



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.723125/2013-62</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.047 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DHL LOGISTICS (BRAZIL) LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2009

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTA PRÓPRIA. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO PRESTADO.

Caracteriza-se operação de conta própria o serviço realizado por conta e responsabilidade da pessoa jurídica contratada, devendo a receita bruta ser o valor total contratado e faturado, ou seja, o preço do serviço.

CRÉDITO. COFINS. FRETES INTERNACIONAIS SUBCONTRATADOS. ISENÇÃO. NÃO CARACTERIZADA

A isenção prevista no art. 14, inc. V e parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, restringe-se às receitas do transportador que efetivamente realizou o transporte internacional, não podendo ser estendida a pessoas jurídicas subcontratantes do serviço.

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante, precluindo os argumentos trazidos somente no recurso voluntário. O limite da lide circunscreve-se aos termos da manifestação de inconformidade.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 19 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2009, tendo sido constituído o crédito tributário nos montantes de R\$ 34.549.985,86 e R\$ 7.555.805,58, respectivamente, os quais, com os acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora) atingem os valores de R\$ 74.231.921,46 e R\$ 16.235.372,80.

Consta que a empresa autuada apura as contribuições pelo regime não cumulativo e se dedica às atividades de relacionadas ao transporte, logística e agenciamento de cargas.

Intimado no curso da ação fiscal, o sujeito passivo esclareceu que:

(i) presta serviços de agenciamento, despacho aduaneiro, consolidação e desconsolidação de cargas;

(ii) os valores recebidos no desempenho destas atividades são receitas próprias e, por tal motivo, sofrem a incidência tributária da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins;

(iii) em decorrência do desempenho das apontadas atividades, efetua pagamentos a terceiros (tais como fretes, impostos, multas, preços públicos etc.), os quais lhe são reembolsados pelos seus clientes (contratantes importadores/exportadores);

(iv) emite notas fiscais para efetuar a cobrança dos referidos valores e, uma vez que tais dispêndios se referem a serviços prestados por terceiros, alheios ao seu objeto social, classifica tais recebimentos como não tributáveis pela Contribuição para PIS/Pasep e pela Cofins;

O exame das informações prestadas pela empresa e dos contratos de prestação de serviços permitiu a autoridade fiscal concluir que o cliente contrata o serviço de transporte diretamente com a DHL, sob a responsabilidade desta, não havendo nenhum contato direto entre o contratante e a empresa transportadora da carga, o que configuraria uma subcontratação de serviço.

Ante a constatação que a Recorrente auferiu receitas as quais não foram oferecidas à tributação, foi lavrado AIIMM, para exigência de PIS/COFINS.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Recife/PE, formalizado através do acórdão nº 11-61.697, assim ementado:

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

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

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTA PRÓPRIA. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO PRESTADO.*

*Caracteriza-se operação de conta própria o serviço realizado por conta e responsabilidade da pessoa jurídica contratada, devendo a receita bruta ser o valor total contratado e faturado, ou seja, o preço do serviço.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS LOGÍSTICOS. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO PRESTADO.*

*Estando devidamente caracterizado que a pessoa jurídica presta serviços logísticos sob sua responsabilidade, incluindo o transporte e o armazenamento de cargas, prestado por terceiros subcontratados, a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins será o valor total contratado.*

*TRANSPORTE INTERNACIONAL. SUBCONTRATAÇÃO. ISENÇÃO. NÃO CARACTERIZADA.*

*A isenção prevista no art. 14, inc. V e parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, restringe-se às receitas do transportador que efetivamente realizou o transporte internacional, independentemente do regime de apuração ao qual esteja submetido (cumulativo ou não-cumulativo), não podendo ser estendida a pessoas jurídicas subcontratantes do serviço.*

*LANÇAMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO.*

*APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.*

*Comprovado o fato constitutivo do direito de lançar do Fisco, incumbe ao sujeito passivo atuado alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos, e, além de alegá-los, comprová-los efetivamente, situação que se aplica inclusive em relação a eventual aproveitamento de crédito.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTA PRÓPRIA. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO PRESTADO.*

*Caracteriza-se operação de conta própria o serviço realizado por conta e responsabilidade da pessoa jurídica contratada, devendo a receita bruta ser o valor total contratado e faturado, ou seja, o preço do serviço.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS LOGÍSTICOS. RECEITA BRUTA. PREÇO DO SERVIÇO PRESTADO.*

*Estando devidamente caracterizado que a pessoa jurídica presta serviços logísticos sob sua responsabilidade, incluindo o transporte e o armazenamento de cargas, prestado por terceiros subcontratados, a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins será o valor total contratado.*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.*

*A teor do no art. 14, inc. V e parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, são isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido (cumulativo ou não-cumulativo).*

*TRANSPORTE INTERNACIONAL. SUBCONTRATAÇÃO. ISENÇÃO. NÃO CARACTERIZADA.*

*A isenção prevista no art. 14, inc. V e parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, restringe-se às receitas do transportador que efetivamente realizou o transporte internacional, não podendo ser estendida a pessoas jurídicas subcontratantes do serviço.*

*LANÇAMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.*

*Comprovado o fato constitutivo do direito de lançar do Fisco, incumbe ao sujeito passivo atuado alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos, e, além de alegá-los, comprová-los efetivamente, situação que se aplica inclusive em relação a eventual aproveitamento de crédito.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, afirma que não é empresa prestadora de serviço de transporte, apresenta-se como agente de cargas e transportes, e nessa condição, age como intermediária de uma série de negócios jurídicos,

negando atuar como transportadora ou subcontratante deste serviço, por isso, os valores autuados não representam receitas delas (mesmo que auferidas em operações de conta alheia), pois correspondem a reembolsos destinados à remuneração de terceiros, por ela contratados, para a prestação de serviços de transporte, armazenagem, seguro, operação portuária, despacho aduaneiro, taxas, impostos e outros itens conexos ao agenciamento de cargas, dentre outros argumentos, pugna pelo cancelamento da autuação fiscal.

Em suma, é o Relatório.

## VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, os conheço.

Ante a arguição de preliminares, passo a analisá-la.

### I- DAS PRELIMINARES

#### **1- Da alegação de nulidade na constituição do crédito tributário- por ausência de motivação do ato**

No que pese a alegação da ausência de motivação do ato administrativo- o lançamento a violar o direito de defesa da Recorrente, no meu entendimento, não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Observa-se que somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59, acima transcrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “ab initio” as peças que o compõem: a incompetência do prolator do ato administrativo (ato, decisão ou despacho) e a preterição do direito de defesa.

Além disso, para que se confirme a nulidade, a irregularidade praticada pressupõe que o dano causado ao sujeito passivo seja concreto, devendo o prejuízo resultante ser inequivocamente demonstrado. É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao direito de defesa por ausência de motivação do ato administrativo é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer

seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

Por último, pugna a Recorrente pelo cancelamento integral ou parcial dos Autos de Infração, requerendo-se que seja declarada a nulidade dos lançamentos tributários, em razão da indevida desconsideração dos créditos de PIS/COFINS decorrentes da não cumulatividade, a que a Recorrente faria jus. A presente alegação trata-se de matéria de mérito, a qual será enfrentada no presente recurso

Desse modo, as conheço, porém, afasto as preliminares arguidas.

## II- DO MÉRITO

### 2.1- Da incidência das contribuições sobre as receitas de transporte

Reitero que trata-se de Recurso Voluntário contra lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2009, tendo sido constituído o crédito tributário nos montantes de R\$ 34.549.985,86 e R\$ 7.555.805,58, respectivamente, os quais, com os acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora) atingem os valores de R\$ 74.231.921,46 e R\$ 16.235.372,80.

No mérito, alega a Recorrente que os valores autuados não representam receitas da Recorrente (mesmo que auferidas em operações de conta alheia), pois correspondem a reembolsos destinados à remuneração de terceiros, por ela contratados, para a prestação de serviços de transporte, armazenagem, seguro, operação portuária, despacho aduaneiro, taxas, impostos e outros itens conexos ao agenciamento de cargas.

Do objeto social da Recorrente extrai-se que ela presta os seguintes serviços: (i) armazenamento, movimentação, expedição, distribuição, acondicionamento e reacondicionamento de cargas, mercadorias e produtos de terceiros; (ii) prestação de serviços de organização, planejamento, consultoria, coordenação, assessoria e assistência operacional para gestão de serviços logísticos; (iii) logística, transporte, embalagem e movimentação de peças, produtos, equipamentos, dispositivos e materiais diversos em embalagem e/ou equipamentos contenedores de sua propriedade ou de terceiros; (iv) transporte rodoviário municipal, intermunicipal e interestadual de cargas, mercadorias e produtos de terceiros; (v) agenciamento e locação de transporte internacional e nacional; (vi) intermediação e agenciamento de espaço em depósitos, armazéns gerais e alfandegários; (vii) intermediação e contratação de seguros de fretes e de transportes; (viii) consolidação e desconsolidação de cargas para transporte internacional e nacional.

A Recorrente alega atuar no agenciamento de cargas e na prestação dos demais serviços correlatos (despacho aduaneiro, consolidação e desconsolidação de cargas etc.), e que, em decorrência do desempenho dessas atividades, efetua pagamentos a terceiros, tais como fretes, impostos, multas, preços públicos etc., que lhe são reembolsados pelos seus clientes (contratantes importadores/exportadores), razão por que, entendendo que tais valores não representariam receitas próprias, considerou-os fora do alcance da tributação da Contribuição do PIS/Pasep e a Cofins.

Afirma ela que é agente de cargas e transportes, e nessa condição, age como intermediária de uma série de negócios jurídicos, negando atuar como transportadora ou subcontratante deste serviço.

Por sua vez, a autoridade fiscal justificou o lançamento ao considerar que a receita bruta corresponde ao preço do serviço prestado, se o cliente contratar o serviço de transporte diretamente com o agenciador e sob a responsabilidade deste.

Pois, do exame das informações prestadas pela empresa e dos contratos de prestação de serviços constatou que o cliente contrata o serviço de transporte diretamente com a Recorrente, sob a responsabilidade desta, não havendo nenhum contato direto entre o contratante e a empresa transportadora da carga, o que configuraria uma subcontratação de serviço.

Houve a conversão do feito em diligência, considerando a necessidade de revisão dos autos de infração, para excluir das bases de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins os valores correspondentes ao transporte internacional de cargas e, eventualmente, apurar os créditos da não cumulatividade.

Por meio do Despacho DRJ/REC nº 3439, de 29/08/2014, foi solicitado que a unidade de origem intimasse o sujeito passivo a comprovar, por meio de documentos e demonstrativos, os alegados créditos do regime não-cumulativo e, posteriormente, verificasse se os reivindicados valores já teriam sido aproveitados pelo contribuinte na apuração dos débitos da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins e, na hipótese negativa, elaborasse um parecer conclusivo a respeito da efetividade, ou não, do pretendido desconto em face da legislação aplicável.

A autoridade lançadora deu cumprimento à diligência, ao final, atingiu as seguintes conclusões:

(i) o contribuinte não faz jus a créditos da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de valores pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, pois para tal deveria existir o pagamento da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins sobre importação de serviços, o que não ocorreu;

Em resposta ao teor da diligência, a Recorrente concordou não fazer jus aos créditos da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de valores pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, expôs que não pode apurar os alegados

créditos porque tais pagamentos decorrem de serviços de transporte internacional, os quais são isentos conforme o art. 14, inc. V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Alegou que "não há direito ao crédito, mas também não devem ser exigidos os débitos correlatos". Por tal motivo, sustentou que devem ser excluídos da autuação os valores da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins indevidamente calculados sobre fretes internacionais e seus acessórios.

(ii) o contribuinte não faz jus a créditos da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de pagamentos de mão-de-obra a pessoas físicas residentes no País, pois inexistente amparo na legislação; e

Concordou com a segunda conclusão exposta na diligência, mas asseverou, no entanto, que se aceita a equivocada premissa de que prestaria serviço de transporte, o crédito a que tem direito não se refere ao pagamento de mão-de-obra a pessoas físicas, mas da tomada de eventuais serviços de transporte prestados por pessoas físicas, na condição de transportador autônomo de carga.

(iii) o contribuinte poderia fazer jus a créditos da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, desde que apresentasse as correspondentes comprovações (notas fiscais emitidas pela impugnante, CNPJ dos prestadores dos serviços, valores dos serviços e dos créditos correspondentes, notas fiscais emitidas pelos prestadores dos serviços) hipótese que não foi confirmada na diligência em foco.

Aceitou também a terceira e última conclusão da diligência, porém, justificou ser recomendável a definição prévia das operações consideradas na apuração dos créditos, tendo em vista que o volume de documentos tornaria dispendioso e demorado o fornecimento dos comprovantes. Colocou-se à disposição da Fiscalização para o fornecimento das informações necessárias.

Pois bem.

Afirma a Recorrente ser agente de cargas e transportes, e nessa condição, age como intermediária de uma série de negócios jurídicos, e, como tal, é remunerada apenas pelas comissões pagas por seus clientes e, eventualmente, pelos próprios fornecedores. Nega, veementemente, atuar como transportadora ou subcontratante deste serviço.

Entendo que a questão para ser dirimida, depende ser vista para além da formalidade, mas da realidade. A meu ver, em outras palavras, a questão trata-se de realidade.

Como se sabe, como bem expôs o julgador de piso, agenciador é aquela pessoa que encaminha negócios para outras, trabalhando por comissão ou percentagem, não assumindo, por princípio, qualquer responsabilidade pelos negócios encaminhados. Num conceito genérico, agenciador é sempre um procurador de negócios alheios, pondo em contato as partes interessadas para que se ajustem, conforme seus interesses. Pode receber, nestas condições, o nome de intermediário de negócios.

Sobre a intermediação, leciona Bernardo Ribeiro de Moraes:

*“Intermediação é palavra indicativa do modo de operar da pessoa. Intermediário é quem exerce a aproximação entre duas ou mais pessoas que desejam negociar. É também conhecida como corretagem, contrato pelo qual uma pessoa se obriga, mediante remuneração, aproximar as partes para a conclusão de um negócio. O intermediário ou corretor não aplica capital próprio para a realização do negócio. É simples intermediário entre as partes contratantes. Orlando Gomes salienta que a atividade do corretor consiste “em aproximar pessoas que desejam contratar”.*

*(...) Na mediação, o mediador não é parte no negócio. Não contrata e nada conclui. Simples intermediário, limita-se ele a aproximar as partes e provocar o seu ajuste, conduzindo-as ao fechamento do negócio. (...)*

*O intermediário exerce sua função aconselhando a conclusão do negócio ou contrato, inclusive informando as suas condições, conciliando os interesses das partes aproximadas, oferecendo assistência até o momento em que o negócio se considera fechado. Desde o instante em que as partes se identificam e entram em entendimentos, cessa a atividade do intermediário. Este não conclui nada em nome da empresa ou por conta da empresa. Desta forma, tanto no agenciamento como na intermediação de negócios, a pessoa age por conta alheia, sem responsabilidade em relação à conclusão do negócio. Neste caso, a receita bruta refere-se apenas ao resultado auferido, por ser uma operação de conta alheia.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 306-307).*

O agente de carga, na condição de responsável pela intermediação de contratos de transporte, não tem poder de gestão e não possui responsabilidade perante o tomador do serviço, ele também não assume riscos e não faz parte do negócio agenciado, apenas representa o tomador do serviço na contratação de transporte e demais serviços correlacionados.

E no que pese a afirmação que a Recorrente trata-se de mera agente de cargas, não é o que se extrai dos contratos firmados- da realidade.

Explico.

Na qualidade de agente de carga, a Recorrente, utiliza seu “know-how” na subcontratação de empresa transportadora, responsabilizando-se isoladamente pelas obrigações assumidas acerca da proteção e acondicionamento da carga, destacando-se a expressa previsão da prestação do serviço de transporte e a sua integral responsabilização perante o contratante

pela integridade da carga, desde o seu carregamento até o destino final. Inclusive, responsabiliza-se a indenizar por qualquer dano eventualmente causado ao contratante (e-fls. 4003-4008).

Ademais, não conseguiu a Recorrente comprovar o recebimento de comissão pela prestação de serviços que alega fazer como agente de cargas, pelo contrário, constata-se que a Recorrente era remunerada por preços fixos (tabelados). Não há pagamento de comissão.

Dos contratos firmados se extrai que a Recorrente assumia perante o contratante a obrigação pelo transporte de cargas, realizados por intermédio de transportador efetivo subcontratado, responsabilizando-se pelos prejuízos resultantes de perda, danos ou avaria às cargas sob seus cuidados, evidenciando-se uma relação jurídica de subcontratação.

Alinho-me ao julgador de piso para afirmar que a Recorrente ao garantir indenizar os seus contratantes (importadores/exportadores) na eventualidade da ocorrência de perda, extravio e/ou avaria dos produtos transportados, a DHL assumiu riscos operacionais inerentes à prestação do serviço contratado, que, como bem fixado pela autoridade fiscal, é amplo e inclui o transporte das cargas, prestado indiretamente por transportadoras, por meio de subcontratação.

Destaca o acórdão recorrido importante premissa:

Consta dos autos que a DHL é agente autorizado da DANMAR LINES LTD (fls. 3985), o que lhe confere o poder de emitir, em nome da representada, conhecimentos de embarque para transportes marítimos. Por outro lado, os Air Waybill contidos no processo apresentam características de que também foram emitidos pela DHL21, haja vista a presença de sua logomarca e a ausência de informações acerca da empresa de transporte. Vale lembrar a existência de certificação da IATA (fl. 3983) indicando que a DHL “promove, vende e realiza transporte de carga aérea internacional”. 30.2. Os referenciados BL e AWD são, portanto, contratos por adesão, emitidos pela própria DHL, na qualidade de agente representante, onde o embarcador (contratante da DHL) não tem qualquer interferência e conhecimento de como se dará a prestação do serviço de transporte, pois o mesmo contratou a DHL para a realização de tal atividade. É necessário esclarecer que a análise dos indigitados documentos não podem ser efetuadas dissociadas dos dispositivos contratuais expostos.

31. De fato, verifica-se que a DHL vende serviços logísticos, que incluem o transporte de cargas prestado via subcontratação de efetivas transportadoras, assumindo riscos inerentes a prestação desta atividade. Neste sentido, assume perante o seu contratante uma série de responsabilidades (algumas de natureza indenizatória), as quais, se efetivamente concretizadas, poderão acarretar alterações em seu patrimônio. Afinal, se o serviço prestado pela DHL apenas envolvesse a intermediação, orientação, escolha e contratação do transportador, como

explicar os riscos assumidos e o compromisso com indenizações, caso ocorra alguma das previsíveis falhas na prestação do serviço de transporte?

A legislação de regência da contribuição para o PIS Pasep determina que o fato gerador é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, daí, os valores não oferecidos à tributação, sob o argumento que são reembolsos, a meu ver, não podem ser considerados receitas de terceiros, são receitas operacionais- receita própria da Recorrente.

Outrossim, não restou suficientemente provada a alegação de que as parcelas recebidas a título de reembolso eram repassadas pelo mesmo valor às empresas que efetivamente contratadas, bem como, quanto aos serviços, tais como armazenamento, desembaraço, consolidação/desconsolidação de cargas, capatazia etc.).

Não há receita de conta alheia, mas de conta própria, de modo que o valor da receita bruta, base de cálculo das contribuições, deverá ser o preço do serviço prestado, incluindo os valores a títulos de reembolsos. Aqui não há reforma a fazer.

## **2.2- Da isenção das receitas pela prestação do serviço de transporte internacional**

Ainda, alega a Recorrente que houve a inclusão das receitas provenientes do transporte internacional de cargas na base de cálculo das contribuições, as quais seriam isentas de acordo com o art. 14, inc. V e parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/01/2001.

A Recorrente é contratada para a prestação de uma solução logística completa, a qual inclui, dentre outros, o transporte de cargas, através da subcontratação de transportadores. Entretanto, estes, os transportadores subcontratados pela Recorrente é quem são, de fato, quem realizam o transporte contratado, onde em observância ao art. 111, do CTN, não há como dar interpretação extensiva para alcançar o encargo da Recorrente, pois a lei está estabelece, claramente, as hipóteses de creditamento, e também as hipóteses de vedação (entre as quais se encontra exatamente a aqui tratada).

A isenção aplica-se, restritivamente, às empresas que, efetivamente, transportam as cargas, vale dizer, as transportadoras subcontratadas, e não à Recorrente- subcontratante.

Quanto ao direito de crédito, aqui também não assiste razão a Recorrente, pelo menos, por três razões.

Primeira, há específica impossibilidade de creditamento, face ao disposto na MP no 2.158-35/2001 e na Lei no 10.833/2003, art. 1º , § 3º , I, e art. 3º , § 2º , II:

*“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.” (destaques incluídos).*

*Lei nº 10.833/2003*

*“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*(...)*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

*I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);*

*(...)*

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

*(...)*

*§ 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)” (grifos nossos)*

Veja-se, nesse ponto, que a Lei no 11.033/2004, em seu art. 17 (resultante da conversão da MP no 206/2004, no qual o dispositivo era tratado no art. 16), ao estabelecer que “as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”, não inova materialmente, e não altera o tratamento anteriormente estabelecido, mas apenas o esclarece, diante de divergências interpretativas.

A própria exposição de motivos da Medida Provisória (item 19) explicita que “as disposições do art. 16 visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS”.

Segundo, do artigo 14, inc. V e parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, extrai-se que o legislador afastou da tributação do PIS/Pasep e da Cofins a integralidade das

receitas obtidas diretamente com a prestação serviço de transporte internacional de cargas ou passageiros.

A terceira razão foi muito bem consignada pelo julgador de piso ao apontar que no parágrafo 3º do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, há previsão que não se apura crédito sobre a aquisição de bens ou serviços não tributados pelo PIS/Pasep e pela Cofins. Entretanto, há uma exceção para o caso de isenção. É que se o serviço for isento, ele poderá gerar crédito se o produto ou serviço no qual ele for utilizado for tributado. Esta seria a hipótese dos autos, não fosse um detalhe: é que, conforme a autoridade fiscal consignou (fl. 6846), as transportadoras subcontratadas não são domiciliadas no País e, tal fato, impede a apuração de créditos, segundo regra prevista no §3º do art. 3º de ambos diplomas legais citados:

*§ 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: (...)*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

Incabível, portanto, o direito creditório pleiteado.

### **2.3- Dos Insumos**

Em sua manifestação, o sujeito passivo sustenta que a auditoria fiscal reconheceu que todos os serviços considerados se qualificariam como insumos de sua atividade. Quanto à tese de que “os clientes relacionados nestes documentos não são a DHL”.

Todavia, não é o que se extrai dos trabalhos da fiscalização, pois da análise das planilhas “Tabela de Fornecedores e Serviços Prestados” e “Listagem de Notas Fiscais”, a Fiscalização considerou a natureza dos dispêndios, cujos créditos são reivindicados, “diretamente ligados aos processos de prestação de serviços da DHL

Aqui ratifico o entendimento da fiscalização, pois o que realmente impediu que a autoridade fiscal reconhecesse os créditos a partir das notas fiscais apresentadas, foi o fato de que o tomador do serviço das notas fiscais apresentadas não é a DHL. Por isso, mantenho hígidas as glosas, não havendo reforma a fazer.

Ante todo exposto, voto por negar provimento ao presente Recurso.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Juciléia de Souza Lima**