



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10845.724174/2011-44</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-002.882 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PRATICOS-SERVICOS DE PRATICAGEM DO PORTO DE SANTOS E BAIXADA SANTISTA SOCIEDADE SIMPLES LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/04/2008, 01/02/2009 a 31/05/2009  
ISENÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS A DOMICILIADO NO EXTERIOR. INGRESSO DE DIVISAS. 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  
COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO.

Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/08/2006

ISENÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS A DOMICILIADO NO EXTERIOR. INGRESSO DE DIVISAS. 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  
COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO

Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Luiz Bueno da Cunha, Keli Campos de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Dionisio Carvallhedo Barbosa (suplente convocado(a)), Neiva Aparecida Baylon e Marcos Antonio Borges (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Catarina Marques Morais de Lima, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Dionisio Carvallhedo Barbosa.

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente processo de *Manifestação de Inconformidade* contra o Despacho Decisório nº 175, de 05 de dezembro de 2011, do Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos, emitido no curso do processo administrativo em epigrafe e também para os processos administrativos nº 10845.724177/2011-88 e 10845.724178/2011-22 (apensados ao presente), os quais foram constituídos para tratar manualmente das declarações eletrônicas de compensação – Dcomp que constam descritas em planilha anexa (ao referido despacho).

As Dcomp tratadas utilizaram-se de créditos de PIS, relativo ao período de apuração de agosto de 2006, e da Cofins, relativos ao período de abril de 2008 e

de fevereiro a maio de 2009, sob o argumento de que teria ocorrido recolhimento indevido sobre as receitas de prestação de serviços a armador sediado no exterior (exportação de serviços), posto ue as mesmas deveriam ter sido excluídas da incidência das contribuições, em conformidade com a Solução de Consulta nº 125, de 07 de maio de 2008, da Disit da 8ª Região Fiscal, dirigida à contribuinte.

Conforme consta de referido despacho, a autoridade fiscal não reconheceu o direito creditório informado e, conseqüentemente, não homologou as compensações declaradas, vinculadas ao crédito solicitado. Em suas razões para o indeferimento do pleito, argumenta que os documentos apresentados não permitem concluir, de forma segura, que existem receitas de serviços, no período tratado, isentas da contribuição para o PIS e para a Cofins. Sustenta que não é possível identificar, de forma incontestada, que os tomadores de serviços são pessoas residentes no exterior, que não existe a comprovação da entrada de numerários no Brasil e, também, que não foi demonstrado o nexo causal entre essa última formalidade e as despesas incorridas, relacionadas à praticagem, no território nacional. Diz que existe, também, incerteza no tocante à vinculação jurídica entre o agente no Brasil e o armador no exterior, posto que nenhum documento foi juntado para comprovar que o primeiro agiu como mero mandatário do segundo.

A contribuinte foi cientificada do despacho decisório em 06/01/2012, através da Intimação Seort nº 001/2012, e apresentou, em 03/02/2012, manifestação de inconformidade cujo teor é resumido a seguir.

Após um breve relato dos fatos, a interessada sustenta, inicialmente, que possui elementos suficientes para demonstrar que no período tratado tem o direito à isenção das contribuições (PIS e Cofins), relativamente às receitas obtidas na prestação de serviços de praticagem (exportação de serviços). Diz que suas práticas contábeis e operacionais são suficientes para comprovar os requisitos exigidos pela Solução de Consulta nº 125, de 2008.

Quanto aos contratos de câmbio firmados entre os agentes marítimos e armadores estrangeiros que comprovariam o efetivo ingresso de divisas, sustenta que a apresentação dos mesmos foge de seu alcance, posto que não são guardados pela empresa de praticagem, mas sim por terceiros (armadores e agentes). Diz que referidos contratos são realizados de maneira global e não individualizados por manobra, argumentando que tal aspecto não desnatura a atividade realizada pelo prático e nem descumpre o requisito de ingresso de divisas, uma vez que o dinheiro é proveniente do exterior. Sustenta que a autoridade fiscal tem a obrigação de buscar a verdade material e que, no presente caso, a fiscalização deveria ter intimado os agentes marítimos a apresentar os citados contratos de câmbio. Argumenta que suas práticas contábeis e operacionais demonstram que a maior parte das prestações de serviços são realizadas para pessoas jurídicas (tomadores) domiciliados no exterior, configurando-se, portanto, em exportação de

serviços. Cita o inciso II, art. 5º, da Lei nº 10.637, de 2002, o inciso II, art. 6º, da Lei nº 10.833, de 2003, bem como o inciso III, art. 46, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e diz que está evidente que todos os serviços foram prestados a embarcações estrangeiras.

Afirma que “todos os serviços que motivaram o pedido de restituição de PIS e da Cofins pagos a maior foram prestados a embarcações estrangeiras”, independentemente do fato de algumas notas fiscais terem sido emitidas em nome da agência de navegação sediada no Brasil.”

Sustenta que a relação negocial entre a empresa de praticagem e os tomadores estrangeiros pode ser comprovada por meio dos “*Contract and Certification of Pilotage Service*” (Contrato e Comprovante do Serviço de praticagem), os quais, segundo afirma, já foram apresentados e juntados ao processo com os devidos esclarecimentos. Diz que a fiscalização desconsiderou referidos contratos (*Pilotages* – talões de manobra) e que eles são suficientes para comprovar a prestação do serviço ao tomador estrangeiro, posto que ele é assinado em conjunto pelo prático e pelo tomador, esse último representado pelo capitão/comandante do navio, o qual é a autoridade máxima do navio e que possui a prerrogativa legal de confirmar a efetiva realização do serviço de praticagem, conforme prevê o art. 507 do Código Comercial.

Em relação aos valores recebidos pelos serviços prestados, argumenta que, de acordo com o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), o pagamento em moeda nacional dos serviços prestados, por intermédio dos agentes /representantes, é considerado contratação de câmbio e efetivo ingresso de divisas. Diz que a própria Solução de Consulta nº 125, de 2008, afirma que o ingresso de divisas não é descaracterizado pelo pagamento indireto, realizado por meio do agente ou representante da empresa estrangeira. Argumenta que o nexo causal entre as prestações de serviço e os pagamentos, que representam o ingresso de divisas, é evidenciado pela própria legislação do Bacen que autoriza o tipo de transação efetuada e que os pagamentos efetuados à interessada pelos agentes e representantes dos transportadores estrangeiros configuram-se em efetivo ingresso de divisas. Por fim, diz que os serviços de praticagem prestados pela interessada às embarcações estrangeiras configuram-se como exportação de serviços, devendo-se reconhecer o direito creditório requerido.

Diante do exposto, requer, o recebimento e provimento integral de sua manifestação, para que seja anulada a decisão contestada, cancelando-se a cobrança dos débitos não homologados. Protesta, também, pela possibilidade de apresentar todos os meios de prova admitidos em direito e de juntar novos documentos necessários à comprovação dos fatos e para, caso se entenda necessário para a comprovação do crédito da contribuinte, que seja realizada diligência com o objetivo de intimar as agências marítimas para apresentarem os contratos de câmbio firmados com os armadores no exterior.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/08/2006, 01/04/2008 a 30/04/2008, 01/02/2009 a 31/05/2009

MANIFESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao próprio sujeito passivo o ônus de provar as alegações contidas na manifestação apresentada.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência cuja realização revela ser prescindível para o deslinde da questão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/08/2006

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRATICAGEM.

COMPROVAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS AO TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO.

A mera demonstração de que o serviço foi prestado em navio estrangeiro não é capaz de demonstrar que houve uma relação negocial entre a empresa de praticagem e o transportador estrangeiro, posto que as Notas Fiscais de prestação de serviços foram emitidas em nome de pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no país que tanto podem atuar em nome próprio quanto em nome de terceiros, residentes e domiciliados no país ou no exterior.

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO INGRESSO DE DIVISAS.

A imunidade aplicada às receitas de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é condicionada à comprovação

do efetivo ingresso de divisas no país.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/04/2008, 01/02/2009 a 31/05/2009

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRATICAGEM.

COMPROVAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS AO TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO.

A mera demonstração de que o serviço foi prestado em navio estrangeiro não é capaz de demonstrar que houve uma relação negocial entre a empresa de praticagem e o transportador estrangeiro, posto que as Notas Fiscais de prestação de serviços foram emitidas em nome de pessoas jurídicas residentes e

domiciliadas no país que tanto podem atuar em nome próprio quanto em nome de terceiros, residentes e domiciliados no país ou no exterior.

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO INGRESSO DE DIVISAS.

A imunidade aplicada às receitas de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é condicionada à comprovação do efetivo ingresso de divisas no país..

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório, nos seguintes tópicos:

**II - Preliminarmente - Da Evidente Necessidade de Diligência Para Intimação dos Armadores Estrangeiros - Apresentação dos Contratos de Câmbio:**

(...)

Assim, para seu maior controle, e com o intuito de melhor analisar o direito que protege o sujeito passivo, **deveriam sim os agentes fiscais terem intimado todas as agências de que tomaram conhecimento, para que essas apresentassem os contratos de câmbio pretendidos**, já que tais documentos, em sua visão, seriam essenciais para comprovar o direito creditório da Recorrente. Além disso, os próprios julgadores tinham condições de vislumbrar que tais contratos de câmbio não estariam ao alcance e à disposição da Recorrente.

**III.I - Da Evidente Comprovação da Relação Contratual Entre a Recorrente e os Armadores Estrangeiros:**

(...)

Dessa forma, *contrario sensu* da afirmativa acima, a apresentação dos Talões de Manobra, que **são os contratos firmados diretamente entre a Praticagem e os armadores estrangeiros**, já é mais do que suficiente para comprovar a relação contratual entre as partes.

Com efeito, diante de todo o exposto, **ficou cabalmente comprovada a existência de relação contratual entre a Recorrente e os armadores estrangeiros, situação essa que atende ao primeiro requisito da imunidade fart. 149. S2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988<sup>16</sup> regulada pelo art. 5, inciso II da Lei Federal nº 10.637/2002 e art. 6, inciso II da Lei Federal nº 10.833/2003**. motivo pelo qual deve ser reformado o Acórdão recorrido quanto a esse ponto.

**III.II - Da Existência do Ingresso de Divisas:**

(...)

Portanto, **ao contrário dos fundamentos externados no Acórdão ora atacado**, o serviço de praticagem prestado pela Recorrente às embarcações de bandeira estrangeira, configura-se como uma **exportação de serviços** e, de outro lado, o pagamento destes serviços são realizados pelo agente/representante, **que obteve a moeda nacional por meio de uma operação de câmbio, de acordo com as normas do Banco Central aplicáveis ao caso**, e que teve por finalidade o pagamento da empresa de praticagem, devendo assim, ser reformado o Acórdão recorrido, para que seja efetivamente reconhecido o direito creditório da Recorrente relativo à retenção indevida de COFINS sobre receitas de serviços

prestados ao exterior, com a consequente homologação da compensação por ela declarada.

#### IV - Dos Requerimentos:

54. Por todo exposto, e pelo que será certamente suprido pelo notório saber desses Ilustres Conselheiros, e diante das provas documentais juntadas no presente recurso e outras já carreada aos processos administrativos, requer o recebimento e **integral provimento do Recurso Voluntário**, para o fim de que:

a) **PRELIMINARMENTE**, sejam **declarados nulos tanto o despacho decisório proferido pelo agente fiscal quanto o acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ/CTA, de Santos/SP**, nos termos do art. 59, inciso II, do PAF, já que, **ao negar o pedido de diligência**, houve prejuízo ao direito de defesa da Recorrente;

b) **No mérito**, acaso superada a preliminar arguida, seja **anulado o Acórdão recorrido**, cancelando-se, assim, a cobrança dos débitos levados a efeito com a intimação recebida pela Recorrente, uma vez que restaram **cabalmente comprovados os requisitos da exportação de serviços**, nos termos do art. 5º, inciso II, da Lei Federal nº 10.637/2002, art. 6º da Lei Federal nº 10.833/2003 e artigo 46, III da IN 247/2002, e reconhecendo-se efetivamente o direito creditório da Recorrente relativo à retenção indevida de PIS e COFINS sobre receitas de serviços prestados ao exterior, com a consequente **homologação das compensações por ela declaradas nestes processos administrativos**.

55. Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, em especial por prova documental, com a posterior juntada de novos documentos que se façam porventura necessários à comprovação dos fatos e fundamentos jurídicos ora apresentados, bem como que **seja realizada diligência**, caso se entenda necessário para a comprovação do direito creditório da Recorrente, em especial intimação das agências marítimas para apresentação dos contratos de câmbio firmados com os armadores no exterior.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

Trata o direito creditório da isenção concedida ao PIS e à COFINS incidente sobre receita de exportação de serviços, conforme artigo 5º da Lei nº 10.637, de 2002, em relação às exclusões das receitas de exportação da base de cálculo do PIS, e também no artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2002, em relação à Cofins, que estão assim redigidos:

Lei 10.637, de 2002.

Art. 5º. A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Lei 10.833, de 2003.

Art. 6º. A contribuição para a Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Portanto, as normas vigentes estabelecem duas condições para que tal receita seja isenta do PIS e da COFINS: que o serviço seja prestado a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliado no exterior e que o pagamento referente a este serviço represente ingresso de divisas no país.

No Despacho Decisório nº 175, de 05 de dezembro de 2011, às fls. 140/148, do Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos, que menciona a Solução de Consulta nº 125/2008-SRRF/8ª RF/Disit, extrai-se a seguinte informação:

Cumprе mencionar que a Solução de Consulta, que embasa o direito da interessada, é muito específica quanto aos requisitos a serem seguidos pela sociedade de praticagem, de acordo com a conclusão nela contida.

"Em face do exposto, proponho seja a consulta solucionada respondendo à consulente que:

a) a existência de terceira pessoa, desde que agindo na condição de mero mandatário, entre a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e a prestadora dos serviços não afeta a relação jurídica negocial exigível entre estas últimas;

b) os mecanismos de pagamento das despesas incorridas no País pelo transportador estrangeiro, previstos no item 5, da Seção 2 do Capítulo 9 do vigente Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), representam efetivo ingresso de divisas no País e autorizam a aplicação das aludidas normas exonerativas;

c) mesmo que sejam utilizadas qualquer das formas de pagamento válidas para fins de fruição da não incidência em questão, 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 a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior."

d) não se considera beneficiada pela não-incidência das contribuições, a prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento se der mediante qualquer outra forma de pagamento que não se enquadre entre as hipóteses listadas no item 5, da Seção 2 do Capítulo 9 do vigente Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI)."

Posteriormente foi exarada a Solução de Consulta nº 59/2009-SRRF/8ª RF/Disit, com conclusão semelhante:

"Em face do exposto, proponho seja a consulta solucionada respondendo à consulente que:

- a) a existência de terceira pessoa, desde que agindo na condição de mero mandatário, entre a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e a prestadora dos serviços nacional não afeta a relação jurídica negocial exigida para enquadramento no art. 5º, inciso II, da Lei n.10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei n.10.833, de 2003, para o fim de reconhecimento da não incidência da Contribuição par ao Pis/Pasep e da Cofins;
- b) somente quando atendidas as normas estabelecidas pelo Regulamento do Mercado de Câmbio Internacionais (RMCCI) para pagamento das despesas incorridas no País por transportador estrangeiro, fica caracterizado o efetivo ingresso de divisas no País, autorizando a aplicação das normas exonerativas do art. 5º, inciso II, da Lei n" 10.637, de 2002, e do art. 6º, inciso II, da Lei na 10.833, de2003;
- 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 do nexa causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior."

Entende a decisão recorrida que os documentos apresentados são insuficientes para comprovar que as operações realizadas subsumem-se na hipótese legal prevista no inciso II, art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e no inciso II, art. 6º da Lei 10.833, de 2003:

Sem razão a interessada. Os documentos apresentados são insuficientes para comprovar que as operações realizadas subsumem-se na hipótese legal prevista no inciso II, art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 e no inciso II, art. 6º da Lei 10.833, de 2003 (acima reproduzidos). Não houve a demonstração de que os serviços de praticagem foram efetivamente prestados para tomadores estrangeiros, posto que os documentos apresentados (Notas Fiscais e correspondentes talões de manobra – *Pilotages*) são incapazes, isoladamente, de comprovarem referidos serviços. A mera demonstração de que o serviço foi prestado em navio estrangeiro não é capaz de demonstrar que houve uma relação negocial entre a empresa de praticagem e o transportador estrangeiro, visto que as Notas Fiscais

de prestação de serviços foram emitidas em nome de pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no país que tanto podem atuar em nome próprio quanto em nome de terceiros, residentes e domiciliados no país ou no exterior. Dizendo de outra maneira, as Notas Fiscais apresentadas podem estar instrumentando operações que não se caracterizam como exportações, como é o caso de operações em que o representante (agente marítimo) atua por conta e ordem de um ente nacional e que, nesta condição, não estariam cobertas pela imunidade. Note-se que os documentos contábeis apresentados (cópias do Razão Analítico) demonstram, unicamente, o registro das Notas Fiscais emitidas (prestação de serviços para empresas residentes e domiciliadas no país) e não acrescentam, portanto, qualquer nova informação que possa realizar a comprovação requerida.

Sustenta a recorrente que

**o documento mais importante**, que contém a informação necessária à comprovação da relação negocial entre a empresa de praticagem e seus tomadores estrangeiros, qual seja: **o documento assinado em conjunto pelo prático e pelo tomador estrangeiro, esse representado por seu capitão/comandante, atestando a realização da manobra (talão de manobra)**

(...)

O referido contrato serve de base para validar a emissão de Nota Fiscal pela Recorrente, **e reflete o vínculo negocial para a prestação de serviço entre ela e seu tomador, tendo em vista que há expressa manifestação das partes para tanto.**

(...)

Tais contratos de prestação do serviço (talões de manobra) **evidenciam a oposição da assinatura pelo prático aue realizou a manobra e pelo capitão do navio estrangeiro**, que é a autoridade máxima no navio e que **possui a prerrogativa leal para atestar a efetiva realização do serviço de praticagem**

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

1) quanto a prestação de serviços a residente ou domiciliado no exterior:

Conforme consta na decisão recorrida, a contribuinte não logrou êxito em comprovar que os serviços foram contratados pelo transportador estrangeiro, ou seja, as Notas Fiscais de Prestação de Serviços de Praticagem foram emitidas para empresas (agentes marítimos) nacionais, não tendo sido apresentado qualquer documento que comprove que esse último agiu em nome da empresa de transporte do exterior.

O entendimento manifestado nas soluções de consulta da RFB citadas é de que a existência de representante intermediando a transação não afeta a relação comercial de prestação de serviços para o exterior, pois o representante apenas atua como mandatário, qual seja, o representante não atua em nome próprio, e sim em nome do mandante, que está domiciliado no exterior.

Assim, restaria cumprido o primeiro requisito para fruição da isenção caso a recorrente comprovasse por documentos hábeis tal prestação de serviço com o representante do tomador de serviço domiciliado no exterior, com as Notas Fiscais de Serviço emitidas devidamente conciliadas em sua escrita contábil e a demonstração detalhada dos valores que deram origem ao crédito pleiteado na Declaração de Compensação, o que não parece ser o caso dos autos uma vez que muitas delas foram tiradas em nome da própria agência de navegação, aqui sediada e não foi possível identificar o vínculo jurídico entre o agente no Brasil e o armador no exterior.

2) quanto ao ingresso de divisas:

Afirma a recorrente que os pagamentos recebidos pelos serviços prestados são efetuados em moeda nacional, e por intermédio dos agentes/representantes do transportador estrangeiro, conforme determinam as normas cambiais editadas pelo Banco Central do Brasil (Bacen), configurando pagamento indireto.

Assim, necessário se faz analisar o disposto no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais - RMCCI, instituído pela Circular 3.280, de 09.03.2005 e alterações posteriores, quanto as formas de pagamento recebido por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, em razão de serviços prestadas a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que implicam o reconhecimento do direito à fruição da não-incidência.

O item 5 da Seção 2, do Capítulo 9 do RMCCI, posteriormente revogado, assim dispunha sobre essas formas de pagamento: regular ingresso de moeda estrangeira; débito em conta em moeda nacional titulada pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, mantida na forma da regulamentação em vigor; ou utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata a seção 9 do capítulo 14 do RMCCI.

A Seção 9 do Capítulo 14, ainda vigente, por sua vez, trata dos procedimentos relativos às contas em moeda estrangeira mantidas no País por transportadores, residentes, domiciliados ou com sede no exterior:

1. São permitidas a abertura e a manutenção em banco autorizado a operar no mercado de câmbio de conta de depósito em moeda estrangeira titulada por transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, com base no Decreto 42.820, de 16.12.1957, e na Resolução 3.222, de 29.07.2004, que pode ser alimentada com recursos resultantes da conversão de moeda nacional auferida no País em decorrência de suas atividades.
2. Nos contratos de câmbio celebrados para fins de transferência ao exterior de receitas auferidas no País pelos transportadores residentes, domiciliados ou com sede no exterior é facultada a retenção transitória de valores estimados para futura utilização no pagamento de despesas incorridas no País.
3. Os contratos de câmbio tratados no item anterior são liquidados pelo valor integralmente contratado e de forma pronta, podendo ocorrer o envio de ordem de pagamento ao exterior por valor inferior ao do contrato de câmbio correspondente e a diferença servir para, no prazo de noventa dias, contados da

data da contratação do câmbio, ser empregada no pagamento das despesas incorridas no País pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, devendo, quando do pagamento de tais despesas, ser celebrados os respectivos contratos de câmbio na forma da regulamentação em vigor.

4. Para fins de apuração dos valores em moeda estrangeira referentes às despesas incorridas no País tratadas no item anterior, a critério das partes, pode ser utilizada qualquer taxa de câmbio que esteja entre as taxas mínima e máxima disponíveis no Sisbacen, no período referente à permanência do veículo transportador em território nacional.

5. Caso o valor estimado para o custeio de que trata o item 2 anterior tenha sido superior ao efetivamente despendido no Brasil, deve ser enviada nova ordem de pagamento ao exterior com o valor não utilizado no País, observado o prazo de noventa dias acima referido.

6. É vedada a existência de saldos negativos na conta de que trata o item 1 e para os valores retidos de que trata o item 2.

Conforme conclui a Solução de Consulta nº 59/2009-SRRF/8ª RF/Disit, não é mais permitido pelo RMCCI que o transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior efetue pagamento de transporte internacional diretamente em moeda **nacional**. Para tanto é necessária a transferência mediante conversão de recursos transferidos do exterior, em moeda estrangeira, por contrato de câmbio, ou então proveniente de conta em moeda estrangeira no País, titulada pelo transportador, obedecendo, nesse caso, a sistemática estabelecida pela Seção 9 do Capítulo 14 do RMCCI.

Ou seja, mesmo que o representante de transportador estrangeiro tenha sob sua guarda recursos de titularidade do seu representado, oriundos de receitas auferidas em razão do transporte internacional realizado a residente, domiciliado ou com sede no País, o pagamento realizado utilizando tais recursos, diretamente ao prestador de serviços brasileiro sem transitar por conta, em moeda nacional ou estrangeira, titulada pelo transportador estrangeiro, não é válido para fins de reconhecimento da não-incidência em pauta.

No presente caso, analisando os documentos juntados aos autos, entendo que a recorrente não conseguiu comprovar o ingresso de divisas e, tampouco, o nexos 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.

A recorrente não trouxe na manifestação de inconformidade ou em sede de recurso voluntário documentos que comprovem o vínculo jurídico ou notas fiscais com as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior para as quais teria prestado serviços, bem como, contratos de câmbio relativos aos respectivos pagamentos não se podendo acatar as alegações efetuadas de forma genérica pela recorrente, desprovidas de comprovação.

Em sede de restituição/ressarcimento/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I. Ou seja, é o contribuinte que toma a iniciativa de viabilizar seu direito à compensação, mediante a apresentação da PERDCOMP, de tal sorte que, se a RFB resiste à pretensão do interessado, não homologando a compensação, incumbe a ele, o contribuinte, na qualidade de autor, demonstrar seu direito.

No que tange à reclamação pela ausência de diligências, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que a sua realização deve ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando esta entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção. Portanto, a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."(grifos meus)

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges