



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

Processo n° 10845.901874/2010-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-006.087 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2019
Matéria Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS
Recorrente TECSIDER TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2004 a 30/11/2004

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 6º DA LEI Nº 10.833/2003.

Para fruição da isenção prevista ni inciso II do artigo 6º da lei nº 10.833/2003, dois requisitos ou condições são necessários: que o tomador do serviço seja residente ou domiciliado no exterior e que o pagamento por tais serviços representem efetivo ingresso de divisas no território nacional.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. INTERMEDIACÃO POR REPRESENTANTE NO TERRITÓRIO NACIONAL.

Não é óbice á fruição da isenção prevista no inciso II do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 a existência de intermediário, atuando como mero representante do tomador de serviço, pois como mandatário, não atua em nome próprio, e sim do mandante, no caso, o tomador de serviço domiciliado no exterior.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS/CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO. ÔNUS DA PROVA

Tendo a recorrente apresentado Declaração de Compensação onde apresenta um crédito a seu favor, como direito constituído á época da transmissão da DCOMP, cabe ela, recorrente, o ônus da prova dos fatos e documentos constitutivos do seu direito á isenção prevista no inciso II do artigo 6º da lei nº 10.833/2003, em respeito ao corolário jurídico estabelecido no artigo 373 do Código de Processo Civil quanto ao ônus da prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

assinado digitalmente

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

Assinado digitalmente

Ari Vendramini Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semírfamis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Trata-se de processo formalizado para o tratamento manual da Declaração de Compensação – DCOMP, de nº 01198.46781.160107.1.3.04-3830, onde se declara a compensação de saldo de pagamento indevido ou maior de COFINS no valor de R\$ 7.822,74 (o valor do pagamento total é de R\$ 19.034,93, efetivado em 15/12/2004), com débitos da própria COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP.

2 Em análise eletrônica da DCOMP transmitida, a unidade de origem (DRF/SANTOS/SP) emitiu o Despacho Decisório nº de rastreamento 880573072 (fls. 8 dos autos digitais), não homologando a compensação, contra o qual a recorrente apresenta suas razões de irresignação, chegando até este CARF.

3. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adotamos o relatório do Acórdão da DRJ/CAMPINAS :

O sujeito passivo em referência manifesta sua inconformidade contra a decisão • que não homologou a compensação declarada na Dcomp nº 01198.46781.160107.1.3.04-3830, por meio da qual pretendia extinguir um débito de R\$ 61.323,32, referente ao PIS e à Cofins concernentes a "Dez. 2006". O crédito que alega possuir tem origem em DARF utilizado para pagamento de COFINS relativo ao período de apuração 30/11/2004.

O Despacho Decisório atacado foi emitido com base na seguinte constatação:

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 saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Irresignado com a decisão da DRF, o contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade.

Inicialmente, alega que presta serviços a armadores estrangeiros, os quais atuam no território nacional auxiliados por empresas brasileiras expressamente nomeadas como seus representantes. "O pagamento destes 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 as despesas assumidas com a passagem de seus navios por águas e portos nacionais".

Informa que, no caso concreto, os armadores são intermediados pelos representantes no Brasil. No entanto, esta situação não descaracteriza a situação, posto que a atividade desempenhada pelo representante é desenvolvida a favor de empresa estrangeira.

Defende que é suficiente para afastar a incidência tributária o nexo causal entre o serviço prestado a pessoa jurídica domiciliada no exterior e a entrada da divisa, assim entendida como pagamento efetuado pela empresa estrangeira por meio de seus representantes ou dedução das despesas auferidas por ela.

Apresenta explicações sobre o DARF informado na Dcomp e a parcela correspondente aos serviços em questão.

Comunica 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) aquela atividade desenvolvida pelos armadores estrangeiros em águas nacionais", complementando que os documentos pertinentes encontram-se à disposição do Fisco para conferência.

Relatei.

4. Decidindo a matéria impugnada, a DRJ/CAMPINAS exarou o Acórdão de nº 05.36.795 – 7ª Turma, aqui combatido, que assim restou ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

• Período de apuração: 01/11/2004 a 30/11/2004

ARMADOR ESTRANGEIRO. Não incide a Cofins sobre serviços prestados a pessoa domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

PROVAS. O manifestante tem o ônus de demonstrar seu direito creditório para que este seja reconhecido pela autoridade julgadora. A mera alegação

de que os documentos pertinentes estariam à disposição do Fisco não é suficiente para gerar a dívida motivadora de diligência fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5. Inconformado com tal decisão, o requerente apresentou Recurso Voluntário, onde traz, como razões de defesa, os seguintes argumentos :

- ORIGEM DO CRÉDITO

- A Recorrente tem como objeto social a prestação de serviços de praticagem do porto localizado em Santos-SP. Assim, os pagamentos realizados em favor da Recorrente, são realizados por essas empresas brasileiras (agentes ou representantes), mas por conta da função assumida de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Apesar de pagos por representantes brasileiros, os pagamentos são suportados pela empresa estrangeira que, de acordo com o que a legislação brasileira lhes exige, remete previamente ao país divisas, via BACEN, suficientes para fazer frente às despesas assumidas. Conseqüentemente, as contribuições para o Pis/Pasep e Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

- Desta forma, a Recorrente tendo recolhido indevidamente aquelas exações relativas a Cofins, do período não prescrito e, após seguir rigorosamente as orientações normativas e cumprir todas as formalidades exigidas pela Receita Federal do Brasil, requereu administrativamente a restituição de tais créditos e efetuou Compensações via sistema "Per/Dcomp". Por todo o exposto, causa estranheza a Receita Federal do Brasil, alegar que a Interessada incorreu em fraude ou com má-fé, por tentar gozar de um benefício constante no ordenamento jurídico e com reiteradas decisões favoráveis já proferidas pela própria Receita Federal e pelos Tribunais Federais.

- DO RECENTE JULGADO DO EGRÉGIO TRIBUNAL REGIONAL DA 1ª REGIÃO SOBRE A NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

- Em 26 de julho do ano corrente houve julgamento dos Embargos Infringentes no 2001.37.00.000133-9/MA interposto por um prestador de serviços, o qual foi dado provimento por unanimidade, nos termos do voto da Relatora, a Sra. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, a qual passa-se a discorrer, resumidamente:

"(...) Não obstante o entendimento consignado no voto condutor do acórdão, a mens legis, intenção normativa, não se limitou simplesmente ao favorecimento das exportações, mas sim ao ingresso de divisas, visando, inclusive, evitar que sejam as exportações oneradas por tributos na origem, em obediência ao princípio internacional de que a incidência de tributos deve se dar no destino, para não haver a exportação de tributos. (...) As regras tributárias que dispõem sobre a isenção devem ser interpretadas literalmente, consoante a regra no art. 111, inciso II, do CTN, e, assim, apesar de constar a regra de isenção em legislação que trata do tema importação/exportação (Lei 10.865/2004), assim como constar expressamente para o exterior no inciso I e fim específico de exportação no inciso III do art. 60, inciso II prevê como requisitos à exportação unicamente que os serviços sejam prestados para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Não pode o exegeta ampliar os pré-requisitos à isenção, sob pena até mesmo de tornar a regra inócua (...)." Ora, resta claro, que a utilização de agente ou representante do transportador estrangeiro como intermediário para a realização do serviço de praticagem não tem o condão de afastar a regra da isenção, uma vez que o destinatário final do serviço é a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, não o intermediário."

Na mesma decisão dos Embargos Infringentes no 2001.37.00.000133-9/MA, a Ilustre Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso entende que:

"(...) O fato de que o serviço deve ser pago em moeda nacional não desconstituiu a prestação de serviços à pessoa física ou jurídica residente no exterior, pois configurada a entrada de divisas pelo pagamento do serviço prestado. Por determinação legal o pagamento de serviço realizado no País não pode se dar por moeda estrangeira, mas sim pelo correspondente em

moeda nacional. (...) A isenção não tem a abrangência pretendida pela embargante na inicial pois não se aplica a todo e qualquer serviço que presta, mas tão somente àqueles comprovadamente prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, a ser, in casu, apurado em liquidação de sentença. (...)."

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 Impugnante (enquanto fornecedora de serviços) àquela atividade desenvolvida pelos armadores estrangeiros em águas nacionais.

Ainda, nos Embargos Infringentes no 2001.37.00.000133-9/MA, em voto vogal, o Ilustre Desembargador Federal Souza Prudente, que:

"(...) E, por fim, também registro aqui o outro argumento que deve ser destacado, posto pela embargante, no sentido de que a própria Secretaria da Receita Federal já consolidou a orientação de que os serviços de praticagem, prestados a armadores estrangeiros, estão compreendidos na isenção contemplada no art. 14, III, da MP 2.158/01, e no art. 60, II, da Lei 10.833/03, com a redação dada pela Lei 10.865/04. Convicto, portanto, do acerto desta argumentação, acompanho a conclusão do voto da eminente relatora para prestigiar o inteiro teor do voto vencido, e, no caso, portanto, dou provimento aos embargos infringentes."

Em 27 de dezembro de 2012, houve julgamento do Recurso Especial no 1.268.345-MA, Relator Ministro Herman Benjamin com a seguinte ementa:

RECURSO ESPECIAL No 1.268.345 - MA (2011/0174696-6)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : SERVPRAT SERVICOS DE PRATICAGEM DA BAIÁ DE SÃO MARCOS LTDA

ADVOGADO : MOACIR ANTÔNIO MACHADO DA SILVA E OUTRO(S)

EMENTA : TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE PRATICAGEM. COFINS. ART. 60, II, DA LEI 10.833/2003. BENEFÍCIO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

1. Discute-se a incidência da Cofins sobre receitas relativas ao serviço de praticagem (auxílio ao comandante da embarcação que se aproxima do porto, considerando as peculiaridades locais que dificultem a livre e segura movimentação).

2. Não se está a questionar a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação, prevista no art. 149, § 20, I, da CF, até porque isso extrapola os limites do Recurso Especial.

3. O debate restringe-se ao art. 60, II, da Lei 10.833/2003, especificamente quanto ao atendimento aos dois requisitos legais para afastamento da tributação sobre as receitas relativas à prestação do serviço, quais sejam: a) prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior; e b) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

4. Ao julgar os Embargos Infringentes, o TRF manifestou-se claramente no sentido de que o serviço é prestado a pessoa domiciliada no exterior, afastando o que se aferiu no julgamento da Apelação. Não há como rever esse fato em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

5. Como o tomador do serviço está no exterior, é evidente que o preço será, de alguma forma, por ele suportado, ainda que indiretamente. Também é certo que, tendo sido o pagamento ao prestador realizado em moeda nacional, haverá ingresso de dinheiro estrangeiro, com subsequente conversão cambial.

6. Assim, como reconheceu o TRF ao julgar os Embargos Infringentes, preenche-se também o segundo requisito para reconhecimento do benefício isentivo.

7. Recurso Especial não provido. “

- DO DIREITO A NÃO-INCIDÊNCIA E DA RESTITUIÇÃO DO PIS/PASEP E COFINS

- A Contribuinte, ora Recorrente, 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.

- os atos legais citados deram explícito tratamento mais benéfico às receitas relativas à prestação de serviços destinados à pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior geradoras de ingresso de divisas.

- Como se vê, a legislação federal acabou por desconsiderar o local de realização do serviço, privilegiando, como critérios identificadores da exportação imunizada, a localização além-fronteira do tomador e a entrada de divisas no país. Porém, como se restou demonstrado, em momento algum o legislador se preocupou em elencar qualquer tipo ou modo de serviço prestado, pois a finalidade da imunidade é o incentivo a exportação. Assim, ainda que uma prestação tenha início, desenvolvimento e conclusão exclusivamente em território brasileiro, e aqui se verificar o seu resultado, esta pode vir a ser considerada, para efeitos de PIS e da ICOFINS, como exportação de serviços, bastando, para tanto, que (i) essa atividade tenha sido desenvolvida em favor de terceiro não residente e que (ii) sua contraprestação acarrete a entrada de divisas no país.

A – DO TOMADOR DE SERVIÇO RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR

- Os contratos são efetivados mediante a interposição de agente ou representante no Brasil do transportador estrangeiro. Porém, resta claro que o fato do pagamento ser feito por representante no Brasil, daquela pessoa jurídica (armador estrangeiro), em reais, não descaracteriza, por si só, para efeitos de não-incidência do Pis/Pasep e da COFINS. Corroborando com esse entendimento, temos a Solução de Consulta no 217 - SRRF/9a RF /DISIT em 04 de junho de 2009, processo sob o no 13964.000179/2009-03, assim dispondo:

"(...) Como se observou a própria Disit, a intervenção de representante do transportador estrangeiro no País encontra-se expressamente prevista em toda a regulamentação atinente às operações de mercado de câmbio relativas ao transporte internacional constantes das Circulares Bacen no 3.280, de 2005, e alterações posteriores." Com efeito, sob a ótica do Direito Internacional, se validamente figurarem como contratantes o agente marítimo brasileiro e o transportador estrangeiro, e se o representante no Brasil do transportador estrangeiro, ao viabilizar negócios entre o agente marítimo e o transportador estrangeiro, de posse de instrumento de procuração que atenda aos preceitos legais, agir na condição de mero mandatário do transportador estrangeiro, persiste incólume à relação jurídica entre a interessada e o

transportador, vez que o mandatário não age em nome próprio, mas em nome o por conta do mandante.

Dispõe o art. 653, do Novo Código Civil: "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".

- Ainda, na mesma Solução de Consulta da no 217 da própria Recorrente, dispõe que: "Destarte, desde que o representante no País haja como mero mandatário persiste o vínculo entre o transportador estrangeiro e o agente marítimo brasileiro, preenchendo-se o primeiro requisito para a fruição do aludido benefício".

B – O PAGAMENTO DEVE REPRESENTAR INGRESSO DE DIVISAS

- No que concerne ao segundo requisito disposto para a configuração de uma prestação de serviço como exportação - entrada de divisas - a situação em estudo merece a mesma conclusão exposta acima.

- O pagamento das despesas incorridas no País suportadas pelo transportador estrangeiro está previsto no item 5, da Seção 2, do Capítulo 9 do RMCCI, são os seguintes:

"5. As despesas incorridas no País por transportador estrangeiro residente, domiciliado ou com sede no exterior devem ser objeto de:

a) regular ingresso de moeda estrangeira;

b) débito em moeda nacional titulada pela transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, mantida na forma da regulamentação em vigor;

c) utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata a seção 9 do capítulo 14".

Assim, ainda que o preço dos serviços seja pago à Recorrente por empresa nacional, representante do armador estrangeiro, é este último, na qualidade de real tomador dos serviços, quem arca com tal encargo, enviando previamente ao país divisas suficientes à sua quitação.

- O custeio dos serviços prestados pela Recorrente, portanto, tem imediata relação com o ingresso de divisas no país. O fato de o preço ser pago em moeda nacional não desabona a condição de imunidade da receita da Recorrente, pois o que importa é o efetivo ingresso de divisas. Os agentes nacionais dos armadores estrangeiros atuam como meros repassadores de recursos do exterior. Assim o são por imposição das leis brasileiras, que também prescrevem a utilização desse elo para a remessa da receita de fretes contratados com residentes aos armadores no exterior. A fim de esclarecer a efetividade do ingresso de divisas nas circunstâncias que envolvem a situação apresentada pela Recorrente, faz-se necessário analisar as normas emanadas pela autoridade monetária do País, consubstanciadas no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), instituído pela Circular Bacen no 3493, de 24 de março de 2010, e alterações posteriores.

C – DOS NORMATIVOS DO BANCO CENTRAL DO BRASIL APLICÁVEIS AO CASO

*- O Banco Central do Brasil acompanha a atividade dos armadores estrangeiros no país mediante rígido controle das divisas que entram e das divisas que saem do Brasil, as primeiras para pagamento dos fornecedores brasileiros, as segundas relativas ao frete contratado por nacionais. Até recentemente, era a Carta-Circular no 2.297, de 08 de julho de 1992, com suas posteriores alterações, que disciplinava as transferências de valores pertinentes ao transporte marítimo internacional. Em 30 de julho do corrente ano as normas anteriores foram revogadas e consolidadas na Circular no 3.249, que divulgou o Regulamento sobre Frete Internacional, o qual integra a Consolidação das Normas Cambiais (CNC) do BACEN (Capítulo 7). A Circular no 3.249/04 manteve as linhas gerais do tratamento que era dado às operações dos armadores estrangeiros até então e recentemente, está regida Pela Circular no 3493, de 24 de março de 2010, a qual manteve as mesmas linhas no que se refere ao caso em tela. **Os normativos do BACEN estipulam***

que todo armador estrangeiro que atue no Brasil deve ter representante constituído no país, sobre o qual recairá a responsabilidade pela comprovação dos resultados da atividade de transporte marítimo realizada por aquele. Em suma, as divisas remetidas ao país para pagamento das despesas decorrentes do serviço de transporte marítimo serão destinadas ao representante do armador estrangeiro, que fica obrigado a comprovar o destino dado a tais valores e manter o registro dessas operações. O representante nacional do transportador estrangeiro é também quem recolhe das empresas nacionais contratantes do serviço de transporte o frete cobrado, remetendo-o ao exterior mediante o fechamento de contratos de câmbio com as instituições autorizadas para tal mister pelo próprio BACEN. Assim, nas transferências do exterior e para o exterior relacionadas aos serviços de transporte marítimo internacional haverá sempre uma empresa brasileira atuando como intermediária do armador estrangeiro. Tal fato só se dá por expressa imposição das normas cambiais, que não desnaturam a operação, a qual continua adstrita a receitas e despesas de entidade não domiciliada no país (armador estrangeiro).

De fato, a Circular no 3.493/2010 estipula 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. Observa-se que, em se tratando de armador estrangeiro, a remessa ao exterior da receita da sua atividade só pode ser operacionalizada por meio de agentes ou representantes. Não há pagamento direto ao exterior. Portanto, as despesas havidas com o exercício daquelas atividades no Brasil, entre as quais as relativas a serviços prestados por empresas nacionais, como a Recorrente, a armadores estrangeiros, são sempre suportadas por divisas oriundas no exterior, internadas sob controle do BACEN, havendo comprovação válida de tais fatos em poder das entidades envolvidas com a operação.

- DA COMPROVAÇÃO DO INGRESSO DE DIVISAS

- Argumenta a Secretaria Receita Federal que:

"(...)a prestadora dos serviços seja signatária de contrato de direito provado com a pessoa jurídica (armador estrangeiro) 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 e da COFINS".

- Ora, a Recorrente que está pretendendo a não-incidência do Pis/Pasep e Cofins sobre receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, é apenas uma prestadora de serviço do agente/representante nacional do armador estrangeiro, apenas manobram os navios. Assim, causa tamanha indignação, a exigência de tais documentos, vez que o contrato de representação é feito entre o agente/representante e o armador estrangeiro, sendo que apenas estes podem suprir tal exigência, por não ter a Recorrente qualquer vínculo entre essa relação. Novamente, razão não assiste a Recorrida uma vez que ficou exaustivamente demonstrado no presente Recurso, através da citação nas normas emanadas pelo Bacen. Ressalta-se novamente a condição do Recorrente de mero prestador de serviços ao agente/representante nacional. Assim, frisa que todas as exigências referentes à comprovação do ingresso de divisas devem ficar a cargo do agente-representante nacional, visto que é este quem recebe as receitas do transportador estrangeiro. Assim, quem pode comprovar o regular ingresso de divisas, além do agente/representante nacional, é o Banco Central.

- Portanto, restam claro o abuso e a ilegalidade por parte da Recorrida, em obrigar a Recorrente a apresentar tais documentos que não estão previstos em lei, apenas como uma forma desenfreada de arrecadar mais receitas aos cofres públicos.

- DO PEDIDO

- Por todo o exposto, a Recorrente é mera prestadora de serviços, recebe o dinheiro pelos serviços prestados através do representante do armador estrangeiro que se encontra em solo brasileiro. Assim, não possui contratos de câmbio, e sim, notas fiscais pormenorizadas que permitem correlacionar e identificar os serviços prestados nos navios estrangeiros. Resta claro que a intenção do legislador foi beneficiar a exportação de serviços de forma ampla, sem distinguir o tipo de serviço executado. Em nenhum momento o legislador cita a obrigatoriedade de apresentação de contrato de câmbio ou qualquer outro documento. Quem "criou" essa exigência foi a Secretaria da Receita Federal do Brasil, como forma de impedir que o prestador de serviços requeira tais créditos. Assim, resta outra inconformidade na decisão exarada. Diante dos argumentos acima aludidos, temos que a r. decisão deva ser reformada, dando provimento ao presente recurso, cancelando o procedimento administrativo a fim de reconhecer que o valor do crédito devido, bem como homologar a compensação já declarada.

6. Os autos vieram a mim distribuídos para relatar..

É o relatório

Voto

Conselheiro Ari Vendramini

7. Trata-se da isenção concedida á COFINS incidente sobre receita de exportação de serviços, conforme artigo 6º, inciso II da Lei nº 10.833/2003 e artigo 14, inciso III da MP nº 2.158-35/2001, que estão assim redigidos :

- Lei nº 10.833/2003 :

Art. 6º—A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º—Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º—A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º—poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º—O disposto nos §§ 1º-e 2º—aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º-e 9º—do art. 3º.

§ 4º—O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

- Medida Provisória nº 2.158-35/2001 :

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º-de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro-REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII -de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 1º—São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.

§ 2º—As isenções previstas no **caput** e no § 1º—não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II – revogado pela Lei nº 11.508/2007

III-a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

8. Portanto, o texto legal estabelece duas condições para que tal receita seja isenta 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.

9. O artigo 111 do Código Tributário Nacional exige que a interpretação de normas legais isentivas sejam interpretadas literalmente, não sendo permitido ao julgador ampliar tais limites ao interpretar tal legislação.

10. Neste diapasão, deve-se observar, no caso presente, se as condições exigidas pela legislação estão satisfeitas, e devidamente comprovadas, para que se reconheça o direito isencional.

- A QUESTÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR – DEFINIÇÃO E INTERMEDIÇÃO POR REPRESENTANTE LEGAL.

11. A primeira condição já foi exaustivamente analisada pela Administração Tributária, na figura da Secretaria da Receita Federal, pela Solução de Consulta COSIT nº 346/2017, além de esclarecer a definição do termo “exportação de serviços” para interpretação da citada legislação, no Parecer Normativo COSIT nº 1/2018.

12. O citado Parecer Normativo COSIT nº 1/2018 definiu bem o problema que se enfrenta quando se tenta conceituar “exportação de serviços” :

O conceito de exportação é incontroverso se atinente à movimentação de bens físicos (produtos ou mercadorias) que transitam pelas fronteiras de um país. O mesmo não acontece se a operação envolve serviços e o dispositivo legal que adota tal expressão sem delimitar-lhe o alcance estatui norma aberta, posto que a exportação de serviços per se equivale a um conceito jurídico indeterminado.² Não existe na doutrina ou na jurisprudência um consenso sobre o que seria exportação de serviços. Por outro lado, o legislador tributário nacional se omite quanto ao tema, limita-se a prever a incidência, a não incidência ou a desoneração das operações que envolvem o comércio internacional de serviços, geralmente sem oferecer ao aplicador/intérprete da norma parâmetros que orientem sua subsunção aos casos concretos da vida econômica. O problema não é exclusivo do direito brasileiro e tem sido enfrentado de modo variado pelo legislador estrangeiro que, pragmático, busca evitar o uso do termo exportação (e também importação) ao tratar da tributação de operações que envolvam serviços, pautando a matéria tributária relacionada às operações de comércio internacional ora por meio da

prescrição de normas gerais ou específicas que permitam determinar3 o local onde se dá a prestação de serviços, ora pela definição do regime de imposição tributária a ser aplicado conforme a localização do prestador ou do tomador do serviço.

Levando-se em conta a intenção do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno, pode-se propor, para fim de interpretação da legislação tributária, o seguinte conceito de exportação de serviços, ressalvada disposição legal em contrário:

Exportação de serviços é a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios aqui disponíveis, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado.

13. O Superior Tribunal de Justiça também já enfrentou o tema da primeira condição no REsp nº 1.268.345-MA (2011/0174696-6) de lavra do Ministro Herman Benjamin.

14. Em apertada síntese, o que se conclui da leitura de tais textos citados é 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., e também porque o destinatário final do serviço é a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, não o intermediário.

15. Citamos trechos destes atos :

- REsp nº 1.268.345 – MA :

- CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS INFRINGENTES. LEI 9.715/1998. APLICABILIDADE. ANTERIORIDADE MITIGADA. CONTAGEM A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA PRIMEIRA MEDIDA PROVISÓRIA (MP 1.212/1995). SÚMULA 343 DO STF. INAPLICABILIDADE.

I. A Lei 9.537/1997 definiu como prático o aquaviário não-tripulante que presta serviços de praticagem embarcado, sendo que o serviço de praticagem consiste no conjunto de atividades profissionais de assessoria ao Comandante requeridas por força de peculiaridades locais que dificultem a livre e segura movimentação da embarcação (art. 2º, XV, e art. 12 da Lei 9.537/1997).

II. A mens legis da isenção da COFINS, determinada no art. 6º, II, da Lei 10.833/2003 (redação dada pela Lei 10.865/2004), não se limitou simplesmente ao favorecimento das exportações, mas sim ao ingresso de divisas, visando, inclusive, evitar que as exportações sejam oneradas por tributos na origem, em obediência ao princípio de que a incidência de tributos deve ocorrer no destino, para não haver exportação de tributos.

III. Tal concepção foi erigida à condição de imunidade constitucional (art. 149, § 2º, I, da CF/1988), estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada na compreensão conceitual (REsp.1059041/RS) – AGTAG 2009.01.00.023749-8/MG, 7ª Turma do TRF1, Relator Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 de 18/09/2009, p.374.

IV. As regras tributárias que dispõem sobre isenção devem ser interpretadas literalmente (art. 111, II, do CTN). Assim, apesar de constar a regra de

isenção em legislação que trata do tema importação/exportação (Lei 10.865/2004), assim como constar expressamente a exportação nos incisos I e III do art. 6º da Lei 10.833/2003, o inciso II prevê como requisitos à isenção requerida, unicamente, que os serviços sejam prestados para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Não pode o exegeta ampliar os pré-requisitos à isenção, sob pena de tornar a regra inócua. A utilização de agente ou representante do transportador estrangeiro como intermediário para a realização do serviço de praticagem não tem o condão de afastar a regra de isenção, uma vez que o destinatário final do serviço é a pessoa física ou jurídica residente no exterior, não o intermediário.

V. O fato de que o serviço deve ser pago em moeda nacional não desconstitui a prestação de serviços à pessoa física ou jurídica residente no exterior, pois configurada a entrada de divisas pelo pagamento do serviço prestado. Por determinação legal o pagamento de serviço realizado no País não pode se dar por moeda estrangeira, mas sim pelo correspondente em moeda nacional.

VI. A COFINS não incide sobre receitas decorrentes de serviços de praticagem prestados para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, nos termos do art. 6º, II, da Lei 10.833/2003.

Embargos infringentes a que se dá provimento, para prevalecer o voto vencido.

(grifos nossos)

- O debate restringe-se ao art. 6º, II, da Lei 10.833/2003, antes transcrito, especificamente quanto ao atendimento aos dois requisitos legais para afastamento da tributação sobre as receitas relativas à prestação do serviço, quais sejam: a) prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior; e b) cujo pagamento represente ingresso de divisas (a redação anterior referia-se a pagamento em moeda conversível). (... ..) Quanto ao segundo requisito para o benefício fiscal, é incontroverso que o prestador do serviço de praticagem recebe o preço em moeda nacional, pago pelo agente ou representante do transportador estrangeiro.

- Solução de Consulta COSIT nº 346/2017 :

- NÃO-INCIDÊNCIA. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE DE MERA INTERMEDIÇÃO ENTRE A PRESTADORA DOS SERVIÇOS E A PESSOA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. EFETIVIDADE DO INGRESSO DE DIVISAS.

A existência de terceira pessoa, desde que agindo como mera mandatária, ou seja, cuja atuação não seja em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante estrangeiro, entre a pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior e a prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica negocial exigida para enquadramento nos arts. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e 14, inciso III, da MP 2.158-35, de 2001, para o fim de reconhecimento da não-incidência/isenção da Cofins.

- DOS FATOS : A Consulente, conforme atesta o seu contrato social, é empresa prestadora de serviços que atua no Porto localizado em Vitória - ES, desenvolvendo todas as operações de embarque e desembarque de

produtos, transporte, manuseio e armazenamento de materiais e equipamentos; enchimento e esvaziamento de containeres; desembarço aduaneiro, carregamento e descarregamento de equipamentos, dentre outras atividades.

Ocorre que dentre as atividades desenvolvidas está a prestação de serviços para armadores estrangeiros, como operador portuário, agenciamento, suporte com a documentação exigida no país, auxílio logístico, transporte, armazenagem, embarque e desembarque de mercadorias, praticagem, etc. Ademais, a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, contrata um representante comercial no Brasil, Esse representante contrata diversos prestadores de serviços, dentre eles a Consulente.

A presente Consulta se refere justamente sobre a exigibilidade da Contribuição ao PIS e a COFINS, sobre as receitas auferidas pela Consulente quando da prestação de serviços para esses importadores estrangeiros. A Consulente, dentre suas atividades, presta serviços, mesmo que de forma indireta a pessoa jurídica domiciliada no exterior. Cabe a isenção descrita na forma das leis acima mencionadas?

- 8. Cumpre iniciar a análise examinando a primeira condição, a exigência legal de que o tomador de serviço seja residente ou domiciliado no exterior.

9. A situação descrita na petição envolve contratos de prestação de serviços firmados entre pessoa jurídica domiciliada no Brasil e pessoa jurídica tomadora residente ou domiciliada no exterior. Até esse ponto, não restariam muitas dúvidas quanto ao atendimento da primeira condição legalmente imposta. No entanto, tais contratos são efetivados mediante a interposição de agente ou representante no Brasil da empresa estrangeira.

16. Portanto, no caso em exame, afirma a recorrente que é contratada de empresa representante do tomador de serviço, domiciliado no exterior, e, por consequência, presta serviço ao armador domiciliado no exterior.

17. Em tese, está cumprido o primeiro requisito para fruição da isenção, desde que a recorrente comprove, por documentos hábeis, tal prestação serviço, seu vínculo jurídico com a representante do tomador de serviço, a forma como recebe os valores referentes a tal prestação de serviços, as Notas Fiscais de Serviço emitidas devidamente conciliadas em sua escrita contábil, caracterizando a receita sujeita á isenção da COFINS e, por fim, a demonstração detalhada dos valores que deram origem ao crédito pleiteado na Declaração de Compensação.

- A QUESTÃO DO EFETIVO INGRESSO DE DIVISAS

18. Mais delicada é a questão do efetivo ingresso de divisas no território nacional, pois que sujeita ao controle da autoridade monetária nacional, o Banco Central do Brasil, que dispõe de várias regras para que se efetive o ingresso de tais valores, com objetivo de estabelecer vários controles, desde o controle do capital que adentra o território nacional, vindo do exterior, com a sempre premente preocupação de que sejam devidamente comprovadas as suas origens, evitando-se a fuga de divisas internacional, até o controle da balança comercial nacional, em função do balanço entre as exportações e importações, passando pro um rígido controle e mapeamento da origem e destino de tais valores.

19. Por envolver o delicado tecido das relações internacionais, o Banco Central do Brasil estabeleceu normas rígidas e que acompanham os controles que se estabelecem a nível internacional.

20. Por sua clareza no descrever e analisar tais controles para o caso em exame,

transcrevemos o texto da Solução de Consulta COSIT nº 346/2017, da Secretaria da Receita Federal, que adotamos neste voto, para elucidar a questão (esclarecemos que a Circular BACEN nº 3.691, de 2013 foi objeto de diversas atualizações – Circular BCB 3.702/2014; Circular BCB 3.750/2015, Circular BCB 3752/2015, Circular 3.766/2015, Circular 3811/2016; Circular BCB 3813/2016; Circular BCB 3825/2017; Circular BCB 3829/2017; Circular BCB 3845/2017; Circular BCB 3914/2018; Circular BCB 3918/2018):

14. Passa-se, assim, ao exame da segunda condição, a exigência legal de que o pagamento represente ingresso de divisas no País.

15. A verificação de atendimento da segunda condição estabelecida para o gozo do benefício da não incidência/isenção das contribuições requer uma análise minuciosa das formas disponíveis para efetivação dos pagamentos decorrentes da prestação de serviços objeto desta consulta, confrontando-se tais formas com as possibilidades oferecidas no dinâmico universo negocial.

16. Não é difícil vislumbrar o que pretende a norma exonerativa: incentivar aquelas operações de prestação de serviços a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior que possam, de forma eficaz, reforçar as divisas nacionais. Tais operações são somente aquelas cujo pagamento represente efetivo ingresso de divisas, e, por conseqüência, capazes de repercutir sobre as Transações Correntes do Balanço de Pagamentos do País.

17. A fim de esclarecer a efetividade do ingresso de divisas nas circunstâncias que envolvem a situação apresentada pela consulente, recorre-se às normas emanadas pela autoridade monetária do País, ora consubstanciadas na Circular BACEN nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, que, a partir de 3 de fevereiro de 2014, data de sua entrada em vigor, passou a regulamentar a Resolução nº 3.568, de 29 de maio de 2008, revogando o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), instituído pela Circular Bacen nº 3.280, de 09 de março de 2005.

18. Dos autos de consulta, não é possível identificar qual é o método de pagamento empregado pelo armador estrangeiro para transferir valores à empresa nacional que contrata a consulente.

19. Por isso, cumpre examinar os mecanismos de que dispõe o armador estrangeiro para efetuar o pagamento dos serviços em pauta, nos termos da Circular BACEN nº 3.691, de 2013.

20. Dispõe a Circular BACEN nº 3.691, de 2013, no Título IV, Capítulo III – Disposições Complementares às Transferências Financeiras Relacionadas ou Não a Operações Comerciais, em relação às obrigações do agente e representante do transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior:

Art. 119. Além das informações previstas na regulamentação cambial, as seguintes pessoas físicas e jurídicas devem fornecer ao Banco Central do Brasil, na forma e nas condições por ele estabelecidas, informações relacionadas aos pagamentos e recebimentos referentes às suas atividades:

I - transportadores, seus agentes ou representantes, bem como empresas que operam o transporte internacional de passageiros, bagagens e cargas;

II - sociedades seguradoras, resseguradores locais, resseguradores admitidos e corretoras de resseguro.

21. *Mais adiante, no Título VII, Capítulo IX – Contas dos Transportadores Residentes, Domiciliados ou com Sede no Exterior, a Circular nº 3.691, de 2013, trata da operacionalização para pagamento das despesas incorridas no País pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, da seguinte forma:*

Art. 206. 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 nº 42.820, de 1957, e na Resolução nº 3.222, de 29 de julho de 2004, que pode ser alimentada com recursos resultantes da conversão de moeda nacional auferida no País em decorrência de suas atividades.

*Art. 207. 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.***

*§ 1º Os contratos de câmbio tratados no **caput** 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.*

§ 2º Para fins de apuração dos valores em moeda estrangeira referentes às despesas incorridas no País tratadas no § 1º, 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.

*§ 3º Caso o valor estimado para o custeio de que trata o **caput** 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 referido no § 1º.*

Art. 208. É vedada a existência de saldos negativos na conta de que trata o art. 206 e para os valores retidos de que trata o art. 207.

(grifou-se)

22. *Ainda que a conta em moeda estrangeira seja alimentada com recursos provenientes da conversão de moeda nacional auferida no País em decorrência das atividades do transportador estrangeiro e, a partir dessa conta, tais recursos sejam utilizados para o pagamento de despesas incorridas no País, consideram-se atendidos os dispositivos da legislação aplicada à Contribuição para o PIS/Pasep PIS/Pasep e à Cofins que reconhecem a isenção/não incidência na hipótese de receitas decorrentes de operações de prestação de serviços para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.*

23. *Cabe observar que se deve analisar essa sistemática de retenção transitória pela natureza dos recursos retidos de titularidade do transportador estrangeiro que, a princípio, seriam remetidos ao exterior (inclusive integrando o contrato de câmbio para transferência ao exterior, que se celebra pelo valor bruto), e que permanecem no País para fazer frente ao pagamento de despesas aqui incorridas.*

24. Considerando a natureza dos recursos retidos e, mais ainda, que na sua utilização para pagamento de despesas incorridas no País, no prazo máximo de 90 dias decorridos da contratação do câmbio de saída do País, devem ser celebrados os respectivos contratos de câmbio para aquisição de moeda nacional, também esta sistemática atende às condições legais para fruição da não-incidência/isenção ora analisada.

25. Também é possível identificar como forma de pagamento de despesas incorridas no Brasil o débito em conta em moeda nacional, titulada pelo transportador estrangeiro.

26. Destaca-se que o Banco Central do Brasil (Bacen), por meio da Resolução nº 3.568, de 29 de maio de 2008, tornou pública deliberação do Conselho Monetário Nacional (CMN), o qual, baseado no § 2º do art. 65 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, assim dispôs sobre conta em moeda nacional titulada por residente ou domiciliado no exterior:

“CAPÍTULO V

Das Contas em Moeda Nacional de Residentes, Domiciliados ou com Sede no Exterior e Das Transferências Internacionais em Reais

Art 23. Consideram-se transferências internacionais em reais os créditos ou os débitos realizados em conta de depósito em moeda nacional titulada por pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, mantida no País em banco autorizado a operar no mercado de câmbio.

Art. 24. Devem ser observados nas transferências internacionais em reais, no que couber, os mesmos critérios, disposições e exigências estabelecidos para as operações de compra e de venda de moeda estrangeira e as normas previstas na regulamentação específica.

Art. 25. É obrigatório o cadastramento, no Sisbacen, de contas de depósito em moeda nacional, no País, tituladas por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior.

Art. 26. A movimentação ocorrida em conta de depósito de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais), deve ser registrada no Sisbacen, na forma estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Art. 27. É vedada a utilização da conta de depósito de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior para a realização de transferência internacional em reais de interesse de terceiros.

§ 1º A vedação de que trata este artigo aplica-se inclusive às contas de titularidade de instituições financeiras domiciliadas ou com sede no exterior mantidas em instituições financeiras autorizadas a operar no mercado de câmbio no País.

§ 2º Excetua-se da vedação contida no caput o débito na conta titulada por instituição bancária do exterior, quando destinado ao cumprimento, por instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, de ordem de pagamento em reais oriunda do exterior. (§ 2º incluído pela Resolução 3.657, de 17.12.2008)

Art. 28. Podem ser livremente convertidos em moeda estrangeira, para remessa ao exterior, exclusivamente em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, os saldos de recursos próprios existentes em conta de depósito de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior.

Art.29. Os débitos e os créditos às contas de depósito tituladas por

embaixadas, repartições consulares ou representações de organismos internacionais acreditados pelo Governo brasileiro estão dispensados de comprovação documental e da declaração do motivo da transferência.

Art. 30. A movimentação em conta de depósito titulada por embaixada, repartição consular ou representação de organismo internacional acreditado pelo Governo brasileiro, inclusive por valores superiores a R\$10.000,00 (dez mil reais), podem ser feitas em espécie ou por qualquer instrumento de pagamento.” (grifou-se)

27. Dentre os aspectos da norma transcrita mais relevantes à análise ora procedida, certamente se encontram os seguintes:

- consideram-se transferências internacionais em reais os créditos ou os débitos realizados em conta, mantida no País em moeda nacional e titulada por residente, domiciliado ou com sede no exterior;
- nas transferências internacionais em reais devem ser observados, no que couber, os mesmos critérios, disposições e exigências estabelecidos para as operações de câmbio em geral; - é obrigatório o cadastramento no Sisbacen de contas de depósito em moeda nacional, no País, tituladas por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior;
- os saldos de recursos próprios existentes nas contas de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior podem ser livremente convertidos em moeda estrangeira, para remessa ao exterior, desde que tal operação seja efetuada através de bancos autorizados a operar no Mercado de Câmbio.

28. O Banco Central regulamentou a matéria no Título VI - Contas de Domiciliados no Exterior em Moeda Nacional e Transferências Internacionais em Reais, da Circular nº 3.691, de 2013:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 168. As pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, podem ser titulares de contas de depósito em moeda nacional no País, exclusivamente em agências que operem em câmbio de instituições bancárias autorizadas a operar no mercado de câmbio, observadas as disposições deste título.

§ 1º As contas de residentes, domiciliados ou com sede no exterior devem conter características que as diferenciem das demais contas de depósito, de modo a permitir sua pronta identificação.

§ 2º É obrigatório o cadastramento no Sisbacen de contas de depósito em moeda nacional, no País, tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, na transação PCAM 260, opção 1, pelo banco depositário dos recursos.

§ 3º O cadastramento a que se refere o § 2º deve ser efetuado concomitantemente à abertura da conta.

§ 4º Nas transferências amparadas em registros do Banco Central do Brasil, o número do respectivo registro deve ser consignado no campo “Outras Especificações” da tela do Sisbacen.

Art. 169. Relativamente ao Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif):

I - no subtítulo “4.1.1.60.10-5 - Provenientes de Vendas de Câmbio”, qualquer movimentação a crédito somente pode resultar do efetivo ingresso de moeda estrangeira no País, pela liquidação de operações de câmbio, devendo constar do histórico da partida contábil o número da operação de câmbio correspondente;

II - eventuais redepósitos de recursos em reais, originalmente decorrentes de saques ou de transferências efetuados a débito do referido subtítulo, devem ser registrados a crédito do subtítulo “4.1.1.60.20-8 - De Outras Origens”;

III - o subtítulo “4.1.1.60.30-1 - De Instituições Financeiras” restringe-se aos registros contábeis de contas tituladas por bancos do exterior que mantenham

relação de correspondência com o banco brasileiro depositário dos recursos, exercida de forma habitual, expressiva e recíproca, ou possuam com este relação inequívoca de vínculo decorrente de controle de capital, compreendidas as instituições controladas ou controladoras.

Parágrafo único. As disposições do inciso III abrangem também as agências no exterior de bancos brasileiros e de bancos estrangeiros autorizados a funcionar no País.

Art. 170. As instituições financeiras, no que se refere às relações transfronteiriças entre bancos correspondentes e a outras relações semelhantes, devem:

I - obter informação suficiente sobre a instituição correspondente de forma a compreender plenamente a natureza de sua atividade e conhecer, a partir de informações publicamente disponíveis, a reputação da instituição e a qualidade da sua supervisão, incluindo se a instituição foi objeto de uma investigação ou de uma ação de autoridade de supervisão, relacionada com a lavagem de dinheiro ou com o financiamento do terrorismo, e certificar-se de que não se trata de instituição que:

a) não tenha presença física no país onde está constituída e licenciada; e
b) não seja afiliada a nenhum grupo de serviços financeiros que seja objeto de efetiva supervisão;

II - avaliar os controles adotados pela instituição correspondente destinados ao combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo;

III - obter aprovação do diretor responsável pelas operações relacionadas ao mercado de câmbio antes de estabelecer novas relações de correspondência;

IV - documentar as responsabilidades respectivas de cada instituição quanto ao combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo.

Art. 171. As instituições financeiras que não se enquadrem no disposto no parágrafo único do art. 169 e no art. 170 só podem ser titulares de contas com subtítulos “Provenientes de Vendas de Câmbio” ou “De Outras Origens”.

Art. 172. Devem ser observadas nas transferências internacionais em reais, no que couber, os mesmos critérios, disposições e exigências estabelecidos para as operações de câmbio em geral e as orientações específicas previstas neste capítulo.

Art. 173. As transferências internacionais do e para o exterior em moeda nacional, de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais), sujeitam-se à comprovação documental a ser prestada ao banco no qual é movimentada a conta de domiciliados no exterior.

Art. 174. Cumpre aos bancos depositários adotar, com relação aos documentos que respaldam as transferências internacionais em reais, todos os procedimentos prudenciais necessários a evitar a sua reutilização e conseqüente duplicidade de efeitos, tanto para novas transferências em moeda nacional como para acesso ao mercado de câmbio, bem como exigir a apresentação dos comprovantes de quitação dos tributos incidentes sobre a operação.

Art. 175. Podem ser livremente convertidos em moeda estrangeira, para remessa ao exterior, os saldos dos recursos próprios existentes nas contas de pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliados ou com sede no exterior, independentemente do subtítulo, vedada a sua utilização para conversão em moeda estrangeira de recursos de terceiros.

Art. 176. As operações de câmbio relativas ao ingresso e ao retorno ao exterior de recursos registrados nas contas de que trata este título devem ser classificadas da seguinte forma:

I - caso o remetente ou o beneficiário no exterior não seja o próprio titular da conta: sob o fato-natureza específico correspondente ao tipo de operação negociada;

II - caso o remetente ou o beneficiário no exterior seja o próprio titular da

conta: sob o fato-natureza “72502 - Capitais Estrangeiros - Depósitos e disponibilidades - Disponibilidades no País”.

Art. 177. É vedada a utilização das contas de residentes, domiciliados ou com sede no exterior para a realização de transferência internacional em reais de interesse de terceiros.

§ 1º Excetua-se o disposto no **caput** no caso de utilização de conta titulada por instituição financeira do exterior tratada no parágrafo único do art. 169 e no art. 170 para a realização de transferência internacional em reais de interesse de terceiros, utilizando-se código de grupo específico, quando destinado ao cumprimento de ordem de pagamento em reais oriunda do exterior por instituição autorizada a operar no mercado de câmbio com código de grupo “60 - Ordens de pagamento em reais - Terceiros”, observado que em tais situações o banco mantenedor de referida conta:

I - deve informar, por meio da transmissão de arquivo mensal, ao Banco Central do Brasil as ordens de pagamento de valor inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais);

II - pode informar, por meio da transmissão de arquivo mensal, ao Banco Central do Brasil as ordens de pagamento de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais) e inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais).

§ 2º A transmissão do arquivo tratado nos incisos I e II do § 1º é efetuada até o dia cinco de cada mês, contendo dados das transferências efetuadas no mês imediatamente anterior, conforme instruções para sua confecção disponíveis no endereço eletrônico www.bcb.gov.br / menu Câmbio e Capitais Internacionais / Sistemas / Transferências de arquivos.

29. Afora o fato de qualquer crédito ou débito em contas dessa natureza configurar transferência internacional em reais, característica intrínseca já destacada anteriormente, merecem destaque alguns aspectos procedimentais contidos no capítulo acima transcrito, de especial interesse à presente análise:

- as contas de residentes, domiciliados ou com sede no exterior devem conter características que as diferenciem das demais contas de depósito, de modo a permitir sua pronta identificação;

- é obrigatório o cadastramento no Sistema de Informações Banco Central (Sisbacen) de contas de depósito em moeda nacional, no País, tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior;

- existe no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), um título específico para registrar os depósitos de que trata este capítulo;

- as transferências internacionais do e para o exterior em moeda nacional, de valor igual ou superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sujeitam-se à comprovação documental a ser prestada ao banco;

- com relação aos documentos que respaldam as transferências internacionais em reais, existe obrigação imposta aos bancos depositários para adotarem todos os procedimentos prudenciais necessários a evitar a sua reutilização e conseqüente duplicidade de efeitos, tanto para novas transferências em moeda nacional como para acesso ao mercado de câmbio, bem como exigir a apresentação dos comprovantes de quitação dos tributos incidentes sobre a operação;

- as operações de câmbio relativas ao ingresso e ao retorno ao exterior de recursos registrados nas contas de que trata este capítulo são privativas da instituição bancária autorizada a operar no mercado de câmbio depositária dos recursos;

- as operações de câmbio relativas ao ingresso e ao retorno ao exterior de recursos registrados nas contas de que trata este capítulo devem ser classificadas segundo a identidade das duas pontas envolvidas, de forma a identificar se há, ou não, mesma titularidade.

30. Com relação às movimentações em contas tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, mantidas no Brasil em moeda nacional, vale transcrever o que dispõe o Banco Central do Brasil no Capítulo II do Título VI da Circular nº 3.691, de 2013:

Art. 178. Para fins e efeitos deste título, caracterizam:

I - ingressos de recursos no País: os débitos efetuados pelo banco depositário em contas tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, exceto quando se tratar de movimentação direta entre duas contas da espécie;

II - saídas de recursos do País: os créditos efetuados pelo banco depositário em contas tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, exceto quando os recursos provierem de venda de moeda estrangeira ou diretamente de outra conta da espécie.

Art. 179. O banco depositário dos recursos deve registrar no Sisbacen, transação PCAM260, opção 2, até o segundo dia útil após a realização da operação, todas as transferências internacionais em reais de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais) e aquelas que, independentemente do valor, sejam sujeitas a registro de capitais estrangeiros.

§ 1º Os registros de que trata o caput abrangem também:

I - os débitos e créditos realizados em contrapartida à liquidação de operações de câmbio, de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais), classificadas sob a natureza-fato “72502”;

II - as movimentações diretas de recursos entre contas de residentes, domiciliados ou com sede no exterior (natureza-fato “72605”), de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais), ainda que estas não caracterizem transferências internacionais em moeda nacional;

III - as movimentações realizadas em contrapartidas a operações de câmbio não classificadas como disponibilidades no País.

§ 2º As informações referentes às transferências internacionais em reais de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais) e inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), desde que não sujeitas a registro de capitais estrangeiros, poderão ser enviadas ao Banco Central do Brasil, até o dia cinco de cada mês, por meio de arquivo que contenha os dados das transferências efetuadas no mês imediatamente anterior, conforme instruções para sua confecção disponíveis no endereço eletrônico www.bcb.gov.br / menu Câmbio e Capitais Internacionais / Sistemas / Transferências de arquivos.

Art. 180. As movimentações para crédito nas contas de que trata este título devem ser efetuadas por meio de:

I - débito de conta mantida pelo pagador no próprio banco depositário;

II - acolhimento de cheque de emissão do pagador, cruzado, nominativo ao banco depositário ou ao titular da conta, contendo no verso a destinação dos recursos e a natureza da transferência; ou

III - TED, emitida por outra instituição financeira em nome próprio, exclusivamente quando a operação for de seu interesse, ou em nome do pagador, devendo a natureza da transferência, em qualquer caso, ser informada no campo “histórico”.

Art. 181. Os débitos nas contas de que trata este título devem ser feitos, exclusivamente para crédito em conta titulada pelo beneficiário no País, por meio de:

I - TED, documento de crédito (DOC) ou qualquer outra ordem de transferência de fundos, emitidos pelo banco depositário em nome do titular da conta, devendo, no caso de TED, a natureza da transferência ser informada no campo “histórico”; ou

II - cheque administrativo ou de emissão do titular da conta, quando se tratar de depósito à vista, nominativo ao beneficiário, cruzado, contendo no verso a destinação dos recursos e a natureza da transferência.

Art. 182. Pode ser realizada com utilização de qualquer instrumento de pagamento em uso no mercado financeiro, inclusive em espécie, a movimentação de valor inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais).

Art. 183. Nas contas tituladas por embaixada, repartição consular ou representação de organismo internacional acreditado pelo Governo brasileiro, a movimentação de qualquer valor pode ser feita em espécie ou com a utilização de qualquer instrumento de pagamento em uso no mercado

financeiro.

§ 1º Os débitos e os créditos às contas tituladas por embaixadas e repartições consulares estão dispensados de comprovação documental e da declaração do motivo da transferência, devendo essas operações ser classificadas com os códigos apropriados de “Serviços Diversos - Receitas e despesas governamentais”. § 2º Os débitos e os créditos às contas tituladas por organismos internacionais acreditados pelo Governo brasileiro estão dispensados de comprovação documental, devendo essas operações ser classificadas com os códigos apropriados com base nas informações prestadas.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica às movimentações de recursos em contas particulares de funcionários das referidas entidades.

Art. 184. Nas movimentações de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais) é obrigatória a identificação da proveniência e destinação dos recursos, da natureza dos pagamentos e da identidade dos depositantes de valores nestas contas bem como dos beneficiários das transferências efetuadas, devendo tais informações constar do dossiê da operação.

Parágrafo único. Devem os cheques utilizados para a movimentação das contas de que trata este capítulo conter, no verso, as informações que permitam efetuar a identificação a que se refere o caput.

Art. 185. O banco depositário, recebendo instruções para movimentação em conta de pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior sem o atendimento ao contido neste capítulo, não efetuará a operação, devendo adotar os procedimentos regulamentares para a rejeição ou a devolução do instrumento de pagamento, caracterizando tratar-se de transferência internacional em reais.

Art. 186. Nas movimentações em contas de que trata este capítulo, relativamente a aplicações financeiras e resgates na própria instituição pelo titular da conta, a operação deve ser classificada sob o código de natureza “72605”, exclusivo para movimentações em reais para fins de registro de aplicações financeiras e resgates no próprio banco depositário, observado que em qualquer caso a destinação ou a proveniência dos recursos deve ser declarada no campo “Outras Especificações” da tela de registro de movimentação do Sisbacen ou do leiaute do arquivo de que trata o § 2º do art. 179. (grifou-se)

31. Estabelecem, pois, os arts. 178, I, 181, I e II, 182 e 184, pré citados, que caracterizam “ingressos de recursos no País os débitos efetuados pelo banco depositário em contas em moeda nacional tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior”, devendo tais débitos “ser feitos, exclusivamente para crédito em conta titulada pelo beneficiário no País, por meio de: I) TED, documento de crédito (DOC) ou qualquer outra ordem de transferência de fundos, emitidos pelo banco depositário em nome do titular da conta, devendo, no caso de TED, a natureza da transferência ser informada no campo “histórico”; ou II) cheque administrativo ou de emissão do titular da conta, quando se tratar de depósito à vista, nominativo ao beneficiário, cruzado, contendo no verso a destinação dos recursos e a natureza da transferência”.

32. Vale notar que pode ser realizada “com utilização de qualquer instrumento de pagamento em uso no mercado financeiro, inclusive em espécie, a movimentação de valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”, bem como que nas “movimentações de valor igual ou superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) é obrigatória a identificação da proveniência e destinação dos recursos, da natureza dos pagamentos e da identidade dos depositantes de valores nestas contas bem como dos beneficiários das transferências efetuadas, devendo tais informações constar do dossiê da operação”, devendo os cheques utilizados para a movimentação das contas em pauta conter, no verso, as informações que permitam efetuar a identificação acima referida.

33. Enfim, diante da clareza das normas emanadas pela autoridade monetária, concernentes à movimentação de recursos em moeda nacional mantidos em conta no País titulada por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, bem como tocantes à manutenção em banco autorizado a operar no mercado de câmbio de conta de depósito em moeda estrangeira por pessoa residente ou domiciliado no exterior, conclui-se que a utilização de qualquer dos mecanismos de pagamento contemplados por tais normais, já aqui destacados, para honrar obrigações contraídas no País decorrentes de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, atende ao segundo requisito legal para fins de fruição do benefício da não-incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta, i.e., a exigência de que o pagamento represente ingresso de divisas no País.

34. Ademais, não seria razoável presumir que a facilidade operacional concernente à movimentação de recursos, mantidos em conta no País titulada por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, disponibilizada de forma a não desestimular a realização de transações internacionais, seja capaz de alterar a essência das próprias transações.

35. No entanto, diante das características da regulamentação da matéria cambial, as quais, sob a ótica fiscal, demandam a adoção de certas precauções, é de essencial importância consignar que, para caracterização do atendimento da exigência de que o pagamento represente ingresso de divisas no País, não basta o débito em conta mantida no Brasil titulada por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior. Persistirá, sempre, a necessidade do nexos causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica nacional mediante o débito em conta dessa natureza, e a efetiva prestação dos serviços à pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior.

21. Portanto, diante das claras regras de controle estabelecidas pelo BACEN, cabe ao recorrente a comprovação do nexos causal entre os ingressos de divisas no território nacional e a sua receita, por efetiva prestação de serviços, considerando-se efetiva a prestação de serviço aquela devidamente comprovada por documentos hábeis a vincular a sua receita ao ingresso de divisas, para que se cumpra o requisito aqui examinado.

- A COMPROVAÇÃO DAS CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO

22. A efetiva prestação de serviços pode ser comprovada, por exemplo, pela indicação dos números de Conhecimentos de Carga (*Bill of Lading*) a que se referem as notas fiscais, quando de sua emissão pela pessoa jurídica brasileira como suporte documental a seu faturamento por serviços prestados de agenciamento marítimo, contra o transportador estrangeiro ou seu representante no Brasil que age na condição de mero mandatário.

23. Note-se que a necessidade de verificação da efetiva prestação de serviços, e não somente de simples comprovação de que conta de estrangeiro mantida no País seja origem de pagamento recebido, decorre de características da regulamentação que trata das movimentações em contas dessa natureza, tais como:

- a possibilidade de haver redepósitos;
- a possibilidade de depósitos terem como procedência “outras origens”;

- a impossibilidade, e até mesmo a inviabilidade, de os controles existentes cercarem as operações envolvendo valores inferiores a R\$ 10.000,00;

- a possibilidade de depósitos envolvendo valores inferiores a R\$ 10.000,00 serem efetivados mediante qualquer instrumento de pagamento em uso no mercado financeiro, inclusive em espécie.

24. Verifica-se, desse modo, que as receitas decorrentes de pagamentos relativos à prestação dos serviços a residente, domiciliado ou com sede no exterior, representado por pessoa jurídica domiciliada no País, agindo em nome e por conta do mandante, são atingidas pelo manto isencional, disposto no art. 6º, II, da Lei nº10.833, de 2003, e no art. 14, inciso III e § 1º da MP 2.158-31, de 2001, desde que tais pagamentos sejam efetuados :

- por meio de regular ingresso de moeda estrangeira;

- de débito em conta em moeda nacional titulada pela pessoa tomadora residente, domiciliada ou com sede no exterior, mantida e movimentada na forma da regulamentação em vigor; ou ainda,

- no caso de tomador transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, com a utilização dos recursos objetos de registros escriturais de que trata o Capítulo IX do Título VII da Circular BACEN nº 3.691, de 2013.

25. Para fins de cumprimento dos requisitos legais para fruição do benefício da isenção da COFINS na hipótese aqui analisada, não se considera válida qualquer forma de pagamento a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, em razão de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que não se enquadre entre aquelas admitidas pela Circular BACEN nº 3.691, de 2013.

26. Por exemplo, não seriam objeto de isenção, no caso em exame, receitas resultantes de pagamentos realizados por qualquer outra pessoa física ou jurídica que não a própria pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior, trate-se esta outra pessoa de representante da pessoa estrangeira ou não. Tal hipótese, evidentemente, não se confunde com a ação de representante na condição de mero mandatário, ou seja, agindo não em nome próprio, mas em nome e por conta da pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior. Por essa razão a importância da comprovação do nexo causal entre a efetiva prestação de serviço ao tomador domiciliado no exterior e a receita da recorrente.

27. Mesmo que o representante no País de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior tenha sob sua guarda recursos de titularidade do seu representado, oriundos de receitas auferidas, por exemplo, em razão de transporte internacional realizado a residente, domiciliado ou com sede no País, o pagamento realizado utilizando tais recursos, diretamente a prestador de serviços brasileiro, sem transitar por conta, em moeda nacional ou estrangeira, titulada por pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior, não é válido para fins de reconhecimento da isenção em pauta.

28. Ou seja, caso a pessoa física ou jurídica estrangeira se aproveite de quaisquer ajustes negociais, ou mesmo no caso de se valer de recursos anteriormente recebidos por seu representante no País, ou por agente consolidador de carga, sem transitar por conta de sua

titularidade no País, considera-se não atendida a exigência relativa ao ingresso de divisas. Neste caso, conseqüentemente, não será possível a fruição do benefício da isenção da Cofins pela receita do prestador de serviços nacional.

29. Cabe ainda ressaltar que, em qualquer caso, as receitas auferidas pela pessoa jurídica com a prestação de serviços vinculados a contratos firmados com pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, ou com seu mandatário, devem ser discriminadas nos livros fiscais desse prestador de forma que permita a sua perfeita identificação, e a demonstração inequívoca de que o pagamento dos serviços por ela prestados deu-se na forma das normas cambiais vigentes à época dos fatos.

30. Em suma, somente quando atendidas as normas estabelecidas pela Circular BACEN nº 3.691, de 2013, em vigor desde 4 de fevereiro de 2014, para o pagamento das despesas incorridas no País pela pessoa tomadora residente ou domiciliada no exterior, fica caracterizado o efetivo ingresso de divisas no País, autorizando a aplicação das normas isentivas do artigo 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003 e 14, inciso III, e parágrafo 1º da MP 2.158-35, de 2001;

- ou seja, nos termos da legislação cambial ora vigente, as receitas decorrentes de pagamentos relativos à prestação dos serviços para residente, domiciliado ou com sede no exterior, representado por pessoa jurídica domiciliada no País, agindo em nome e por conta do mandante, são protegidas pelo manto isencional com relação à COFINS, desde que tais pagamentos sejam efetuados por meio:

1) de regular ingresso de moeda estrangeira;

2) de débito em conta em moeda nacional titulada pela pessoa tomadora residente, domiciliada ou com sede no exterior, mantida e movimentada na forma da regulamentação em vigor;

3) ou ainda, no caso de tomador transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, com a utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata o Capítulo IX do Título VII da Circular Bacen nº 3.691, de 2013;

- ainda que seja utilizada forma de pagamento válida para o fim de enquadramento na hipótese de isenção em foco, persistirá, sempre, a necessidade da comprovação do nexos causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços à pessoa, física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no exterior;

- não se considera beneficiada pela isenção da COFINS, 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 em normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

-os serviços alcançados pela norma de isenção da Cofins, deverão ser contratados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que por meio de seu mandatário no País, não abrangendo, porém, os serviços que este, em nome próprio, venha a contratar com a recorrente, ainda que para atendimento de demanda do transportador/armador domiciliado no exterior.

- as receitas auferidas pela pessoa jurídica com a prestação de serviços vinculados a contratos firmados com pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, ou com seu mandatário, devem ser discriminadas nos livros fiscais desse prestador de forma que permita a sua perfeita identificação, e a demonstração inequívoca de que o pagamento dos serviços por ela prestados deu-se na forma das normas cambiais vigentes à época dos fatos.

31. Diante de todo o exposto no tópico, cabe á recorrente as comprovações dos efetivos ingressos de divisas no território nacional, de acordo com as regras do BACEN, do nexó causal entre a receita de prestação de serviços devidamente registrada e documentada em sua escrita contábil e fiscal e a efetiva prestação de serviço ao tomador, além de seu vínculo jurídico com o representante legal do tomador de serviço e deste representante com o próprio tomador, domiciliado no exterior.

32. Por derradeiro, há que se esclarecer dois pontos :

- A apresentação de provas e a realização de diligências : O Decreto nº 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, é claro ao estabelecer no seu artigo 16 os requisitos para apresentação da impugnação, onde se destacam que a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (artigo 16, III) e as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito (artigo 16, IV), sendo que no seu artigo 29 estabelece que na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, ou seja, a diligência tem como pressuposto a busca de esclarecimentos para subsidiar o julgador na sua decisão, não se prestando á produção de provas que devem ser apresentadas pela Recorrente.

- O ônus da prova : Diante da afirmativa da recorrente de que “ *a Recorrente que está pretendendo a não-incidência do Pis/Pasep e Cofins sobre receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, é apenas uma prestadora de serviço do agente/representante nacional do armador estrangeiro, apenas manobram os navios. Assim, causa tamanha indignação, a exigência de tais documentos, vez que o contrato de representação é feito entre o agente/representante e o armador estrangeiro, sendo que apenas estes podem suprir tal exigência, por não ter a Recorrente qualquer vínculo entre essa relação. Novamente, razão não assiste a Recorrida uma vez que ficou exaustivamente demonstrado no presente Recurso, através da citação nas normas emanadas pelo Bacen.*

Ressalta-se novamente a condição do Recorrente de mero prestador de serviços ao agente/representante nacional. Assim, frisa que todas as exigências referentes à comprovação do ingresso de divisas devem ficar a cargo do agente-representante nacional, visto que é este quem recebe as receitas do transportador estrangeiro. Assim, quem pode comprovar o regular ingresso de divisas, além do agente/representante nacional, é o Banco Central.”, negando-se, portanto, a apresentar comprovação de seu direito, devemos nos socorrer do corolário jurídico estabelecido no artigo 373 da Lei nº 13.105/2015 – Código de Processo Civil :

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

- no caso presente, tendo a recorrente apresentado Declaração de Compensação onde apresenta um crédito a seu favor, como direito constituído á época da transmissão da DCOMP, cabe ela, recorrente, o ônus da prova dos fatos e documentos constitutivos do seu direito.

Conclusão

33. Por todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário e **NÃO RECONHEÇO** o direito creditório pleiteado, por absoluta falta de provas.

É o meu voto

Assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator