Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10845.002977/2009-20

Processo nº	10845.002977/2009-20
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-007.288 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de dezembro de 2019
Recorrente	REEFERBRAS COMERCIO E SERVICOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS, REALIZADOS NO PAÍS INTERMEDIADOS POR TERCEIROS

A apuração de créditos das contribuições, sob o fundamento da exportação de serviços, em vista deles terem sido prestados no Brasil, com a intermediação de terceiros, requer, para sua comprovação, além da demonstração inequívoca de sua realização e o nexo causal entre o objeto e a pessoa residente no exterior, a prova da entrada de divisas no país. Não cumpridos os requisitos legais, não se pode reconhecer o direito creditório reclamado, indeferindo-se as restituições requeridas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1385 a 1402) interposto pelo Contribuinte, em 20 de janeiro de 2016, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 09-49.426 (fls. 1364 a 1381), de 6 de fevereiro de 2014, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) – DRJ/JFA – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 963 a 980).

No relatório do referido acórdão assim consta:

> Trata o presente processo de pedido de restituição manual, apresentado pela contribuinte, assim motivado:
>
> > *Nos termos do artigo 12 e seguintes da Instrução Normativa RFB 900, de 30 de dezembro de 2008, os valores retidos na fonte a título de Contribuição para o PlS/PASEP e da COFINS poderão ser objeto de restituição. No presente caso, trata-se de receitas decorrentes de exportação de serviços. O contribuinte apresentou em suas operações, no período de 2004 a 2009, receitas decorrentes de prestação de serviços a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, mesmo com a intermediação de terceira pessoa na condição de mero mandatário, efetivamente ocorrendo o ingresso de divisas no país. Desta forma o contribuinte está amparado pela não tributação destas receitas nos termos do artigo 6o, II. da Lei 10.833, de 19 de dezembro de 2003 (COFINS); e artigo 5o, II, da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS); e portanto pede a restituição dos tributos retidos indevidamente.*
>
> A DRF/SANTOS/SP, em 05/10/2010, emitiu Despacho Decisório, fls. 69 e seguintes, mediante o qual indeferiu a restituição pleiteada. O referido Despacho Decisório, cuja transcrição parcial encontra-se a seguir, abrangeu ao mesmo tempo a análise do presente pedido de restituição e de diversos PERs e DCOMPs.
>
> Do Despacho Decisório transcreve-se:
>
> RELATÓRIO
> ...
>
> *No seu pedido, informa que os serviços foram realizados no Brasil por intermédio de agências marítimas, que atuam como mandatárias dos seus clientes no exterior, representando, as receitas auferidas, ingresso de divisas no país, nos termos do artigo 6o , II, da Lei n e 10.833/2003 e artigo 5o, II da Lei no**a** 10.637/2002.*
>
> *Em virtude dos pedidos envolverem tributos de mesma espécie, mas de códigos de receita diferentes, de forma a atender às exigências operacionais dos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, eles foram distribuídos por processos diversos, conforme abaixo:*

Processo	Tributo	Código
10845.002977/200920	Pis/Cofins	5952
10845.722346/201145	Cofins	2172
10845.722352/201101	Cofins	5856
10845.722353/201147	Pis	8109
10845.722354/201191	Pis	6912

De acordo com o contrato social da contribuinte, seu objeto social prende-se às atividades de reparo, manutenção e instalação de equipamentos para refrigeração elétrica, eletrônica e mecânica na área residencial, comercial, industrial e naval, locação de módulos refrigerados, comércio, exportação e importação de peças em geral.

Regularmente intimada a apresentar os esclarecimentos necessários à apuração da procedência do crédito, apresentou cópia das notas fiscais emitidas entre março de 2005 e setembro de 2009, os livros Razão e Diário e cópias dos contratos firmados com as empresas:

- (Brasmar) Ltda. China Shipping Container Lines Co.Ltd, representado por China Shipping do Brasil;

- South Atlantic Container Lines Ltd., representado por Alpha Shipping do Brasil;

CMA CGM SA, representada por CMACGM do Brasil Agência Marítima Ltda.;

- MSC Mediterranean Shipping, representada por MSC Mediterranean Shipping do Brasil.

Foram juntadas, ainda, declarações das empresas China Shipping do Brasil e Maruba do Brasil (Alpha do Brasil Ltda.) de que são mandatárias dos tomadores dos serviços da Reeferbras sediados no exterior, e que os pagamentos efetuados à contribuinte representam ingresso de divisas no Brasil.

A empresa Oceanus Agência Marítima, por seu turno, declarou não ser agente da CSSL China Shipping Container Lines, mas sim sua subagente, motivo pelo qual não tem os contratos de câmbio relativo às transações comerciais entre a contribuinte e China Shipping. As referidas declarações, bem como os contratos, não vieram acompanhados de qualquer documento comprobatório da relação jurídica entre os agentes no Brasil e seus representados no exterior.

No intuito de comprovar a entrada de divisas, foi apresentada cópia de contratos de câmbio fechados pela CMA CGM do Brasil Agência Marítima Ltda, relativos à venda de moeda estrangeira, enviada por sua representada no exterior CGM S/A. A esses documentos, a agência marítima juntou uma

relação, vinculando notas fiscais, emitidas pela contribuinte, aos pagamentos cobertos por essas transações.

Verificase que a contribuinte apresentou suas declarações de ajuste, nos períodos em causa, com base no lucro presumido (exercícios 2005/2006/2007) e no lucro real (exercícios 2008/2009/2010).

As receitas de exportação, abaixo discriminadas, foram declaradas e também excluídas das bases de cálculo do Pis e da Cofins, nos períodos reclamados, conforme registrado na DIRPJ/2005 e nos Dacons Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.

...

O pedido de restituição, processo nº. 10845.002977/200920, envolve pagamentos indevidos sob a forma de retenção na fonte, pelo código 5952, e totalizam R$ 279.549,51. *grifo nosso*

Foram extraídas as Dirf s Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, e seus valores resumidos na planilha, juntada aos autos, mas restritos aos retidos na fonte pelas empresas listadas no pedido formulado.

Os pagamentos reclamados, incluídos nas Dcomps eletrônicas, foram recepcionados pela base de dados da RFB.

FUNDAMENTAÇÃO

...

... por economia processual, os processos serão objeto de uma única decisão, face aos mesmos fundamentos de direito, devendo os documentos apresentados serem incluídos no processo no 10845.002977/2009-20.

Concernente ao mérito do pedido, não se vislumbra o direito pleiteado, conforme se procura demonstrar a seguir.

*De fato, as receitas de exportação não sofrem a incidência das contribuições sociais do Pis e da Cofins, nos termos do artigo 45, inciso II, do Decreto n° 4.524, de 17.12.2002, no parágrafo 1oa do artigo 6o***a** *da Lei n" 10.833/2003 (Cofins) e no parágrafo 1o 2 do artigo 52 da Lei n e 10.637/2002 (Pis).*

...

Contudo, em função da especificidade das circunstâncias que cercam a prestação de serviço no Brasil a residente no exterior, com intermédio de terceiros, para que a operação seja reconhecida como exportação e a isenção concedida, é necessário que a vinculação entre todos os participantes do elo negocial, bem como o nexo causal entre o objeto da prestação e seu pagamento, sejam demonstrados inequivocamente, impondo, ainda, o atendimento aos requisitos legais.

...

Tendo em vista que a operação inclui a intermediação de terceiro, este deve ocupar, na relação contratual, a função de mero mandatário da empresa para quem o serviço é prestado. Ele não pode agir em nome próprio, sob pena de desvirtuar o negócio como exportação de serviços.

O mandatário tem sua formatação jurídica definida no artigo 633 e seguintes do Código Civil (Lei nE 10.406/2002), que reza:

"Art. 653. Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato."

Acerca dessa formalidade, não se considera demonstrado o vínculo, posto que as declarações, fornecidas por somente algumas das agências marítimas, não vieram acompanhadas da documentação pertinente.

No que diz respeito aos pagamentos do Pis e da Cofins, incidentes sobre a prestação de serviços a pessoas jurídicas residentes no exterior, não se enxerga os indébitos, já que as receitas de exportação foram excluídas das bases de cálculo das contribuições, conforme registrado nos Dacons e, portanto, não foram tributadas.

Ademais, vale lembrar que a norma disciplinadora da exportação de serviços prevê, no caso do serviço ser prestado no Brasil, a prova do ingresso de divisas, fato que a interessada não demonstra.

Os contratos de câmbio fornecidos pela empresa CMA CGM do Brasil Agência Marítima não esclarecem o vínculo entre os pagamentos efetuados por CMACGM S/A e a interessada.

*Da leitura de seus termos, repetido em todos os contratos, tem-se que a natureza da operação é descrita como "*Transpfretesout rec/Desp transmarítimos".

Nas "outras especificações" é acrescentado: "Pag. No Ext: CMA CGM S/A 4, Quai dArenc13002Marselha/França (subsidiária1). Resgate para cobrir gastos com estimativas da Week 46..."

A simples declaração prestada pela agência no Brasil, desacompanhada de documento comprobatório, pela qual confirma que os contratos de câmbio cobrem os pagamentos realizados para a contribuinte, não pode ser computada como prova efetiva da entrada de divisas que corresponda ao serviço prestado por ela.

...

Portanto, por tudo que foi relatado, além de não restar provado o pagamento indevido do Pis e da Cofins sobre as receitas de exportação declaradas pela contribuinte, no Dacon e na declaração de ajuste, concernente às retenções na fonte, promovidas pelas empresas tomadoras dos serviços, não se enxerga sua ilegalidade, visto que não se encontram presentes os elementos necessários que permitam provar que os serviços prestados pela contribuinte constituem exportação. Pelas razões elencadas, não foram conferidos os créditos alegados.

Assim sendo, com fundamento na legislação comentada e nos artigos 165 e 170 da Lei n" 5.172/66 Código Tributário Nacional, proponho que não seja reconhecido o direito creditório da contribuinte, relativo às retenções de Pis e Cofins sobre receitas de exportação, entre novembro de 2004 e outubro de 2009. Da mesma forma, não se deve reconhecer seu direito creditório relativo aos pagamentos indevidos do Pis, sob código 8109, entre abril de 2006 e março de 2008, e sob o código 6912, realizados entre fevereiro de 2007 e setembro de 2008.

Proponho, ainda, que não se reconheça o direito creditório da contribuinte, referente à Cofins, recolhida pelo código 2172, no período entre, fevereiro de 2005 e março de 2008, e pelo código 5856, entre fevereiro de 2007 e setembro de 2008.

Em decorrência, com base no artigo 74 da Lei n2 9.430/96, proponho que os pedidos de ressarcimento sejam indeferidos e que as compensações declaradas não sejam homologadas.

... Decisão

Considerando os fundamentos de fato e de direito expostos acima, bem como tudo o mais que do processo consta RESOLVO:

1. NÃO RECONHECER o direito creditório, relativo às retenções de Pis e Cofins sobre receitas de exportação, entre novembro de 2004 e outubro de 2009.

2. NÃO RECONHECER o direito creditório relativo aos pagamentos indevidos do Pis, sob código 8109, entre abril de 2006 e março de 2008, e, sob o código 6912, realizados entre fevereiro de 2007 e setembro de 2008.

3. NAO RECONHECER o direito creditório realativo aos pagamentos indevidos da Cofins, recolhida pelo código 2172, entre fevereiro de 2005 e março de 2008, e, pelo código 5856, entre fevereiro de 2007 e setembro de 2008.

4. INDEFERIR os pedidos de ressarcimento dos créditos de Pis e Cofins, correspondentes aos mesmos períodos acima.

5. NÃO HOMOLOGAR as compensações declaradas.
...

A contribuinte apresenta a manifestação de inconformidade, fls. 963 e seg., da qual transcreve-se:

...

4. A Requerente tem por objeto social a atividade voltada ao reparo, manutenção e instalação de equipamentos de refrigeração elétrica, industrial e naval, bem como venda de peças de reposição, dedicandose, fundamentalmente, a prestação de serviços de reparos de containeres para empresas localizadas no exterior, que são operadas por agentes localizados no Brasil.

5. Os pagamentos recebidos pelas transações acima referidas são realizados: (a) diretamente pela empresa estrangeira à Requerente; e (b) diretamente pela empresa estrangeira ao agente localizado no Brasil, que realiza o pagamento à Requerente, em nome e com recursos das empresas estrangeiras.

6. Analisando suas operações em face da legislação vigente que dispõe sobre a tributação das Contribuições para o PIS e para a COFINS, a Requerente entendeu que suas operações se incluem dentro do conceito das exceções legalmente previstas, entre elas as exceções do artigo 5º, inciso II, da Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002 e do artigo 6º, inciso II, da Lei 10.833 de 2003 que dispõem que, respectivamente:

...

7. No sentido de ver confirmado seu entendimento, a Requerente formulou consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a não incidência contribuição para o PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas cujo pagamento represente ingresso de divisas no País, ainda que o mesmo seja realizado por agente localizado no Brasil, que age em nome e com recursos das empresas estrangeiras.

8. Confirmando o entendimento da Requerente, a Secretaria da Receita Federal manifestouse, em relação às contribuições para o PIS/Pasep, através da Solução de Consulta n° 126 SRRF08/Disit, de 7 de junho de 2011. Em conclusão, a resposta à consulta aponta para a não incidência da referida contribuição (Anexo III), conforme segue:

"Conclusão

13. Tendo em vista o entendimento aqui fundamentado, proponho seja a consulta solucionada, respondendo à consulente que:

a . a existência de terceira pessoa, desde que agindo como mera mandatária, ou seja, não em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante estrangeiro, entre a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e a prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica negocial exigida para enquadramento no art. 5 °, inciso II, da Lei 10.637, de 2002, para o fim de reconhecimento da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep";

b . somente quando atendidas as normas estabelecidas pelo Regulamento do Mercado de Cambio e Capitais Internacionais (RMCCI) para o pagamento das despesas incorridas no País pela pessoa tomadora residente ou domiciliada no estrangeiro, fica caracterizado o efetivo ingresso de divisas no País, autorizando a aplicação da norma exonerativa do art. 5º, inciso II, da Lei n° 10.637, de 2002;

c . ainda que seja utilizada forma de pagamento válida para o fim de enquadramento na hipótese de não incidência em foco, persistirá, sempre, a necessidade da comprovação do nexo causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços à pessoa, física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior."

9. Cumpre destacar que anteriormente, nesta mesma linha de entendimento, a Secretaria da Receita Federal manifestouse, em Solução de Consulta n° 153 SRRF/9a RF/Disit, de 28 de abril de 2009 ***(Anexo IV),*** *em relação à mesma questão formulada por outra empresa do grupo econômico de qual participa a Requerente, no sentido da não incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, desde que observadas certas condições, onde destacase:*

"A existência de terceira pessoa na relação negocial entre a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica exigível no art. 5 °, inciso II, da Lei 10.637, de 2002, e no art. 6°, inciso II, da Lei n. 10.833, de 2003, para fins de reconhecimento da nãoincidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, respectivamente, desde que a terceira pessoa aja ha condição de mero mandatário, ou seja, não em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior."

10. Verifica-se, pelas respostas acima, que desde que observadas determinadas condições não há o que se falar em pagamento ou retenção da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS sobre as receitas oriundas dos serviços prestados a empresas no exterior, ainda que pagos por agentes no Brasil, por conta e ordem e com recursos das empresas estrangeiras.

11. Como já mencionado acima, a Requerente reforça que tem por objeto social a atividade voltada ao reparo, manutenção e instalação de equipamentos de refrigeração elétrica, industrial e naval, bem como venda de peças de reposição, dedicandose, fundamentalmente, a prestação de serviços de reparos de containeres para empresas localizadas no exterior, que são operadas por agentes localizados no Brasil, sendo que os pagamentos recebidos pelas transações acima referidas são realizados: (a) diretamente pela empresa estrangeira à Requerente; e (b) diretamente pela empresa estrangeira ao agente localizado no Brasil, que realiza o pagamento à Requerente, em nome e com recursos das empresas estrangeiras.

12. Com o intuito de se assegurar que, de fato, suas atividades e a fonte dos recursos para o pagamento de seus fornecimentos aos clientes se alinham com o descrito no item anterior, a Requerente faz constar em seus contratos com seus clientes, cláusula onde se menciona expressamente esta condição ***(Anexo V).***

13. Assim, ao tomar ciência das soluções de consulta acima descritas, e em face das suas atividades econômicas exercidas, a Requerente se identificou como beneficiária da não incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS relacionadas às suas receitas.

14. Desta feita, a Requerente procedeu à revisão de sua contabilidade fiscal e recalculou, com base na resposta das referidas consultas, os valores realmente devidos. Como conseqüência deste recalculo, apurou e elaborou demonstrativos relativos créditos tributários das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, que haviam sido retidos na fonte e recolhidos indevidamente, uma vez que o que havia originado o pagamento de tais tributos eram serviços prestados a empresas no exterior sem incidência das referidas contribuições ***(Anexo VI).***

15. A seguir, a Requerente formalizou Pedidos de Restituição e Declarações de Compensação, discriminados no Despacho Decisório em epígrafe.

16. A posteriori, *regularmente intimada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos* ***(Anexo VII),*** *a apresentar os esclarecimentos necessários à apuração da procedência do crédito, a Requerente apresentou* ***(Anexo VIII):***

a.cópia de todas as notas fiscais emitidas no período de Março/2005 a Setembro/2009 para os clientes MSC Mediterranean Shipping do Brasil,China Shipping do Brasil, Oceanus Agência Marítima, Maruba do Brasil e A.P. Moller Maersk.

b.Livros Razão e Livros Diário 2005 a 2008.

c.Cópia contrato de prestação de serviços firmado com a empresa A.P.Moller Maersk, em inglês e português.

d.Cópia contrato de prestação de serviços firmado com a empresa China Shipping Containers Lines Co., em inglês e português

e.Cópia contrato de prestação de serviços firmado com a empresa South Atlantic Containers Lines, operadora do armador Maruba do Brasil em inglês e português.

f.Cópia do Contrato de prestação de serviços com a empresa CMA CGMS/A em português.

17.Uma vez que não existe obrigação legal para tanto, a Requerente não possui em seus arquivos cópias dos contratos de cambio fechados por seus clientes. Assim,tão logo recebeu a referida intimação, e no melhor intuito de apresentar comprovação das operações praticadas, dentro das condições de não incidência do PIS/Pasep e da COFINS, a Requerente solicitou a seus clientes que enviassem cópias destes contratos, através de cartas encaminhadas via cartório ***(Anexo IX)*** *aos clientes Maruba do Brasil Agência Marítima (agência representante Alpha Shipping do Brasil Ltda), China Shipping do Brasil, CMACGM do Brasil Agência Marítima, CMA CGM Agência Marítima do Rio de Janeiro, Maersk Brasil Brasmar, MSC Mediterranean do Brasil, Oceanus AgênciaMarítima S/A do Rio de Janeiro e Oceanus Agência Marítima Ltda de Santos.*

18. Contudo, não foram enviadas à Requerente cópias dos referidos contratos de cambio, sob alegação geral dos clientes de que, como não haviam sido intimados diretamente pela Fiscalização, estariam desobrigados a encaminhar tais documentos. Exceção a esta regra ocorreu em relação às cópias dos contratos de câmbio fechados pela empresa CMA CGM, que foram entregues à Fiscalização.

19. Em substituição às cópias dos contratos, os mencionados clientes (MSC Mediterranean Shipping do Brasil Ltda, China Shipping do Brasil Agenciamento Marítimo Ltda, Oceanus Agência Marítima Ltda, Maruba do Brasil Agência Marítima e CMA CGM) encaminharam, todavia, declarações ***(Anexo X)*** *sobre as operações com a Requerente.*

20. Cumpre destacar que a Requerente, na petição de atendimento à referida intimação, solicitou a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos que valendose do seu poder legal de fiscalização, notificasse os clientes que não apresentaram a documentação necessária, para que estes as apresentassem para que fosse concluído o atendimento da intimação acima referenciada. Tudo isto com a finalidade de subsidiar uma melhor análise por parte da fiscalização em curso.

DAS RAZÔES E DOS PONTOS DE DISCORDÂNCIA

21.O Despacho Decisório afirma, às fls. 3, 4º parágrafo, que a Requerente apresentou declarações e contratos comerciais, mas que não apresentou qualquer documento comprobatório da relação jurídica entre os agentes no Brasil seus representados no exterior, sem contudo indicar qual outro tipo de documento poderia ou deveria ser apresentado pela Requerente.

22. Da mesma forma, o Despacho Decisório afirma, às fls. 6, parágrafos 3° e seguintes, que não se demonstrou vínculo entre agentes e seus representados, sugerindo, pelo dispositivo legal apresentado, que seria necessária a apresentação de procuração para comprová-lo.

A Requerente discorda destes posicionamentos, uma vez que ciente na necessidade de demonstrar a relação jurídica entre os agentes no Brasil e seus representados no exterior:

a.procurou inserir em seus contratos comerciais uma cláusula que expressamente demonstrasse este vínculo ***(Anexo V);***

b.solicitou, e quando recebeu, apresentou, em atendimento à intimação, declarações emitidas por seus clientes que expressamente destacam este vínculo.

24. A Requerente entende que tanto os contratos comerciais, quanto as declarações documentos idôneos e de boa fé expressam, salvo prova em contrário, a verdade acerca do vínculo entre as partes (mandante e mandatário), sendo suficientes, a seu ver, para comprovar esta relação.

25. A Requerente também entende que caso a Fiscalização julgue que a documentação apresentada não seja suficiente para seu convencimento poderia investigar, fazendo uso de diligencias, solicitações de esclarecimentos e outros meios necessários para seu convencimento. A estas providencias adicionais poderiam se juntar, como solicitado pela Requerente ***(Anexo VIII),*** *diligencias para obtenção dos documentos não apresentados pelos clientes que argumentaram o não envio à falta de amparo legal para tanto, suprindo esta incapacidade da Requerente.*

26. O Despacho Decisório apresenta, às fls. 5, afirmação de que a Requerente não tem direito ao crédito pleiteado, in verbis:

"Concernente ao mérito do pedido, não se vislumbra o direito pleiteado, conforme se procura demonstrar a seguir.

27. A Requerente discorda desta afirmação e entende que conseqüentemente não podem prosperar os indeferimentos e as não homologações decididas.

28. Pela documentação ao seu alcance apresentada, a Requerente demonstrou:

a.A relação comercial entre a Requerente e seus clientes, conforme comprovado pelos serviços prestados suportados pelas notas fiscais de serviços apresentadas, devidamente emitidas, pagas, contabilizadas e escrituradas.

b.Que as notas fiscais emitidas demonstram as atividades da Requerente,de acordo com seu ramo de atividade e seu objeto social, ou seja, a prestação de serviços de reparos de containeres para empresas localizadas no exterior, que são operadas por agentes localizados no Brasil.

c. Que os pagamentos recebidos pelas transações acima referidas são realizados: (i) diretamente pela empresa estrangeira à Requerente; e (ü) diretamente pela empresa estrangeira ao agente localizado no Brasil, que realiza o pagamento à Requerente, em nome e com recursos das empresas estrangeiras, através da apresentação dos contratos comerciais com seus clientes, bem como declarações dos mesmos neste sentido

29. O Despacho Decisório afirma, às fls. 6, que não se enxergam indébitos, concluindo que não houve tributação das receitas. A Requerente discorda desta afirmação uma vez que:

a.O movimento das notas fiscais de serviços apresentadas, e relacionadas aos clientes descritos acima, representam praticamente 100% das receitas auferidas pela Requerente.

b.A prestação de serviços de reparos de containeres e efetuada para empresas localizadas no exterior, que são operadas por agentes localizados no Brasil.

c.Conforme contratos comerciais e declarações de seus clientes, os pagamentos recebidos pelas transações acima referidas são realizados: (i)diretamente pela empresa estrangeira à Requerente; e (ii) diretamente pela empresa estrangeira ao agente localizado no Brasil, que realiza o pagamento à Requerente, em nome e com recursos das empresas estrangeiras.

d.Houve recolhimentos de PIS e COFINS no período em questão, calculado com base nestas receitas, conforme DARFs devidamente registrados nos sistemas da Receita Federal do Brasil.

e.Houve retenção na fonte destas Contribuições, no momento do pagamento das respectivas faturas, conforme comprovado pelos competentes lançamentos contábeis da Requerente.

30. Conforme se pode vislumbrar pelo descrito no item anterior, existem os recolhimentos e retenções na fonte, efetuados e relacionados às receitas consideradas como exportação de serviços, que certamente representaram a entrada de divisas no país, ensejando, portanto, a restituição dos valores pagos indevidamente.

31.O Despacho Decisório afirma, às fls. 6:

"Ademais, vale lembrar que a norma disciplinadora da exportação de serviços prevê, no caso de serviço a ser prestado no Brasil, a prova do ingresso, fato que a interessada não demonstra."

A seguir, às fls. 7, parágrafo 3º, afirma que a simples declaração prestada pela agencia no Brasil, desacompanhada de documento comprobatório, não pode ser computada como prova efetiva da entrada de divisas. Novamente tem que discordar a Requerente. O Despacho Decisório referese a "norma disciplinadora" da exportação de serviços sem, contudo, expressar qual é a especificamente norma que se trata. Se falarmos da Solução de Consulta como sendo esta norma disciplinadora, vale destacar que esta não cria obrigação fiscal a Consulente (e nem poderia fazêlo), mas sim mostra como poderia ser a comprovação do ingresso de divisas no país. Desta forma, a Requerente entende que esta comprovação poderia e deveria ser efetuada por terceiros, e especificamente em seu caso concreto, seus clientes.

32. Neste compasso, a Requerente entende que as declarações emitidas pelos seus clientes através de cláusulas contratuais ou especificamente ***(Anexo X)*** *– são idôneas, de boa fé, e repitase salvo prova em contrário representam a verdade acerca o vínculo entre os contratos de cambio e os pagamentos efetuados à Requerente, demonstrando a entrada de divisas no país. Como já dito, A Requerente entende que caso a Fiscalização entenda que a documentação apresentada não seja suficiente para seu convencimento poderia investigar, fazendo uso de diligencias, solicitações de esclarecimentos e outros meios necessários para seu convencimento*

33. Em relação à entrada de divisas no país, de modo geral, a Requerente destaca que tentou, sem sucesso, obter esta comprovação, através de cópias dos respectivos contratos de câmbio de seus clientes e os respectivos vínculos com os pagamentos das suas notas fiscais de serviços emitidas. Para tanto, emitiu solicitações formais neste sentido ***(Anexo IX).*** *A argumentação apresentada, e não formalizada, pelos seus clientes é que como não receberam intimação fiscal de forma direta, não haveria obrigação legal de atender nosso pedido. Pareceu claro à Requerente, desde o início, que a utilização do benefício tributário objeto da Solução de Consulta não se completaria sem a participação ativa dos seus parceiros comercias.*

34.Deparandose com esta condição intransponível, a Requerente procurou, quando intimada, juntar a seus esclarecimentos cópias dos seus contratos comerciais, bem como cópias de declarações recebidas de seus clientes, solicitando ajuda à Fiscalização para que se notificassem seus clientes acima referidos, para que estes apresentassem a documentação necessária ao atendimento complementar da intimação acima referenciada. Amparouse a Requerente neste procedimento nas lições aprendidas pelo conteúdo nos artigos 332 e 333 do Código de processo Civil, que dispõe que:

...

35.A Requerente destaca que o Despacho Decisório nada menciona sobre o pedido acima efetuado à Fiscalização.

36. A Requerente acredita que uma vez que a Fiscalização entende fundamental a apresentação dos documentos cambias, bem como outros além daqueles já

previamente apresentados (procurações, mandatos, etc), ***em poder dos clientes,*** *não se logrará êxito, sem que haja a ativa atuação da Fiscalização no sentido de instaurar processo de verificação fiscal nos estabelecimentos destes clientes.*

37. Ao exigir, de forma rígida, a apresentação de documentos que a Requerente não pode apresentar, pelos motivos acima descritos, além de impedir o uso das provas ao seu alcance, a Fiscalização na prática impõe cerceamento do direito de defesa, contrariando, neste sentido, disposição prevista na Constituição Federal, in verbis:

...

41.Destaque-se que nas soluções de consulta acima mencionadas não se cria, e nem se poderia fazêlo, obrigações acessórias adicionais (a) ao Consulente, tais como a obrigação de manter em seus próprios arquivos documentos que por determinação legal são obrigações de terceiros; e (b) nem a clientes, tais como a obrigação de enviar cópias de suas movimentações financeiras a seus fornecedores. As Soluções de Consulta apenas mostram quais são as condições para fruição dos benefícios fiscais. Cumpre aos contribuintes comprovar seus direitos pela documentação à sua disposição e seu alcance.

42. No caso de incapacidade do contribuinte, claramente identificada na presente situação, pode e deve a Fiscalização agir, fazendo uso de suas prerrogativas legais, e no caso concreto objeto desta manifestação de inconformidade impugnação, intimar os parceiros comerciais da Requerente e diligenciar junto a estes para obter a documentação complementar, na mais ampla e transparente busca da verdade material, caso discorde da comprovação efetuada pela documentação até agora apresentada, que, ressaltese, a Requerente entende como competente para suportar seus pedidos de restituição e declarações de compensação.

DOS PEDIDOS

43.Ante o acima exposto, requer que seja recebida a presente Manifestação de Inconformidade e Impugnação de Lançamento pelas razões e fundamentações ^apresentadas, reconhecendo o direito creditório, deferindo os pedidos de ressarcimento e homologando as compensações declaradas, sendo conferido ao presente recurso o efeito suspensivo em relação aos valores aqui discutidos.

44.Requer adicionalmente que, caso os Srs. Julgadores entendam que não sejam suficientes as provas apresentadas para aprovar de pronto os pedidos de restituição e as declarações de compensação aqui tratadas, sejam procedidas diligencias comandadas pela Fiscalização Federal, junto aos clientes da Requerente, identificados acima, pelos motivos acima destacados, com a finalidade de coleta das informações e documentos necessários, conforme prevêo inciso IV, artigo 16, do Decreto n° 70.235/72, e especialmente quanto:

a.aos contratos de cambio, seus registros no Banco Central do Brasil, sua contabilização e seu vínculo em relação com as notas fiscais de serviços emitidas pela Requerente e já apresentadas à Fiscalização

> *b.Aos documentos adicionais comprobatórios da relação jurídica entre os agentes no Brasil e seus representados no exterior.*
>
> *45. Requer também, caso não sejam suficientemente comprovados sob o ponto de vista dos Srs. Julgadores os recolhimentos e retenções indevidos de PIS e COFINS, objeto de pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, sejam efetuadas diligencias e solicitações adicionais junto à Requerente, para que se possam demonstrar novamente o seu direito creditório.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 09-49.426 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

> **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**
>
> Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009
>
> EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS, REALIZADOS NO PAÍS INTERMEDIADOS POR TERCEIROS
>
> A apuração de créditos das contribuições, sob o fundamento da exportação de serviços, em vista deles terem sido prestados no Brasil, com a intermediação de terceiros, requer, para sua comprovação, além da demonstração inequívoca de sua realização e o nexo causal entre o objeto e a pessoa residente no exterior, a prova da entrada de divisas no país. Não cumpridos os requisitos legais, não se pode reconhecer o direito creditório reclamado, indeferindo-se as restituições requeridas.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

Como bem esclarecido no relatório, trata-se de pedido de restituição com pedidos de compensação formulados pelo Contribuinte e o ponto de discórdia envolve a comprovação do crédito alegado. No entender da administração fazendária, referendada pela DRJ, a comprovação é insuficiente, entendimento diverso do Contribuinte.

O recurso apresentado no presente feito também alcança os processos apensos de nºs 10845.722346/2011-45, 10845.722352/2011-01, 10845.722353/2011-47 e 10845.722354/2011-91.

Para bem pontuar o entendimento do Contribuinte referente a questão central cito trecho do recurso:

> Ocorre porém, *"data maxima venia"*, que ao contrário do que entendeu o v. acórdão recorrido, **muito embora a Recorrente não tenha apresentado todos**

> **os documentos requeridos pelo acórdão, fato é que o conjunto probatório apresentado é mais do que suficiente para comprovar a existência dos pagamentos.**

Aduz no Recurso Voluntário da não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas oriundas da prestação de serviços ao exterior; da efetiva prestação de serviços ao exterior (princípio da verdade material); do oferecimento à tributação das receitas de exportação; da violação a razoabilidade e proporcionalidade; e, por fim, requer o provimento do recurso com o reconhecimento do crédito de PIS e COFINS e com a consequente homologação das compensações objeto dos PER/DCOMPs e processos administrativos vinculados ao presente.

Verifica-se no recurso que o Contribuinte reforça os argumentos já expostos quando da manifestação no sentido de que os documentos contábeis, notas fiscais, planilha, e outros, são suficientes para atestar o crédito alegado.

Entendo que não assiste razão ao Contribuinte. Alega a necessidade de respeito a verdade material, no que concordo, mas não traz em sede recursal documentos que possam comprovar de forma cabal a existência do crédito, sendo que este ônus de prova é de sua responsabilidade.

Por bem expressar esse entendimento, cito trechos da decisão ora recorrida que bem o demonstram e que servem como razões para decidir:

> (...) Como visto, o presente processo refere-se a pedido de restituição, que foi indeferido mediante o Despacho Decisório parcialmente transcrito no Relatório. Neste mesmo Despacho decidiu-se acerca de outras pretensões do contribuinte nos processos 10845.722346/2011-45, 10845.722352/2011-01, 10845.722353/2011-47 e 10845.722354/2011-91, embora estes se tratem de direitos creditórios distintos quanto ao período de apuração e/ou contribuições.
>
> Por sua vez, a Manifestação de Inconformidade apresentada é a mesma para os processos anteriormente elencados. Assim, as razões de decidir do presente Acórdão igualmente serão as mesmas em todos os processos, tendo em vista que muitas vezes os argumentos se entrelaçam para afirmações acerca das pretensas restituições e compensações.
>
> A Administração Tributária e o contribuinte são assentes no sentido de que as receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, não estão sujeitas às contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.
>
> Assim, o presente litígio se instala mesmo é no terreno das provas. Igualmente aqui Administração Tributária e contribuinte são assentes no sentido de que é necessário que a vinculação entre todos os participantes do elo negocial, bem como o nexo causal entre o objeto da prestação e seu pagamento, sejam devidamente comprovados. Entretanto, a autoridade fiscal, no Despacho Decisório considerou que as devidas provas não foram carreadas aos autos, enquanto o contribuinte considerou que as provas apresentadas são as devidas. E caso assim não se considere que sejam efetuadas diligências junto aos tomadores dos serviços.
>
> O comércio marítimo impõe a necessidade de os armadores possuírem em cada porto um representante, com conhecimento em diversas áreas comerciais e jurídicas, para atuar na prática de determinados atos de interesse daqueles, agindo, portanto, como representante do armador. Assim, o agente marítimo é o elo na cadeia de comunicação

entre o armador e os demais entes que interagem com o navio quando este chega a um porto nacional. Neste sentido, o agente marítimo atua efetivamente como representante do transportador perante as autoridades governamentais e portuárias. Sua missão envolve múltiplos serviços e ações, incluindo fornecimento da documentação da embarcação e da carga, controles de origem fiscal, recolhimento de tributos, contato com as autoridades, contratação de serviços (tais como praticagem, rebocadores e lanchas), providências para agendamento da inspeção do navio pelos órgãos competentes (Saúde dos Portos, Polícia Federal e Receita Federal), além de comunicação constante com o operador portuário (responsável pela carga/descarga), entre outros.

A existência e a natureza da atividade dos representantes dos transportadores internacionais que operam no país pode ser aferida não somente a partir da legislação tributária (art. 32, inciso I, parágrafo único, alínea "b", do Decreto-lei no 37/1966, com redação dada pelo Decretolei no 2.472/1988) ou empresarial (art. 653 do Código Civil), mas também a partir do conteúdo das normas cambiais nacionais. A Circular do Bacen nº 3.249, de 30.06.2004 (publicada no DOU de 03.08.2004), por exemplo, divulgou o Regulamento sobre Frete Internacional (RFI), o qual integra a Consolidação das Normas Cambiais (CNC) do Banco Central do Brasil BACEN (Capítulo 7). Neste Regulamento está expresso que os bancos autorizados a operar em câmbio podem dar seguimento a transferências do e para o exterior de valores decorrentes de transporte internacional de cargas, nas suas diversas modalidades, de interesse de: (a) agentes ou representantes de transportadores domiciliados no exterior; (b) empresas que operam a sistemática de consolidação e desconsolidação de cargas e de transportes multimodais; (c) exportadores e importadores domiciliados no Brasil; e (d) empresas transportadoras nacionais. Comanda ainda o Regulamento que o exportador ou o importador domiciliado no País oderá pagar o frete internacional: (a) em moeda estrangeira, mediante operação de câmbio, diretamente ao transportador domiciliado no exterior; ou (b) em moeda nacional: (i) diretamente ao transportador domiciliado no exterior, mediante crédito à conta corrente titulada pelo transportador estrangeiro aberta e mantida no País; (ii) ao representante domiciliado no País do transportador domiciliado no exterior; ou (iii) ao agente consolidador de carga domiciliado no País, no caso de exportação com despacho consolidado, ou ao agente desconsolidador da carga domiciliado no País, no caso de importação com despacho consolidado.

Feitas as considerações acima, há que se analisar as razões de discordância do manifestante, à luz de todo o trabalho fiscal e da legislação pertinente.

A intervenção de representante do transportador estrangeiro no País encontra-se expressamente prevista em toda a regulamentação atinente às operações no mercado de câmbio relativas ao transporte internacional, a exemplo das Circulares Bacen nº 3.280, de 2005, e alterações posteriores. Nesse sentido, o representante no Brasil do transportador estrangeiro, ao agir na condição de mero mandatário, não altera a relação jurídica entre a interessada e o transportador. Isso porque o mandatário não age em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante, a teor do art. 653 do Código Civil.

Como visto na peça contestatória, logo no início das razões de discordância, pretende o interessado que os contratos mantidos com os representados no exterior, bem como as declarações por estes prestadas, por si sós, comprovem a regularidade da relação jurídica. Assim afirmou a manifestante:

> *21.O Despacho Decisório afirma, às fls. 3, 4º parágrafo, que a Requerente apresentou declarações e contratos comerciais, mas que não apresentou qualquer documento comprobatório da relação jurídica entre os agentes no Brasil seus representados no exterior, sem contudo indicar qual outro tipo de documento poderia ou deveria ser apresentado pela Requerente.*

No Despacho Decisório, ora analisado, assim, afirmou a autoridade fiscal, afirmativa ratificada neste Acórdão:

> *Tendo em vista que a operação inclui a intermediação de terceiro, este deve ocupar, na relação contratual, a função de mero mandatário da empresa para quem o serviço é prestado. Ele não pode agir em nome próprio, sob pena de desvirtuar o negócio como exportação de serviços.*
>
> *O mandatário tem sua formatação jurídica definida no artigo 633 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), que reza:*
>
> *"Art. 653. Operase o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato."*
>
> *Acerca dessa formalidade, não se considera demonstrado o vínculo, posto que as declarações, fornecidas por somente algumas das agências marítimas, não vieram acompanhadas da documentação pertinente.*

Assim, se a procuração é instrumento de mandato, como previsto no Código Civil, ela está incluída entre a documentação pertinente a que se referiu, obviamente. Registre-se que a procuração não foi apresentada durante os procedimentos que culminaram no presente Despacho Decisório, e sequer na fase contestatória.

Seguindo em sua inconformidade, a manifestante afirma que discorda dos indeferimentos e não homologações, tendo em vista que pela documentação apresentada ficou demonstrada a relação comercial com seus clientes mediante a apresentação das notas fiscais devidamente contabilizadas, notas fiscais estas que demonstram a prestação de serviços de reparos de containeres para empresas localizadas no exterior que são operadas por agentes localizado no Brasil e que os pagamentos recebidos são realizados : *(i) diretamente pela empresa estrangeira à Requerente; e (ü) diretamente pela empresa estrangeira ao agente localizado no Brasil, que realiza o pagamento à Requerente, em nome e com recursos das empresas estrangeiras, através da apresentação dos contratos comerciais com seus clientes, bem como declarações dos mesmos neste sentido.*

Tem-se que a autoridade fiscal demonstrou, mês a mês, para os anos de 2005 a 2009, os valores das receitas de exportação declaradas e que não compuseram as bases de cálculos do Pis e da Cofins. Ora, se as receitas de exportação, sequer compuseram as bases de cálculo das contribuições em tela, fato não desconstituído pela manifestante mediante contra provas, não houve valor de PIS e Cofins apurado sobre as receitas de exportação, e conseqüentemente não há se falar em indébito.

E mais, a autoridade fez constar do Despacho Decisório que "*a norma disciplinadora da exportação de serviços prevê, no caso do serviço ser prestado no Brasil, a prova do ingresso de divisas, fato que a interessada não demonstra*". Mais a frente, afirma que "*A simples declaração prestada pela agência no Brasil, desacompanhada de*

documento comprobatório, pela qual confirma que os contratos de câmbio cobrem os pagamentos realizados para a contribuinte, não pode ser computada como prova efetiva da entrada de divisas que corresponda ao serviço prestado por ela".

A contribuinte, por sua vez, no item 31 de sua manifestação de inconformidade, afirma que:

> *O Despacho Decisório refere-se a "norma disciplinadora" da exportação de serviços sem, contudo, expressar qual é a especificamente norma que se trata. Se falarmos da Solução de Consulta como sendo esta norma disciplinadora, vale destacar que esta não cria obrigação fiscal a Consulente (e nem poderia fazêlo), mas sim mostra como poderia ser a comprovação do ingresso de divisas no país.*

Ora, dada à especificidade da prestação de serviços, que se quer comprovar, para efeito de isenção de PIS e Cofins, a "norma disciplinadora da exportação de serviços" há que ser familiar à manifestante. E se assim não o é, independentemente de quaisquer discussões acerca de Soluções de Consulta criarem ou não obrigação fiscal à consulente, fato é que a Solução de Consulta no 126 SRRF 08/Disit/2011, na qual a manifestante é a consulente, cuja transcrição parcial foi feita na manifestação de inconformidade, faz referência ao Regulamento de Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais, instituído pela Circular Bacen 3.280 de 09/03/2005 e alterações posteriores, e a outros dispositivos legais. Se a Solução de Consulta não vincula a consulente, obviamente, no que se refere a operações cambiais há que se ater ao Regulamento de Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais.

A manifestante continua seus argumentos sempre no sentido de que toda a documentação que estava ao seu alcance foi apresentada, e afirma "*que caso a Fiscalização entenda que a documentação apresentada não seja suficiente para seu convencimento poderia investigar, fazendo uso de diligências, solicitações de esclarecimentos e outros meios necessários para seu convencimento"*

Não se pode concordar com a manifestante. As provas, no presente caso, de que se necessitaria, deveriam por ela terem sido apresentadas, o que não ocorreu: nem durante os procedimentos fiscais, nem na fase contestatória, repise-se.

No tocante a ônus de prova, há que se dizer que cabe ao sujeito passivo que pleiteia algum direito creditório a comprovação da liquidez e certeza de seu direito, a teor do artigo 170 do Código Tributário Nacional CTN. Tal regra, que tem natureza híbrida em parte de cunho material e em parte de cunho processual , impõe ao pleiteante o ônus de comprovar, minudentemente, a existência do crédito. Está aqui uma situação em que não se admite, em regra, um princípio de prova, mas nada menos que a prova inequívoca. Neste sentido, voltando-se os olhos para o caso que aqui se tem, percebe-se que como o requerente sabia ou deveria saber que os representantes de transportadores internacionais atuam não apenas nesta condição, mas em várias outras (como tal a de representantes de entes nacionais), ele deveria adotar, quando da prestação de seus serviços, cuidados quanto à perfeita documentação da operação naquilo que importa ao reconhecimento da imunidade a elas vinculadas. Em assim não procedendo, deixa de atribuir a seus pretensos créditos a liquidez e certeza demandados pela legislação.

Por oportuno há que se afirmar que nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal) "A autoridade julgadora de primeira instância

determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendêlas necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis". Assim, tendo em vista o que se afirmou no parágrafo anterior, indeferido o pedido de diligência solicitado no decorrer da manifestação de inconformidade e ao seu final.

Igualmente, no Decreto 70.235, no §4º do art. 16, assim estabelece:

> *§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazêlo em outro momento processual, a menos que:(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)*
>
> *a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)*
>
> *b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)*
>
> *c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Assim, o presente Acórdão foi exarado à vista da documentação anexada aos autos, nos exatos termos do dispositivo legal acima transcrito.

Diante de todo o exposto, é improcedente a manifestação de inconformidade, indeferindose as restituições pleiteadas.

Do exposto, de que o ônus da prova para se aferir a liquidez e certeza do direito creditório é do Contribuinte e considerando que este não o fez, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen