



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

**Processo n°** 10280.902969/2011-32  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-003.988 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2014  
**Matéria** PER/DCOMP - PIS/Pasep  
**Recorrente** EMPRESA DE PRATICAGEM DO NORTE S/S LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 14/01/2008

PIS. ISENÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS A DOMICILIADO NO EXTERIOR. INGRESSO DE DIVISAS. CONDIÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para efeito da isenção de receitas decorrentes da prestação de serviços a empresa domiciliada ou residente no exterior com ingresso de divisas no país, cabe ao contribuinte o ônus da prova da satisfação de tais condições, em termos específicos, quando esteja supostamente envolvida nas operações representante brasileira da suposta tomadora de serviços.

A contratação de agente ou representante no País não descaracteriza a operação, desde que a empresa seja signatária de contrato de direito privado com a pessoa jurídica domiciliada no exterior e totalize, em separado, tais operações de prestação de serviços nos livros fiscais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente).

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios e Waldir Navarro Bezerra. Ausente o conselheiro Solon Sehn.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma da DRJ de Belém - PA (fls. 88/94 do processo eletrônico), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra a não homologação de compensação de débito tributário com crédito decorrente de aduzido pagamento indevido ou a maior de PIS/Pasep, no valor de R\$ 2.924,83, relativo ao PA mês de julho de 2003.

No Despacho Decisório (fls. 7/8), a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém (PA), aponta que a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP apresentado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para a quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP (fls. 2/6).

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

*(...) A DRF em Belém emitiu Despacho Decisório eletrônico, no qual não homologa a compensação pleiteada, com suporte no argumento a seguir:*

*A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

*A contribuinte apresenta manifestação de inconformidade onde alega, em resumo, que:*

*(...) dentre as atividades desenvolvidas pela Empresa está à prestação de serviços para armadores estrangeiros.*

*Na consecução de suas atividades, até pouco tempo, desconhecia a lei que traz o benefício da não incidência da contribuição ao Pis/Pasep e Cofins sobre receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.*

*Esses armadores estrangeiros, contudo, atuam no território nacional auxiliados por empresas brasileiras expressamente nomeadas como suas representantes.*

*Dessa forma, o pagamento desses representantes brasileiros é suportado pelo armador estrangeiro que, de acordo com o que a*

*legislação brasileira lhes exige, remete previamente ao país divisas suficientes para fazer frente às despesas assumidas com a passagem de seus navios por águas e portos nacionais As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que tratam das Contribuições para o PIS e COFINS, dispõem que a não incidência dessas contribuições dependem de duas condições:*

- 1. o tomador, pessoa física ou jurídica, estar domiciliado no exterior e,*
- 2. o pagamento do respectivo preço deve se dar em moeda conversível.*

*Podemos concluir assim, que muito embora um dado serviço tenha sido executado totalmente no território nacional e aqui se verificar seu resultado, poderá estar abrangido pela não incidência, contanto que o tomador seja domiciliado no exterior e sua contraprestação acarrete a entrada de divisas.*

*No caso, os serviços contratados pelos armadores estrangeiros são intermediados pelos representantes no Brasil. Todavia, essa intermediação do agente ou representante, no Brasil, de empresa estrangeira tomadora de serviços (armador) por si só, não é suficiente para descaracterizar a situação, uma vez que toda atividade por ela exercida é desenvolvida exclusivamente em favor de empresa não domiciliada no País. Estando, portanto, atendida a condição legal imposta.*

*Vale ressaltar que, embora os pagamentos sejam feitos pelos representantes dos armadores, são esses últimos que arcam com os encargos, enviando, previamente ao Brasil divisas suficientes a sua quitação. Os representantes em questão atuam como meros repassadores de recursos do exterior e assim atuam por imposição das leis brasileiras, que prescrevem a utilização desse elo para a remessa dos fretes contratados.*

*(...) Frisando, os pagamentos realizados pelos armadores relativos àqueles serviços prestados aos seus navios de passagem por águas brasileiras são realizados em nome dos agentes, mas por conta dos armadores, dos quais são representantes.*

*Embora realizados pelos representantes, tais pagamentos são, suportados pelos armadores, que, como exige a legislação brasileira, remetem previamente ao País divisas suficientes para fazer frente às despesas assumidas com a passagem de seus navios pelos portos nacionais.*

*(...) Todas as despesas assumidas pelas empresas estrangeiras em território nacional estão pormenorizadamente identificadas com o navio e o percurso a que se vinculam. As notas fiscais de prestação de serviços permitem correlacionar a atividade da Consulente (enquanto fornecedora de serviços) àquela atividade desenvolvida pelos armadores estrangeiros em águas nacionais.*

*Assim, a Recorrente disponibiliza as notas fiscais para conferência, no momento em que Vossa Excelência entender ser devido.*

*É o relatório.*

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Data do fato gerador: 14/01/2008*

*Ementa: DCOMP. HOMOLOGAÇÃO Para que ocorra a homologação da compensação declarada pela contribuinte, faz-se necessário a comprovação da existência de direito creditório líquido e certo.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada da referida decisão em 04/02/2014 (fl. 97), a Recorrente, em 05/03/2014, apresentou o recurso voluntário (fls. 98/117), descrevendo, em síntese, as seguintes razões:

Inicialmente, a Recorrente esclarece sobre o objeto social da empresa e faz um relato da origem do crédito, alegando sua materialidade. Segue apresentando os demais argumentos, conforme abaixo:

#### **Dos fatos:**

- faz uma abordagem sobre o direito a não-incidência e da restituição do PIS/Pasep e da COFINS, alega que dentre as atividades desenvolvidas pela empresa está a prestação de serviços para armadores estrangeiros; que até pouco tempo, desconhecia a lei que traz o benefício da não incidência da contribuição ao Pis/Pasep e Cofins sobre receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente e domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

- que esses armadores estrangeiros, contudo, atuam no território nacional auxiliados por empresas brasileiras expressamente nomeadas como suas representantes; que dessa forma, o pagamento desses representantes brasileiros é suportado pelo armador estrangeiro que, de acordo com o que a legislação brasileira lhes exige, remete previamente ao país divisas suficientes para fazer frente às despesas assumidas com a passagem de seus navios por águas e portos nacionais; reproduz a legislação que trata dessa matéria;

- que todas as despesas assumidas pelas empresas estrangeiras em território nacional estão pormenorizadamente identificadas com o navio e o percurso a que se vinculam. Note-se que esta vinculação pode ser evidenciada nas respectivas “ordens de pagamento” emitidas por cada comandante do navio com sua respectiva origem estrangeira.

- que as notas fiscais de prestação de serviços permitem correlacionar a atividade da Recorrente (enquanto fornecedora de serviços) àquela atividade desenvolvida pelos armadores estrangeiros em águas nacionais.

### Do Direito:

- reproduz um arcabouço de toda a legislação que rege a matéria discutida, informando diversas considerações sobre as interpretações possíveis das hipóteses de incidência das contribuições (PIS e da COFINS) e cita vários posicionamentos da RFB, alegando corroborar com a não incidência do fato gerado nas relações jurídicas desenvolvidas pela recorrente.

Ao final, afirma estar demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, clama pela reforma da decisão recorrida, para dar provimento ao presente recurso, cancelando o procedimento administrativo, reconhecendo o valor do crédito, homologando-se a compensação declarada.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

Tempestivamente interposto e atendido os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72, conheço do Recurso Voluntário e passo à análise das razões recursais.

### *Análise dos Fatos*

Conforme se verifica nos autos, o valor do indébito com o qual a Recorrente declarou a compensação, objeto deste processo, seria originário de pagamento indevido ou a maior de PIS, referente a serviços prestados para pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, relativo ao mês de julho de 2003.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém (PA), no seu Despacho Decisório, não reconheceu qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não homologou a compensação declarada, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do indébito já havia sido integralmente utilizado para quitação de débito da contribuinte, não restando crédito disponível para compensação do débito informado na PER/DCOMP ora examinada.

Já na decisão recorrida, a DRJ descreve em seus fundamentos que o reconhecimento do indébito depende da efetiva comprovação do alegado recolhimento indevido ou maior do que o devido e que, apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme disposto no artigo 170 do CTN.

Veja-se trecho do acórdão abaixo transcrito:

*(...) Ocorre que, nos termos da disposição normativa acima transcrita, a não incidência da contribuição vincula-se a que a prestação dos correspondentes serviços seja efetuada a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior e que o correspondente pagamento represente ingresso de divisas, também se fazendo necessário que a prestadora dos serviços seja signatária de contrato de direito privado com a pessoa jurídica (armador) residente ou domiciliada no exterior. Caso contrário,*

**se a contratação for com o agente/representante da empresa estrangeira no Brasil, a prestação de serviços não alcança o benefício da não incidência do PIS/Pasep e da COFINS”.**

Portanto, conforme esclarecido no relatório, a questão aqui discutida é **essencialmente de prova nos autos**, uma vez que em relação à matéria legal a DRJ não discordou das alegações do Recorrente.

No entanto, a Recorrente em seu recurso não juntou novos elementos de provas no processo, mas tão somente acrescentou argumentos aos já aduzidos na manifestação de inconformidade.

No caso sob análise, em que pesem serem coerentes os seus argumentos do direito, a questão da **prova** (que a prestadora dos serviços seja signatária de contrato de direito privado com a pessoa jurídica – armador, residente ou domiciliada no exterior), **é fundamental sempre que se trate de condições de isenção**.

Nesse contexto, são especialmente relevantes para a elucidação da lide, os seguintes argumentos apresentados no acórdão de primeira instância:

*(...) Nesse sentido, ao invés de a interessada comprovar a alegação de que é signatária de contrato de direito privado com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, bem como trazer aos autos os contratos de câmbio relativos aos pagamentos correspondentes, as notas fiscais dos serviços prestados para pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior e, ainda, o livro fiscal em que haveriam sido escrituradas tais receitas, limitou-se à informação de “disponibiliza as notas fiscais para conferência, no momento em que Vossa Excelência entender ser devido”.*

*Esclareça-se ao sujeito passivo, ainda, que na hipótese de mera intermediação, haveria de existir o contrato original firmado com o armador estrangeiro, bem como o mandato autorizando o seu representante em território nacional a atuar em seu nome, no limite dos poderes então conferidos. Na ausência de tais instrumentos jurídicos (ao que consta dos autos), as afirmações de que se trata, no caso concreto, de serviços prestados a pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior limitam-se a mero exercício imaginativo.*

*Registre-se, também, que o possível fato de haver o pagamento por pessoa jurídica estrangeira, em etapa comercial anterior, a uma terceira pessoa jurídica domiciliada em território nacional não autoriza a dedução de que todos os ulteriores contratos de serviço tomados por aquela terceira pessoa também representarão “prestação de serviços a residente ou domiciliada no exterior, com o ingresso de divisas”.*

*Assim, na hipótese em tela, apresentaria relevo para a finalidade pretendida pelo sujeito passivo que demonstrasse, por intermédio de prova hábil, que de fato ocorreu pagamento indevido, sob pena de, não o fazendo, atrair a incidência da máxima de que **alegar sem provar é o mesmo que não alegar**. E nesse sentido, não é demais referir o fácil alcance, por parte do contribuinte, dos supostos elementos probatórios, haja*

*vista tratar-se de documentos que, acaso existissem, haveriam de integrar o seu próprio acervo.*

Como é cediço, conforme assevera a legislação, para fazer prova da não incidência das contribuições, torna-se relevante e essencial a Recorrente provar dois requisitos fundamentais: da **prestação de serviços** e do **ingresso de divisas**.

1) **quanto a prestação de serviços:** verifica-se, pois, que não há nos autos prova inequívoca de que a beneficiária dos serviços prestados foi pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, vez que a contribuinte não juntou nos autos os contratos de prestação de serviços firmados. Afirma que o contrato de representação é feito entre o agente/representante e o armador estrangeiro e apresentou (em sede de manifestação de inconformidade) apenas uma relação de notas fiscais, que não atende as formalidades exigidas para o caso.

2) **quanto ao ingresso de divisas:** a Recorrente não apresentou nenhum contrato de câmbio. Afirma em seu recurso que *“embora os pagamentos sejam feitos pela recorrente, são esses últimos que arcam com seus respectivos encargos tributários, enviando previamente ao Brasil divisas, específicas e suficientes a sua quitação. As empresas em questão, como a recorrente, atuam como meros repassadores de recursos do exterior e assim atuam por imposição das leis nacionais, que prescrevem a utilização desse elo para remessa, única e exclusivamente dos fretes contratados.*

*Assim, todas as despesas assumidas pelas empresas estrangeiras em território nacional estão pormenorizadamente identificadas com o navio e o percurso a que se vinculam. Note-se que esta vinculação pode ser evidenciada nas respectivas “ordens de pagamento” emitidas por cada comandante do navio com sua respectiva origem estrangeira.*

*Em outras palavras, as notas fiscais de prestação de serviços permitem correlacionar a atividade da Recorrente (enquanto fornecedora de serviços) àquela atividade desenvolvida pelos armadores estrangeiros em águas nacionais.*

Ao final, ressalta que *“Continua a Recorrente a disponibilizar todas as notas fiscais para a conferência do referido período em questão, no momento em que V. Exa. Entender ser devido”.*

Como já abordado pela DRJ, a Recorrente encaminhou consulta sobre a matéria à SRRF da 2ª RF, sendo emitida para o deslinde da questão a Solução de Consulta nº 5, de 08 de fevereiro de 2007, daquela superintendência, a este anexada, referente ao processo 10280.005047/200618, onde constam as condições necessárias para não incidência da contribuição na situação ali aventada, de onde se extrai que:

*(...) 13. A consulente afirma que presta serviços às embarcações de bandeira estrangeira pertencente a empresas com domicílio no exterior. No caso em análise, para atender a primeira condição prevista no dispositivo legal convém alertar que é necessário que a consulente seja signatária de contrato de direito privado com a pessoa jurídica (armador) residente ou domiciliada no exterior. Caso contrário, se a contratação for com o agente/representante da empresa estrangeira no Brasil, a*

***prestação de serviços não alcança o benefício da não incidência do PIS/Pasep e da Cofins.***

*17. Desse modo, o fato do pagamento ser efetuado por pessoa diferente do transportador estrangeiro não inibe a norma tributária em comento de produzir seus efeitos, visto que não é requisito dela que o pagamento seja realizado pela mesma pessoa a quem o serviço foi prestado. O que se exige, para a não incidência do PIS/Pasep e da Cofins, é um nexo causal entre o pagamento que representa o ingresso de divisas e a prestação de serviços a pessoa situada no exterior. Esse nexo é evidenciado pela própria legislação do Bacen, que autoriza esse tipo de transação.*

*19. Assim sendo, ficam evidenciadas as premissas básicas para a não incidência, desde que a consulente seja signatária de contrato de direito privado com a pessoa jurídica domiciliada no exterior, e totalize, em separado, tais operações de prestação de serviços nos livros fiscais, para conferência com o(s) contrato(s) de câmbio fechado(s) pelo agente/representante do contratante no exterior. (grifos não originais)*

Por oportuno e tratar dessa mesma matéria, transcreve-se a conclusão exposta na Solução de Consulta nº 30, da SRRF/2ª RF/Disit, de 16 de outubro de 2007:

*“Conclui-se que, sendo o contratante a empresa estrangeira, a atuação do agente ou representante não descaracteriza o real contratante, nem o ingresso de divisas, o que é confirmado pela leitura da legislação cambial do Banco Central do Brasil (Bacen) p.ex., Carta Circular Bacen 2.297, de 8 de julho de 1992, revogada pela Circular Bacen nº 3.249, de 30 de julho de 2004, revogada pela Circular Bacen nº 3.280, de 9 de março de 2005, que divulga o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI).*

*“19. Assim sendo, ficam evidenciadas as premissas básicas para a não incidência, desde que a consulente seja signatária de contrato de direito privado com a pessoa jurídica domiciliada no exterior, e totalize, em separado, tais operações de prestação de serviços nos livros fiscais, para conferência com o(s) contrato(s) de câmbio fechado(s) pelo agente/representante do contratante no exterior.” (g.n)*

No caso vertente, verifica-se que o Recorrente não trouxe, juntamente com sua manifestação de inconformidade e tampouco agora em sede de recurso voluntário, documentos que comprove de que é signatária de contrato de direito privado firmado com a(s) pessoa(s) jurídica(s) domiciliada(s) no exterior para a(s) qual(ais) alega ter prestado serviços, e nem os contratos de câmbio relativos aos respectivos pagamentos. Também não apresentou as cópias de notas fiscais relativas à prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, totalizado, em separado, tais operações de prestação de serviços nos livros fiscais obrigatórios.

Assim, não quedou-se comprovado que a Recorrente possui contratos de direito privado firmado com a pessoa jurídica (armador) residente ou domiciliada no exterior e, também, que a mesma não conseguiu comprovar o ingresso de divisas e, tampouco, o nexo causal de ingresso de divisa por meio, de pagamento direto, mediante fechamento de câmbio

em banco devidamente autorizado; ou, por pagamento indireto, a débito da conta de custeio mantida pelo agente ou representante do armador adquirente do produto.

Por conseguinte, acerca da comprovação de suas alegações, apenas aduziu, em sua manifestação de inconformidade, que:

*(...) Todas as despesas assumidas pelas empresas estrangeiras em território nacional estão pormenorizadamente identificadas com o navio e o percurso a que se vinculam. As notas fiscais de prestação de serviços permitem correlacionar a atividade da Consulente (enquanto fornecedora de serviços) àquela atividade desenvolvida pelos armadores estrangeiros em águas nacionais.*

*Assim, a recorrente disponibiliza as notas fiscais para conferência, no momento em que Vossa Excelência entender ser devido (g.n).*

Em sede de recurso voluntário, repisa os mesmos argumentos acima reforçando que a Recorrente disponibiliza as notas fiscais para conferência, no momento em que a Fazenda entender ser devido.

.Frise-se, portanto, que os elementos probatórios (documentos, contratos, fechamento de câmbio, livros e as notas fiscais) e essenciais como provas, não foram anexadas aos autos e portanto não se pode acatar as alegações efetuadas de forma genérica pela recorrente, desprovidas de sua comprovação.

Sabe-se que no contencioso administrativo de iniciativa do sujeito passivo, originado de pedidos de ressarcimento ou restituição ou de declarações de compensação, o crédito reivindicado consubstancia o “fato constitutivo” do direito do requerente e, portanto, fato este cuja prova lhe cabe, em princípio (CPC, artigo 333, I).

Nesse diapasão, assinale-se que o Decreto nº 70.235/1972, assim dispõe acerca do tema:

*“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (grifou-se)*

Como visto nos autos, quando da transmissão da DCOMP, a Recorrente era conhecedora das condições necessárias para não incidência da contribuição na situação que lhe geraria o suposto direito creditório e teria que apresentar as provas do cumprimento daquelas premissas com o seu recurso voluntário (Solução de Consulta nº 5, de 08 de fevereiro de 2007, PAF nº 10280.005047/2006-18).

Em síntese, a Recorrente não logrou comprovar que auferiu receitas que se subsumam ao art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002.

Desta forma, é da Recorrente a responsabilidade pelo o não reconhecimento do direito creditório pleiteado em face **da inexistência de prova de que a isenção da receita dos serviços prestados** estejam, de fato, respaldados nas condições legais permissivas e portanto, resta caracterizado que as alegações da Recorrente não são suficientes a caracterizarem as condições previstas em lei.

### **Conclusão**

Logo, tendo o Recorrente disposto de todas as oportunidades para comprovar seu direito creditório e não o fazendo no momento apropriado, e considerando o acima exposto e adotando os demais fundamentos do acórdão de primeira instância, com fulcro no art. 50, §1º, da Lei n. 9.784, de 1999, voto por **negar provimento ao recurso voluntário**.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra