentes KUEHNE+NAGEL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

SUFICIÊNCIA DOS FUNDAMENTOS. NULIDADE DA DECISÃO. INOCORRÊNCIA.

É cediço o entendimento dos tribunais superiores e do próprio CARF, no sentido de que o julgador não é obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pelo recorrente, desde que os fundamentos utilizados sejam suficientes para embasar a decisão.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. COMPROVAÇÃO DE INEXATIDÃO. AUSÊNCIA. PROVA EM DESFAVOR DE SEU TITULAR.

Nos termos do art. 417 do CPC/2015 e do art. 226 do Código Civil, a escrituração contábil prova contra o seu titular, ressalvado o direito deste comprovar, por outros meios, que o lançamentos não correspondem à realidade dos fatos porque inexatos ou apoiados em falsas premissas ou documentos.

COFINS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA/ISENÇÃO. RECEBIMENTO NO EXTERIOR. INGRESSO DE DIVISAS. CARACTERIZAÇÃO.

Nos termos da Solução de Divergência Cosit n° 1, de 13 de janeiro de 2017, caracteriza ingresso de divisas, para fins de isenção ou não incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, o recebimento no exterior, por pessoa jurídica nacional, do pagamento pela prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que lá mantidos os recursos.

TRIBUTOS PAGOS POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. ADIANTAMENTO/REEMBOLSO. RECEITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se caracterizam como receita e, portanto, não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS, os ingressos de recursos provenientes de adiantamentos ou reembolsos decorrentes de tributos pagos por conta e ordem de terceiros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

SUFICIÊNCIA DOS FUNDAMENTOS. NULIDADE DA DECISÃO. INOCORRÊNCIA.

É cediço o entendimento dos tribunais superiores e do próprio CARF, no sentido de que o julgador não é obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pelo recorrente, desde que os fundamentos utilizados sejam suficientes para embasar a decisão.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. COMPROVAÇÃO DE INEXATIDÃO. AUSÊNCIA. PROVA EM DESFAVOR DE SEU TITULAR.

Nos termos do art. 417 do CPC/2015 e do art. 226 do Código Civil, a escrituração contábil prova contra o seu titular, ressalvado o direito deste comprovar, por outros meios, que o lançamentos não correspondem à realidade dos fatos porque inexatos ou apoiados em falsas premissas ou documentos.

PIS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA/ISENÇÃO. RECEBIMENTO NO EXTERIOR. INGRESSO DE DIVISAS. CARACTERIZAÇÃO.

Nos termos da Solução de Divergência Cosit nº 1, de 13 de janeiro de 2017, caracteriza ingresso de divisas, para fins de isenção ou não incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, o recebimento no exterior, por pessoa jurídica nacional, do pagamento pela prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que lá mantidos os recursos.

TRIBUTOS PAGOS POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. ADIANTAMENTO/REEMBOLSO. RECEITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se caracterizam como receita e, portanto, não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS, os ingressos de recursos provenientes de adiantamentos ou reembolsos decorrentes de tributos pagos por conta e ordem de terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para excluir do montante dos créditos reconhecidos pela DRJ/RPO os valores de R\$1.874.450 e de R\$8.633.827, respectivamente a título de PIS e COFINS não cumulativos e, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, a fim de excluir da base de cálculo utilizada pela fiscalização, na lavratura do auto de infração combatido, as importâncias correspondentes: **(i)** as receitas decorrentes dos

serviços de transporte internacional de cargas; **(ii)** as receitas de exportações de serviços, e; **(iii)** os valores dos ingressos de recursos a título de tributos pagos pela recorrente por conta e ordem de seus clientes; **(iv)** deve ainda ser deduzido do valor das contribuições ao PIS e a COFINS devidas, os créditos relativos aos insumos utilizados, nos termos e limites constantes do Relatório Fiscal de Diligência de fls. 40.507 a 40.513.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Walker Araújo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Cuida-se de recursos voluntário e de ofício interpostos contra acórdão proferido pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP assim ementado:

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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Na origem, foi lavrado auto de infração para exigência de PIS e COFINS, relativos aos períodos de apuração do ano calendário 2009. Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal (fls. 679 a 683).

4- Com base nos documentos fornecidos pelo sujeito passivo na data de 07/06/2013 em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal Nº01 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 de 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 serviço 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:

(omissis)

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 a base de cálculo demonstrada abaixo:

(omissis)

Em sede de impugnação, o sujeito passivo alegou em sua defesa que:

- a) a fiscalização partiu de uma premissa equivocada, pois, independentemente do procedimento contábil adotado pela impugnante, os valores exigidos nos autos de infração foram apurados a partir de recebimentos que não integram a receita bruta da impugnante, motivo pelo qual não há que se falar em exclusão indevida da base de cálculo, mas sim, de não inclusão, por não se tratar de receita bruta.
- b) foi desrespeitado o disposto no art. 10, III, do Decreto Lei nº 70.235/1972, vez que a fiscalização deixou de analisar os documentos e fundamentos entregues durante o processo de fiscalização, fazendo com que a descrição dos fatos não corresponda à realidade, culminando na inadequação da fundamentação para considerar meros ingressos financeiros como receita tributável.
- c) não tem autorização para realizar e, portanto, não realiza serviços de transporte, os quais são executados por terceiros, contratados por conta e ordem dos clientes finais.
- d) realiza apenas atividades correlatas ao serviço de transporte, nas áreas agenciamento e logística, compreendendo: 1- serviços de logística - que consistem em planejar, para o cliente, qual o melhor modal levando em conta o tempo de entrega e o custo das opções; 2- intermediação de contratação de transportes - que consiste em contratar os transportadores que irão atender os clientes, realizando tais negócios por conta e ordem do cliente; 3- agenciamento de cargas - que conforme § 1º do art. 37 do DEL 37/66, envolve, além da intermediação na contratação de transportes, as atividades de consolidação e desconsolidação de cargas e outros serviços conexos; 4- despacho aduaneiro - que consistem em cumprir os tramites necessários para o ingresso da mercadoria no país de destino.
- e) os valores relativos às receitas dos prestadores intermediados pela impugnante não se confunde com sua receita própria, razão pela qual não compõe a base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita;
- f) o objeto do contrato entre os clientes da impugnante e ela, não é a prestação do serviço de transporte, mas sim a contratação desse serviço em nome do cliente final, por conta e ordem deste, de modo que não se pode aventar a existência de subcontratação;
- g) registra a totalidade dos valores transferidos pelos clientes em contas de receitas, deduzindo dessas contas os valores relativos às operações de conta alheia, citando exemplo às fls. 748 e 749, cujos comprovantes encontram-se nas fls. 1.034 a 1.036;
- h) a base de cálculo do PIS e da COFINS é a receita auferida pela empresa, e não a totalidade dos ingressos de recursos, dentre os quais constam os valores recebidos em decorrência das operações de conta alheia, que não constituem receita da impugnante;
- i) a natureza jurídica dos recursos recebidos independe da classificação contábil adotada pela impugnante, que ao seguir padrões mundiais de

contabilidade registrou a totalidade dos valores constantes das notas de débito emitida contra seus clientes como receitas, em contrapartida ao registro dos dispêndios havidos em contas de custos/despesas;

j) o conceito jurídico de receita deve ser entendido como a entrada ou ingresso de recursos que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo, passando a pertencer à entidade com sentido de permanência, remunerando a entidade por benefício efetivamente resultante de atividades suas, modificando o patrimônio, incrementando-o, o que definitivamente não ocorre em relação aos ingressos dos valores repassados a terceiros nas operações de conta alheia praticadas pela impugnante;

k) a impugnante não detém direito subjetivo patrimonial sobre os valores de terceiros por ela recebidos para serem a estes repassados, o que corrobora a impossibilidade de sua tributação pelo PIS e pela COFINS, em razão da ausência de subsunção ao conceito jurídico de receita;

l) segundo laudo da PWC, as verbas não computadas na base de cálculo das contribuições tem natureza de pagamentos efetivados por conta e ordem de terceiros;

m) a tributação de valores recebidos para fins de pagamentos a serem efetivados por conta e ordem de terceiros caracteriza ofensa à capacidade contributiva da impugnante, materializando efeitos confiscatórios;

n) 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, não preenchendo os requisitos para serem considerados receita da impugnante e, portanto, não se podendo computá-los na base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, como pretendeu a fiscalização;

o) subsidiariamente, conforme laudo elaborado pela PricewaterhouseCoopers - PWC, caso seja mantido o entendimento adotado pela DEFIS/SPO, no sentido de que o valor total recebido constitui receita de sua atividade própria, a impugnante tem direito a créditos de PIS e COFINS, no regime não cumulativo, no montante de R\$23.500.196,00, oriundos dos pagamentos de fretes, fretes rodoviários, armazenagens, demurrages, comissões e despachos, cfe. tabela de fls.784, calculados sobre os serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país;

p) não há previsão legal para exigência de juros de mora sobre multa de ofício.

Em sessão de julgamento em 16.05.2014, a 14ª Turma da DRJ/RPO, entendendo não haver nos autos documentação capaz de demonstrar a relação existente entre a autuada e as empresas a quem prestava e/ou de quem tomava serviços, converteu o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal intimasse 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.

Cientifique-se o contribuinte para que, querendo, complemente suas razões de impugnação.

Após, retornem os autos para que prossiga o julgamento.

O Relatório de Diligência Fiscal¹ informou ter o contribuinte anexado aos autos documentos constantes de arquivos não pagináveis, bem como manifestação de fls. 19.447 a 19.484, respondendo e atendendo aos itens a), b) e c) da diligência determinada pela DRJ/RPO.

Por fim, concluiu a diligência pelo aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS sobre os insumos utilizados na atividade da impugnante, no montante total de R\$23.500.199, retificando o lançamento de ofício anteriormente realizado e reduzindo o valor do crédito tributário exigido no mesmo montante.

Em 26.06.2015, a DRJ/RPO julgou procedente em parte a impugnação apresentada, acatando a conclusão do relatório de diligência fiscal, em acórdão assim ementado.

*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

¹ Fls. 19.491 a 19.495

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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão da exoneração dos créditos mencionados no demonstrativo de fls. 19.729 a 19.730 foi interposto recurso de ofício ao CARF, nos termos do art. 34 do Decreto Lei nº 70.235/1972, c/c a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Tendo tomado ciência do acórdão recorrido em 13.08.2015 (fls. 19.735), o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo em 11.09.2015 (fls. 19.748 a 19.859), onde arguiu, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida, em razão de ter a instância *a quo* se omitido em relação a várias alegações e à farta documentação comprobatória trazida aos autos por ocasião da impugnação e da diligência realizada, materializando ofensa ao contraditório e a ampla defesa.

No mérito, a recorrente ratificou, em extenso arrazoadado, as alegações produzidas por ocasião da impugnação, inclusive no que tange ao pedido subsidiário reconhecido pela decisão recorrida, sustentado, ainda, a isenção das receitas de transporte internacional e sobre as exportações de serviços.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário. (fls. 26.902 a 26.925)

Em 30.03.2017, esta turma, em outra composição, rejeitou a preliminar de nulidade da decisão recorrida e resolveu converter o julgamento em diligência nos termos do voto da relatora, cujos excertos abaixo transcrevemos.

Voto

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

(Omissis)

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 e 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.

Em declaração de voto à resolução de nº 3302-000.577 , o ilustre conselheiro José Fernandes do Nascimento se manifestou no sentido de realização de diligência para que a unidade da Receita Federal de origem intime a recorrente 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 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 de 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 a recorrente, para, se desejar, manifeste-se a respeito.

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

Intimada, a recorrente apresentou novas cópias de documentos, acompanhadas de breve arrazoado de fls. 27.052 a 27.060, contendo esclarecimentos acerca da documentação anexada.

Após analisar a documentação em atendimento à diligência proposta, a fiscalização emitiu novo Relatório de Diligência Fiscal (fls. 40.507 a 40.513), apresentando as seguintes conclusões:

a) A empresa lança em sua contabilidade todas as despesas de impostos, demurrage, gastos com armazenagem, ICMS, IPI, II, valores pagos a Sindicatos dos Despachantes Aduaneiros todos em nome de seus clientes, na conta contábil, 3050002 - Faturamentos de Impostos apresentou um Book com vários comprovantes destas despesas por amostragem que conferem com a contabilidade. O total destas despesas no ano de 2009 perfazem o total de R\$114.160.106,87.

*Anexamos ao processo os esclarecimentos da empresa sobre o Book as folhas 27067 a 27081, onde são esclarecidas de forma bastante didática, como localizar os lançamentos contábeis relativos aos comprovantes de pagamentos apresentados, **vale lembrar que estes valores recebidos pela empresa a título de reembolso, tinham sido considerados como Receitas e base de cálculo para o PIS e COFINS, e o CARF reconhecendo que não se tratam de receitas, pede para se confirmar se realmente se tratavam de reembolso de despesas, o que podemos comprovar.***

[...]

b) A empresa lança em sua contabilidade as Receitas de Transporte Internacional de Cargas na conta 3011004- Faturamento de Frete, também apresentou book com vários documentos por amostragem que comprovam tais receitas que totalizam no ano de 2009 R\$341.516.655,00.

Anexamos ao processo as explicações bastante didáticas da empresa, as fls. 39617 a 39626 em que são explicados os link dos documentos apresentados com a contabilidade.

A empresa emitiu a Nota de Débito 3363550 no valor de 2.850,10 contra a empresa TMD FRICTION DO BRASIL S/A e o valor foi contabilizado em 01/10/2009 na conta 3011004- Faturamento de Frete tendo como histórico Voucher 0006407.

Para a mesma empresa TMD emitiu também a Nota de Débito 3011004 no valor 4.278,65, relativo a reembolso de Frete Internacional, o valor foi contabilizado na conta 3011004-Faturamento de Frete, em 01/10/2009 e teve como histórico Voucher 00018613

c) A empresa lança em sua contabilidade na conta 3121001 - Faturamento de Clearing, as Receitas de Exportações de Serviços.

Juntamos ao processo a fls. 39828 a 39847 as explicações da empresa sobre o Book apresentado por ela com documentos e explicações sobre o link com a contabilidade das receitas e serviços no exterior.

A empresa emitiu invoice 3136589 em 30/04/2009 no valor de 893,66, este valor foi lançado na contabilidade em 01/04/2009, na conta 3121001, com o histórico Voucher 00079706.

[...]

Porém em relação a comprovação da entrada de divisas a empresa diz em seu book:

"É importante destacar que, especificamente para o ano de 2009, os saldos finais mensais foram todos apurados em favor de empresas do exterior, de modo que os contratos de câmbio existentes são todos referentes a remessas de recursos financeiros ao exterior, isso por uma razão circunstancial de mercado, segundo a qual a K+N Brasil contratou mais serviços junto a empresas do exterior do que exportou seus serviços."

A empresa não comprova entrada de divisa no Brasil porque recebe pelos serviços prestados no Exterior, nos Países onde presta o Serviço. A Solução de Divergência nº1 COSIT, de 13/01/2017, deixa claro que nestes casos é mantida a isenção do PIS e da COFINS.

Na diligência fiscal de 25/02/2015, foram concedidos ao contribuinte diversos créditos ao contribuinte e entre eles créditos relativos a transporte internacional de cargas, como temos que excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos ao Transporte Internacional de Cargas temos também que retirar este créditos concedidos em 25/02/2015, assim temos a seguinte apuração:

[...]

As tabelas de apuração produzidas pela fiscalização em razão da diligência demonstram a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores relativos a (i) fretes internacionais; (ii) reembolso de despesas pagas por conta e ordem de terceiros e; (iii) exportação de serviços. (fls. 40509 e 40510).

Na sequência, a autoridade fiscal demonstra a composição da receita tributável pelas contribuições em cada período de apuração, em cotejo a parcela já oferecida à tributação, pelo contribuinte, nas respectivas DACON's.

Em conclusão ao relatório de diligência, a fiscalização passa então a deduzir do valor devido em cada período, os créditos apurados pela diligência proposta pela DRJ, já excluída a parcela correspondente aos fretes internacionais, resultando em ausência de saldos devedores em todos os períodos de apuração, tanto para o PIS quanto para a COFINS, zerando os valores do Auto de Infração Originário.

Notificada do conteúdo da diligência, a recorrente apresentou resposta onde afirma: (i) restar inequívoca a natureza de reembolso dos valores dos tributos e taxas de importação, bem como sua não tributação; (ii) que as autoridades fiscais atestaram que as receitas de transporte internacional de cargas totalizam o montante de R\$341.516.655,0, bem como expurgaram do cálculo dos montantes passíveis de créditos os valores dos custos relativos a subcontratações de frete internacional, contra o que não se insurgiu a recorrente; (iii) ter sido atestado pela diligência que as receitas de exportação de serviços representam ingressos de divisas para efeitos de isenção de PIS e COFINS, citando inclusive a Solução de Divergência COSIT n. 1/2017 a esse respeito.

A recorrente continua seu arrazoado em resposta à diligência destacando que na resolução que determinou a diligência, também foram apresentadas outras questões a serem respondidas durante os trabalhos da diligência fiscal, conforme se pode verificar pelo voto proferido pela relatora Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, sobre o que menciona:

[...] pode-se dizer que a análise conjunta dos quesitos da Relatora e os contidos na declaração de voto revela que o Relatório Fiscal de Diligência solucionou as questões propostas. (grifos nossos)

Assim, manifestando concordância com o resultado da diligência, pugna pelo provimento ao recurso voluntário e para que seja negado provimento ao recurso de ofício.

Em novo sorteio no âmbito desta turma de julgamento, em atenção ao disposto no § 8º do art. 49 do RICARF, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Diego Weis Junior, Relator.

A contribuinte foi cientificada da decisão recorrida em 13.08.2015 (fls. 19.735), e apresentou recurso voluntário tempestivo em 11.09.2015 (fl. 19.747), razão pela qual, passa-se a sua análise.

A decisão recorrida entendeu que os contratos firmados pela autuada com seus clientes incluíam a prestação de serviços de transporte e, portanto, considerou que os ingressos de recursos decorrentes de tal rubrica constituem receita própria da autuada, devendo compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

Para chegar a tal conclusão, dado o grande volume de documentos anexados aos autos, a instância *a quo* determinou a conversão do julgamento em diligência, cujo relatório, além de fundamentar as razões de decidir da DRJ, concluiu pelo direito ao

aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS relativos aos insumos utilizados na atividade da impugnante, segundo o que, retificou o auto de infração, exonerando parte do crédito tributário anteriormente constituído.

Em razão do montante exonerado, houve recurso de ofício, do qual tratar-se-á em tópico específico no decorrer deste voto.

Em seu recurso voluntário, a recorrente segregou suas razões e fundamentos em 3 (três) linhas distintas, a saber:

(i) Preliminarmente: Nulidade da decisão recorrida, em razão de ter a instância *a quo* se omitido em relação a várias alegações e à farta documentação comprobatória, trazida aos autos por ocasião da impugnação e da diligência realizada, materializando ofensa ao contraditório e a ampla defesa;

(ii) No Mérito: Não é prestadora de serviços de transporte, atuando exclusivamente na prestação de serviços conexos à importação e exportação de mercadorias, intermediando a relação de seus clientes com terceiros, por meio do gerenciamento de recursos logísticos, de serviços de despachos aduaneiros e do agenciamento de cargas e, portanto, no exercício de suas atividades efetua pagamentos por conta e ordem de seus clientes, tais como aqueles relativos à contratação de transportadoras. Esses pagamentos são a ela adiantados ou reembolsados por seus clientes e, embora os reembolsos ou adiantamentos transitem por suas contas bancárias, não podem ser considerados receita para fins de inclusão na base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, vez que referem-se a valores meramente repassados a terceiros, em operações de conta alheia.

(iii) Subsidiariamente: **a)** em caso de se entender que a recorrente presta serviços de transporte internacional de cargas, deve ser reconhecido que tais receitas enquadrar-se-iam na hipótese do art. 14, inciso V, parágrafo 1º, da MP 2.158-35/2001, desfrutando da isenção das contribuições ao PIS e a COFINS; **b)** além da isenção sobre as receitas decorrentes de transporte internacional de cargas, uma parcela considerável dos valores exigidos da recorrente advêm de exportações de serviços, o que as torna imunes, nos termos do art. 149, parágrafo 2º, inciso I, da CF/1988; **c)** também devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento os valores relativos aos reembolsos/adiantamentos de tributos e despesas de operações de comércio exterior pagas por conta e ordem dos clientes.

É o que se passa a analisar.

1 Do Recurso Voluntário.

1.1 DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Consoante ao acima exposto, o contribuinte alega que a instância *a quo*, incorreu em ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa, vez que deixou de analisar inúmeros argumentos e provas produzidos em sede de impugnação, razão pela qual, pugna pela nulidade da decisão recorrida.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões ao recurso voluntário, insurge-se contra as alegações da recorrente, sustentando ser cediço o entendimento dos tribunais superiores e do próprio CARF, no sentido de que o julgador não é obrigado a rebater,

um a um, os argumentos apresentados pelo recorrente, desde que os fundamentos utilizados sejam suficientes para embasar a decisão.

Aduz ainda a Procuradoria da Fazenda, que a decisão da DRJ em converter o julgamento em diligência prestigia o contraditório e a ampla defesa, vez que atua no sentido de promover a busca pela verdade material, razão pela qual não merece prosperar a preliminar de nulidade arguida pela recorrente.

Em sessão de 30.03.2017, por unanimidade de votos, esta turma, em outra composição, rejeitou tal preliminar de nulidade.

As razões do voto da relatora - Sarah Maria Linhares de Araujo Paes de Souza, com as quais concordamos e adotamos como razão de decidir, seguem abaixo reproduzidas:

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 atuada 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 atuada, falta à documentação juntada aos autos a demonstração da relação existente entre a atuada 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 atuada 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 prevêem apenas o serviço de despachante aduaneiro, como o contrato firmado com a Azaléia, outros prevêem o serviço de logística cumulado com prestação de serviço de transporte, como o da Avon, outros que prevêem 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 21.315DF, 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. (grifos nossos)

1.2 DAS ATIVIDADES DA RECORRENTE.

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

Em contrarrazões ao recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta que:

Na verdade, os contratos acostados aos autos mais que demonstram a conclusão contrária aos interesses da recorrente, qual seja, a de que ela não é mera intermediária, mas sim a própria transportadora contratada para a realização dos serviços de transporte. O fato de, em algumas situações, a recorrente subcontratar terceiros para a realização do transporte em nada altera essa conclusão, pois seus clientes não têm nenhuma relação com os subcontratados. A relação deles é com a recorrente. Esta, por sua vez, se utiliza de serviços de terceiros, ou presta diretamente o serviço, conforme a sua conveniência empresarial, respeitadas as limitações contratuais, como ocorre em relação ao contrato firmado com as Lojas Renner S/A, que exige a prestação direta dos serviços, vedada a subcontratação.

Sendo assim, pelos argumentos expostos, verifica-se que não assiste razão à recorrente ao afirmar que as receitas recebidas de seus clientes não constituiriam receitas suas, mas de terceiros, sendo os valores recebidos meros ingressos financeiros, que teriam passado pelas contas bancárias da recorrente de forma transitória, com destino a terceiros. Na verdade, a própria recorrente era a destinatária final dos recursos transferidos. As despesas com subcontratações eram de responsabilidade da recorrente, e não de seus clientes.

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

disposto no art. 149, parágrafo 2º, inciso I, da CF/1988, c/c , art. 6º, incisos I e II, da Lei n. 10833/2003.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões ao recurso voluntário, sustenta que a própria contribuinte declarou, tanto na DIPJ quanto na DICON relativas aos mesmos períodos de apuração, não haver operações de exportação ou receitas sem a incidência da contribuição, o que representaria um *venire contra factum proprium*. Aduziu também a procuradoria que não houve comprovação da prestação de serviços internacionais de cargas e do ingresso de divisas por exportação de serviços.

Por ocasião da sessão de julgamento ocorrida em 30.03.2017, esta turma, em outra composição, já debateu sobre tais alegações.

A então relatora, entendeu que embora a maioria dos contratos apresentados por ocasião da diligência determinada pela DRJ envolva tão somente a atividade de despachante aduaneiro ou agenciamento de cargas, o resultado da citada diligência não trouxe resultado conclusivo sobre os contratos firmados, bem como sobre se a receita da recorrente compreende todo o fluxo financeiro que transitou por suas contas, ou se parte deste fluxo financeiro é de transações por conta e ordem de suas contratantes, hipótese em que as receitas pertenceriam à empresa que efetivamente realizou o serviço de transporte.

Aduziu ainda a conselheira relatora, que a fiscalização, seja no TVF, seja no resultado da diligência, não realizou segregação das receitas por atividade, o que dificulta a apreciação das alegações de ambas as partes. Assim, tendo em vista o extenso volume probatório, bem como o contido no laudo elaborado pela PwC, votou pela conversão do feito em diligência para que a unidade de origem produzisse relatórios resumidos e conclusivos, contemplando a segregação dos ingressos de recursos por natureza e por atividade desenvolvida.

Ou seja, na visão da então relatora, a nova diligência deveria realizar a segregação das receitas próprias e de terceiros por atividade, bem como a identificação das receitas de exportação de serviços.

Naquela oportunidade, o conselheiro José Fernandes do Nascimento apresentou declaração de voto à resolução de nº 3302-000.577, onde manifestou-se no sentido de que:

[...], 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.

[...]

Além disso, a recorrente esclareceu que atuava na prestação de serviços conexos à importação e exportação de mercadorias, especificamente, prestando 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 de serviços de transporte interno e internacional de cargas, por intermédio de transportadoras contratadas e, em decorrência dessa atividade, fora remunerada pelos clientes tomadores dos referidos serviços de transporte.

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

II - Do Objeto Social

Clausula 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.*

Segundo o disposto nas alíneas em destaque, além da (i) prestação de 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.

O conselheiro José Fernandes do Nascimento, em sua declaração de voto, destacou ser irrelevante o fato de a autuada não ter autorização para a realização dos serviços de transporte por conta própria, visto que não foi nessa condição que os serviços foram prestados aos clientes. E continua.

Com efeito, de acordo com os trechos extraídos do Termo de 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.

[...]

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 serviços de transporte de carga, haja vista que não consta dos citados contratos/propostas nenhum intermediário.

[...]

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. (grifos nossos)

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 decorrente 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.

Em suma, o conselheiro José Fernandes do Nascimento entendeu que a recorrente figurava como contratada **responsável pelo resultado** das operações de transporte de mercadorias, razão pela qual, muito embora não fosse ela própria quem operasse o veículo transportador, assumiu a condição de transportadora - porque responsável pelo objeto do contrato de transporte -, devendo a diligência: **a)** quantificar o montante dos ingressos de recursos provenientes de adiantamento ou reembolso de despesas dos clientes/representados, pagos pela recorrente em nome destes; **b)** quantificar o montante das receitas decorrentes das prestações de serviço de transporte internacional; **c)** quantificar o montante das receitas de exportações de serviços.

Em nosso sentir, no que tange à natureza das atividades desenvolvidas pela recorrente, adequado é o entendimento manifestado pelo conselheiro José Fernandes do

Nascimento, razão pela qual tomamos de empréstimo suas bem fundamentadas razões, acrescentando-lhes breves comentários e fundamentos.

Dispõe o art. 226 do Código Civil brasileiro que

Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

No mesmo sentido o art. 417 do Código de Processo Civil de 2015.

Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Esse é o ponto central sobre o qual repousa a solução da presente lide.

Como bem observado pelo ilustre colega José Fernandes do Nascimento, a recorrente registrou em sua contabilidade a totalidade dos ingressos de recursos advindos de seus clientes em contas de resultado destinadas à contabilização de receitas operacionais, ao mesmo tempo em que registrou os pagamentos realizados aos subcontratados igualmente em contas de resultado, por sua vez destinadas à contabilização dos gastos operacionais.

Ao assim proceder, produziu prova de que tais ingressos representavam receitas operacionais próprias, sujeitas, portanto, à incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, na forma da legislação vigente.

Na tentativa de desconstituir tal prova contábil em seu desfavor, produziu extenso arrazoado e vasta documentação.

Ocorre, contudo, que embora farta, a documentação produzida não é suficiente para comprovar a inexatidão dos registros contábeis alegada pela recorrente, ilidindo a sua força probatória.

Isso porque, consoante ao já exposto pelo conselheiro José Fernandes, além de exibir em seu objeto social atividades de transporte, a recorrente firmou contratos de onde se infere que é a responsável pelo resultado da operação de transporte - a efetiva entrega da mercadoria ao destinatário -, bem como apresentou propostas comerciais de seu timbre que contemplavam o transporte de mercadorias sem qualquer indicação de qual seria o operador do transporte.

Fosse uma mera agente de cargas ou gestora logística, agindo por conta e ordem de seus clientes, como alegado em suas peças, natural seria que as propostas apresentassem as diferentes alternativas de transportadoras disponíveis, indicando, com base

em sua expertise, qual a mais recomendada aos interesses do cliente, que segundo sua linha argumentativa, era de seu dever zelar.

Ou seja, enquanto agente de cargas ou gestora logística, agindo em defesa dos interesses do cliente e por conta e ordem deste, é de se esperar que as propostas para a contratação dos prestadores de serviço de transporte fosse mais transparente, indicando as opções disponíveis e a escolha realizada, de modo a demonstrar a isenção e o profissionalismo que acompanham o sólido nome da recorrente em todo os países em que atua, inclusive o Brasil.

Destarte, o conjunto probatório formado pela escrituração contábil da recorrente e pelos contratos, faturas, recibos e comprovantes apresentados, quando interpretado à luz do disposto no art. 417 do Código de Processo Civil, depõe no sentido de que a recorrente de fato agia como prestadora do serviço de transporte, mesmo sem ser a operadora do veículo transportador legalmente habilitado.

Voltando à Resolução CARF que converteu o julgamento em diligência, temos que enquanto a conselheira relatora propôs diligência para separar as receitas decorrentes de atividades próprias dos ingressos de recursos a título de adiantamento/reembolso de despesas, de modo segregado por atividade desenvolvida, a declaração de voto apresentada caminhou no mesmo sentido, tendo apenas acrescentado o entendimento de que as atividades de transporte faziam parte do objeto da recorrente, o que lhes imputava a condição de receita operacional.

Percebe-se, portanto, que embora exista aparente divergência de posicionamento entre a conselheira relatora - Sarah Maria Linhares de Araujo Paes de Souza -, e o conselheiro José Fernandes do Nascimento, os quesitos por eles propostos para serem elucidados por meio da diligência convergem para o mesmo sentido, qual seja: a identificação dos ingressos econômicos por natureza e atividade.

Do contido no Relatório Fiscal de Diligência, infere-se que ao analisar a documentação acostada aos autos, em atenção à Resolução CARF nº 3302-000.577, a autoridade fiscal ateu-se aos quesitos propostos na declaração de voto apresentada pelo conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Ocorre, contudo, que diante da convergência dos quesitos propostos pela conselheira relatora e pelo conselheiro José Fernandes do Nascimento, a conclusão da fiscalização atendeu aos objetivos propostos.

Assim também entendeu a própria recorrente, que na resposta à intimação do resultado da diligência afirmou: **(i)** restar inequívoca a natureza de reembolso dos valores dos tributos e taxas de importação, bem como sua não tributação; **(ii)** que as autoridades fiscais atestaram que as receitas de transporte internacional de cargas totalizam o montante de R\$341.516.655,0, bem como expurgaram do cálculo dos montantes passíveis de créditos os valores dos custos relativos a subcontratações de frete internacional, contra o que não se insurgiu a recorrente; **(iii)** ter sido atestado pela diligência que as receitas de exportação de serviços representam ingressos de divisas para efeitos de isenção de PIS e COFINS, citada, inclusive, a Solução de Divergência COSIT n. 1/2017 a esse respeito.

A recorrente continua seu arrazoado em resposta à diligência ressaltando a existência de quesitos propostos tanto pela conselheira relatora, quanto pelo conselheiro que apresentou declaração de voto, sobre o que menciona:

[...] pode-se dizer que a análise conjunta dos quesitos da Relatora e os contidos na declaração de voto revela que o Relatório Fiscal de Diligência solucionou as questões propostas. (grifos nossos)

Importa observar que no relatório fiscal da diligência proposta anteriormente por esta turma, a fiscalização manifestou-se no sentido de que o CARF havia reconhecido que as despesas de impostos, demurrage, gastos com armazenagem, ICMS, IPI, II, valores pagos a Sindicatos dos Despachantes Aduaneiros, todos em nome dos clientes da recorrente, não se tratariam de receitas, pedindo para que fosse confirmada na diligência se realmente se tratavam de reembolso de despesas, o que teria sido comprovado.

Contudo, muito embora o conselheiro José Fernandes do Nascimento, em sua declaração de voto à resolução nº 3302-000.577, tenha insinuado que *"...em tese, assiste razão à recorrente quanto a pretensão de excluir da base de cálculo das referidas contribuições os recursos financeiros recebidos como adiantamento para pagamento ou reembolso dos pagamentos já realizados, ambos relativos a despesas dos clientes/representados da recorrente"*, não foi nesse sentido sua conclusão, tendo, ao fim, afirmado que não havia nos autos a confirmação de serem tais ingressos meros adiantamentos ou reembolsos de despesas de clientes. Por tal razão, votou pela conversão do julgamento em diligência para que *"...a recorrente demonstre e comprove, ..., e a autoridade fiscal confirme"*, se tais valores possuem realmente a natureza de reembolso de despesas de terceiros.

Outrossim, embora o relatório de diligência tenha partido de uma premissa equivocada, considerou como reembolso de despesas tão somente o montante da conta 3050002 - Faturamento de Impostos, e não a totalidade das contas mencionadas no referido relatório, tais como faturamento de despesas com demurrage, armazenagem e outros.

Entendo que as despesas com tributos devidos por terceiros, pagos pela recorrente e a ela reembolsados pelos reais devedores, não podem ser considerados como receitas operacionais, sujeitas à tributação pelas contribuições ao PIS e à COFINS. Nesse sentido, correta a exclusão do montante a elas relativo da base de cálculo da autuação.

Destarte, diante do resultado da diligência, retificando o auto de infração e reduzindo a zero os valores devidos pelo contribuinte - com o que este último manifestou concordância -, não remanescem argumentos do recurso voluntário a ser apreciados por este colegiado, vez que prejudicados em razão da total exclusão do crédito tributário antes em discussão nestes autos.

Frise-se, por oportuno, que tendo em vista que a autoridade fiscal reconheceu, em diligência específica para tal fim, a existência de prestações de serviço de transporte internacional e da exportação de serviços, quantificando-as, não merecem prosperar as alegações da Procuradoria da Fazenda Nacional em contrarrazões ao recurso voluntário, de que não foram comprovadas nos autos a realização de operações desta natureza.

2 Do Recurso de Ofício.

No voto condutor da resolução que converteu o julgamento em diligência, o julgador de primeira instância assim dispôs acerca dos créditos alegados pela impugnante em sua peça de defesa.

*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.***

Os trabalhos da fiscalização, durante a diligência determinada pela DRJ, concluíram, com base na documentação fornecida pela contribuinte em resposta à intimação, pela existência de créditos de R\$4.191.928 e R\$19.308.271, respectivamente de PIS e COFINS, totalizando R\$23.500.199, provenientes de insumos utilizados na atividade da recorrente.

Em razão do reconhecimento desses créditos, o auto de infração foi objeto de retificação, tendo sido tal montante expurgado dos valores das contribuições ao PIS e à COFINS até então devidas, bem como reduzido o valor da multa proporcional de 75%.

Nos termos do art. 34 do Decreto Lei nº 70.235/1972, c/c a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, e tendo em vista o montante do crédito exonerado com base no relatório da diligência² determinada pela DRJ/RPO, por esta acolhido quando do julgamento da impugnação, foi interposto recurso de ofício ao CARF.

Consoante ao já exposto na parte do presente voto relacionada ao julgamento do recurso voluntário, em nova diligência fiscal, realizada em decorrência de Resolução deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a fiscalização reconheceu e quantificou a prestação de serviços de transporte internacional de cargas e de exportação de serviços, excluindo a parcela de créditos relacionados aos serviços de transporte internacional subcontratados, em atendimento ao disposto no art 3º, §2º, inciso II, e §3º, inciso I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Os valores dos créditos reconhecidos e expurgados nas duas diligências realizadas seguem resumidos no quadro abaixo, produzido com base nas informações constantes dos autos.

Demonstrativo dos Créditos Fiscais Excluídos por Ocasão da 2ª Diligência Fiscal³				
Ordem/Operação	Descrição	PIS	COFINS	TOTAL
1	Créditos Reconhecidos na 1ª Diligência	4.191.928	19.308.271	23.500.199

² Vide fls. 19.491 a 19.495

³ Valores em R\$

2	Créditos Reconhecidos na 2ª Diligência	2.317.478	10.674.444	12.991.923
3 = (1 - 2)	Créditos Excluídos na 2ª Diligência	1.874.450	8.633.827	10.508.276

Assim, tendo em vista: **(i)** o grande volume de documentos existentes nos autos; **(ii)** os limitados recursos de que dispõe este julgador; **(iii)** o fato de que, ao longo do processo, foram realizadas duas diligências para que a fiscalização analisasse a documentação acostada e se manifestasse acerca da natureza das operações e dos créditos existentes, e; **(iv)** que a fiscalização, enquanto autoridade competente, e dispondo dos recursos adequados, reconheceu a existência de créditos em favor do contribuinte; a decisão mais acertada é o acolhimento das conclusões da fiscalização no relatório de diligência fiscal de fls. 40.507 a 40.513, com as quais concordou o sujeito passivo.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso de ofício para excluir do montante dos créditos reconhecidos pela DRJ/RPO os valores de R\$1.874.450 e de R\$8.633.827, respectivamente a título de PIS e COFINS não cumulativos; bem como por dar provimento ao recurso voluntário, a fim de excluir da base de cálculo utilizada pela fiscalização, na lavratura do auto de infração combatido, as importâncias correspondentes: (i) as receitas decorrentes dos serviços de transporte internacional de cargas; (ii) as receitas de exportações de serviços, e; (iii) os valores dos ingressos de recursos a título de tributos pagos pela recorrente por conta e ordem de seus clientes; (iv) deve ainda ser deduzido do valor das contribuições ao PIS e a COFINS devidas, os créditos relativos aos insumos utilizados, nos termos e limites constantes do Relatório Fiscal de Diligência de fls. 40.507 a 40.513.

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Relator