



selecione uma opção

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|             |                                                                            |
|-------------|----------------------------------------------------------------------------|
| PROCESSO    | 10845.907841/2009-16                                                       |
| ACÓRDÃO     | 3002-003.711 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA                            |
| SESSÃO DE   | 31 de julho de 2025                                                        |
| RECURSO     | VOLUNTÁRIO                                                                 |
| RECORRENTE  | PRATICOS-SERVICOS DE PRATICAGEM DA BAIXADA SANTISTA SOCIEDADE SIMPLES LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL                                                           |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

**REVISÃO DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

A Administração Pública possui o dever de autotutela para revisar atos administrativos eivados de vícios, mesmo quando decorrentes de homologação tácita, desde que respeitados os direitos do contribuinte e o princípio da legalidade. Revisão fundamentada na ausência de comprovação de direito creditório não configura mudança de critério jurídico.

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Cabe ao contribuinte comprovar, de forma inequívoca, a existência do direito creditório alegado, incluindo os requisitos de vínculo jurídico com tomadores de serviços domiciliados no exterior e o efetivo ingresso de divisas, conforme exigências legais.

**DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

A realização de diligências pela autoridade administrativa deve ser limitada aos casos em que se demonstre sua imprescindibilidade para a elucidação dos fatos. Não compete à autoridade suprir a falta de provas cujo ônus é exclusivamente do contribuinte.

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

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

**ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS LEGAIS.**

A isenção da Contribuição para o PIS/Pasep sobre receitas decorrentes da exportação de serviços exige a comprovação cumulativa da prestação de serviços a tomadores residentes ou domiciliados no exterior e do efetivo ingresso de divisas no país.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Ramon Silva Cunha (substituto[a] integral), Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

## RELATÓRIO

Para fins de economia processual, adoto integralmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, o qual descreve com completude e clareza os fatos pertinentes, conforme segue:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório nº 22, de 02 de março de 2012, do Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos, no tocante à Dcomp nº 31177.69436.160608.1.3.04-8073, o qual, ao proceder à revisão do Despacho Decisório Eletrônico anteriormente emitido, não reconheceu o direito creditório informado (relativo ao mês de setembro de 2003) e, conseqüentemente, não homologou a compensação declarada.

Na aludida Dcomp a contribuinte almejou a compensação do débito do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Lucro Arbitrado (cód. 5625) do 2º trimestre de 2008, no valor de R\$ 17.609,65, utilizando-se de um crédito, no valor de R\$

10.685,47, referente ao DARF de PIS do período de apuração de setembro de 2003, recolhido em 15/10/2003, no valor de R\$ 11.785,87. Em referido despacho decisório a autoridade fiscal relata que procedeu à revisão de ofício dos despachos decisórios eletrônicos relativos às Dcomp nº 31177.69436.160608.1.3.04-8073, nº 04098.68425.010710.1.7.04-7497 e nº 02410.10572.010710.1.7.04-9308 (recolhimentos de PIS de setembro, outubro e dezembro de 2003), as quais foram tratadas nos processos 10845.907841/2009-16, 10845.901271/2010-86 e 10845.901270/2010-31. No tocante à Dcomp tratada no presente processo (nº 31177.69436.160608.1.3.04-8073), argumenta que a realização da revisão de ofício do despacho decisório eletrônico e, conseqüente, emissão de novo despacho decisório (nº 22/2012) fez-se necessário em virtude de a análise do crédito solicitado ter demonstrado a inexistência do direito creditório e o equívoco na concessão do pleito pelo processamento eletrônico. Diz que a contribuinte solicitou o crédito sob o argumento de que teria efetuado recolhimento indevido sobre as receitas de prestação de serviços a armador sediado no exterior (exportação de serviços), as quais deveriam ter sido excluídas da incidência da contribuição, em conformidade com a Solução de Consulta nº 59, de 12 de setembro de 2009, da Disit da 8ª Região Fiscal, dirigida à contribuinte. Sustenta que os documentos apresentados não permitem concluir, de forma segura, que a contribuição (crédito solicitado) incidiu sobre a exportação de serviços, uma vez: que não é possível identificar, de forma inconteste, que os tomadores de serviços são pessoas residentes no exterior; que não existe a comprovação da entrada de numerários no Brasil; e que não foi demonstrado o nexo causal entre essa última formalidade e as despesas incorridas, relacionadas à praticagem, no território nacional. Sustenta 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 04/05/2012, através da Intimação Seort nº 173/2012, e apresentou, em 04/06/2012, manifestação de inconformidade cujo teor é resumido a seguir. Inicialmente, após um breve relato dos fatos, a interessada defende, de forma preliminar, a nulidade do despacho decisório contestado sob o argumento de que a fazenda pública não poderia ter realizado a revisão de ofício. Sustenta que é inadmissível a revisão do lançamento tendo em vista que o crédito tributário encontrava-se extinto com a homologação da compensação realizada por meio do despacho eletrônico. Diz que a autoridade tributária estava impedida de realizá-la, conforme o estabelecido no § único do Art. 149 do Código Tributário Nacional (que prevê que “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”). Argumenta que a revisão adotou critério jurídico diverso do aplicado na decisão eletrônica, o que é inadmissível, segundo o que dispõe o verbete de Súmula nº 227, do antigo Tribunal Federal de Recursos - TRF (“a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”). Por fim, diz que deve ser aplicado o princípio da segurança jurídica e que o lançamento tributário, via

de regra, é regido pelo princípio da inalterabilidade, ou seja, “uma vez realizado não pode mais sofrer modificação pela autoridade administrativa conforme o disposto no art. 146, do Código Tributário Nacional.”. No mérito, a contribuinte sustenta que possui elementos suficientes para demonstrar que no período tratado (setembro de 2003) tem o direito à imunidade do PIS, relativamente às receitas obtidas na prestação de serviços de praticagem (exportação de serviços), nos exatos termos exigidos pela Solução de Consulta nº 59, de 2009.

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, bem como o inciso III da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e diz que está evidente que todos os serviços foram prestados a embarcações estrangeiras.

No tocante à comprovação da relação negocial entre a empresa de praticagem e os tomadores estrangeiros, sustenta que a fiscalização desconsiderou a “Confirmação de Manobra” (Figuras 01 e 02), ressaltando que cópia desses documentos foram anexados à manifestação para a comprovação do seu direito creditório. Diz que referido documento comprova a realização da manobra e ele é assinado em conjunto pelo prático e pelo tomador, esse último representado pelo capitão/comandante. Argumenta que apresentou, durante o procedimento fiscal, os “Contract and Certification of Pilotage Service” (Contrato e comprovante do serviço de praticagem), os quais refletem o vínculo negocial estabelecido entre ela e os tomadores estrangeiros e que serviram de base para validar as Notas Fiscais de prestação de serviços emitidas. 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 59, de 2009, 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 do 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, preliminarmente, a anulação da revisão de ofício e no mérito o acolhimento de suas razões para o fim de homologar a compensação declarada. Protesta, por fim, 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) considerou improcedente a manifestação de inconformidade, fundamentando sua decisão na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003 NULIDADE. PRESSUPOSTOS. Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO. Ao constatar que a compensação foi indevidamente homologada a autoridade administrativa tem a dever de realizar a revisão de ofício do ato administrativo eivado de erro e de emitir novo despacho decisório. 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: 01/09/2003 a 30/09/2003 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeita com a decisão, a contribuinte interpõe Recurso Voluntário perante este Conselho, no qual reitera, em essência, os argumentos já expostos na manifestação de inconformidade, relativos ao mérito de seu direito creditório, abordando os seguintes pontos:

V - Dos Requerimentos:

84. 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 ao processo administrativo, requer o recebimento e integral provimento do Recurso Voluntário, para o fim de que:

a) PRELIMINARMENTE, seja anulada a Revisão de Ofício e as consequentes decisões dela originadas, para o fim de ser reconhecida e mantida a decisão que homologou a declaração de compensação efetuada pela Recorrente, nos termos dos arts. 146 e 149, parágrafo único, ambos do CTN, Súmula 227 do extinto TFR e aos princípios da inalterabilidade e da segurança jurídica.

b) PRELIMINARMENTE, mas de forma sucessiva, 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;

c) No mérito, acaso superadas as substanciais preliminares arguidas, 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 e artigo 46, III da IN 247/2002, e reconhecendo-se efetivamente o direito creditório da Recorrente relativo à retenção indevida de PIS sobre receitas de serviços prestados ao exterior, com a consequente homologação da compensação por ela declarada nesse processo administrativo.

85. 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 Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, Relator.

O recurso em questão foi apresentado de forma tempestiva e atende a todos os requisitos formais para sua admissibilidade, inclusive no que concerne à competência das Turmas Extraordinárias para análise. Diante disso, toma-se conhecimento do recurso.

**Das Preliminares****Preliminar: Anulação da Revisão de Ofício e das Decisões Subsequentes**

A recorrente solicita, em caráter preliminar, a anulação da revisão de ofício conduzida pela administração tributária, bem como das decisões dela decorrentes, argumentando que a decisão inicial de homologação da compensação lhe foi favorável e, assim, deveria ser preservada. Fundamenta seu pedido nos arts. 146 e 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), na Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) e nos princípios da inalterabilidade das decisões administrativas e da segurança jurídica.

Primeiramente, cumpre destacar que a Administração Pública possui o dever de autotutela, o que a autoriza a anular seus próprios atos quando eivados de vícios, buscando sempre a legalidade e o interesse público. A Revisão de Ofício, nesse contexto, atua como um importante instrumento para a preservação da legalidade tributária, corrigindo atos administrativos que, porventura, estejam em desacordo com a lei.

No caso em tela, a Revisão de Ofício se deu em virtude da constatação pela autoridade responsável de que a Recorrente não logrou comprovar a existência do direito creditório alegado. A Administração Pública, ao realizar a Revisão de Ofício, agiu em estrita conformidade com a lei e no interesse público, buscando a correta aplicação da legislação tributária. É importante ressaltar que a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito federal, autoriza a Administração Pública a rever seus atos, inclusive os despachos decisórios, desde que respeitados os direitos do contribuinte.

A Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que veda a revisão de lançamento tributário com base em mudança de critério jurídico pelo Fisco, bem como o art. 146 do Código Tributário Nacional, que trata da inalterabilidade do lançamento, não se aplicam ao caso em análise. Isso porque a revisão em questão não decorreu de uma alteração na interpretação da legislação, mas da constatação, pela autoridade competente, da inexistência do direito creditório alegado pela Recorrente. Em outras palavras, a revisão não se fundamentou em uma nova compreensão jurídica, mas sim em uma análise mais detalhada dos fatos, que revelou a ausência de suporte para o crédito pleiteado.

Além disso, o art. 149 do Código Tributário Nacional também não se aplica ao caso em questão, uma vez que a revisão realizada não incidiu sobre um lançamento tributário, mas sobre um despacho decisório relacionado à compensação tributária. Diferentemente do lançamento tributário, que constitui o crédito tributário, o despacho decisório se limita a examinar a procedência de um pedido apresentado pelo contribuinte – como ocorre no caso em tela, envolvendo um pedido de compensação.

#### **Preliminar: Nulidade dos Atos Administrativos por Negativa de Diligência**

A preliminar em análise suscita a nulidade do despacho decisório proferido pelo agente fiscal e do acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ/CTA, sob a alegação de que a negativa de diligência configurou cerceamento de defesa, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

A Recorrente argumenta que a negativa de seu pedido de diligência prejudicou seu direito de defesa, impedindo-a de comprovar os requisitos necessários para o reconhecimento do direito creditório pleiteado. Entretanto, a realização de diligências não se configura como uma obrigação da autoridade julgadora, devendo ser exercida apenas quando considerada essencial para a formação de sua convicção.

Nesse contexto, os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, dispõem que a autoridade julgadora poderá determinar diligências que julgar necessárias e imprescindíveis para a elucidação dos fatos. Assim, a diligência não deve ser utilizada como um meio para suprir a ausência de provas que cabem ao contribuinte apresentar, tampouco para transferir o ônus probatório que lhe é atribuído.

Esse é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), exarada no acórdão de nº 9303-005.226:

"...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."

Desta forma, restam rejeitadas as preliminares arguidas.

Passo ao exame do mérito.

#### **Do Mérito**

A recorrente pleiteia o direito creditório da contribuição para o PIS/Pasep sobre receitas oriundas de serviços de praticagem prestados a embarcações de bandeira estrangeira,

alegando que tais operações configuram exportação de serviços e, portanto, estariam isentas conforme o art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002:

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)

Dessa forma, para fins de isenção das contribuições, a norma exige o cumprimento de dois requisitos cumulativos, quais sejam:

- (i) que o serviço seja efetivamente prestado a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e;
- (ii) que o pagamento por esses serviços represente o ingresso de divisas no Brasil.

Assim, passa-se a análise da comprovação do cumprimento de tais requisitos por parte da recorrente.

#### **Prestação de serviços a residente ou domiciliado no exterior**

A questão central em análise é a comprovação de que os serviços de praticagem foram efetivamente prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, conforme exige o art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002.

A Recorrente argumenta que o conjunto de documentos fiscais e contábeis apresentados, composto por notas fiscais, talões de manobra (pilotages) e cópia do razão analítico, seria suficiente para demonstrar o direito creditório pleiteado. Alega que os valores constantes nas referidas notas fiscais correspondem aos serviços registrados nos talões de manobra, os quais estariam assinados pelos comandantes de navios de bandeira estrangeira, evidenciando a exportação do serviço.

As soluções de consulta nº 125/2008-SRRF/8ª RF/Disit e nº 59/2009-SRRF/8ª RF/Disit esclarecem informações acerca da situação em análise:

#### **Solução de Consulta nº 125/2008-SRRF/8ª RF/Disit**

"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)."

**Solução de Consulta nº 59/2009-SRRF/8ª RF/Disit**

"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 ns 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei ns 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, de 2003;

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 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."

De fato, as Soluções de Consulta admitem que a prestação de serviços a tomador estrangeiro possa ocorrer por intermédio de representante domiciliado no Brasil, sem que isso, por si só, descaracterize a exportação. No entanto, essas mesmas manifestações são taxativas ao afirmar que a atuação de terceira pessoa, desde que na qualidade de mera mandatária, não

interfere na configuração da relação jurídica negocial exigida para o reconhecimento da exportação de serviços.

Em outras palavras, a existência de representação não afasta a necessidade de comprovação de uma relação jurídica negocial entre o prestador do serviço e o tomador estrangeiro. Ambas as soluções condicionam a aplicação da regra de não incidência à demonstração dessa relação jurídica, bem como à existência de nexo causal entre a prestação do serviço e o pagamento correspondente.

Nesse contexto, merece destaque a própria decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) recorrida, que sintetiza adequadamente a controvérsia ao consignar:

“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, as quais tanto podem atuar em nome próprio quanto em nome de terceiros, residentes e domiciliados no país ou no exterior.”

Na mesma linha, a DRJ acrescenta:

“As Notas Fiscais apresentadas podem estar instrumentando operações que não se caracterizam como exportações, como é o caso de operações em que o representante atua por conta e ordem de um ente nacional e que, nesta condição, não estariam cobertas pela imunidade.”

De fato, os documentos juntados aos autos demonstram que os serviços foram prestados a embarcações de bandeira estrangeira. Todavia, isso não comprova que a contratação foi feita pelo armador estrangeiro, nem que os agentes marítimos nacionais tenham atuado apenas como seus mandatários. As notas fiscais foram emitidas para empresas brasileiras, e não foi juntado qualquer documento que comprove que essas atuaram por conta e ordem do tomador estrangeiro — como, por exemplo, contratos de agenciamento, cartas de nomeação, ordens de serviço ou correspondência comercial.

No mesmo sentido, os talões de manobra (“pilotages”), ainda que contenham a assinatura do comandante da embarcação, não constituem prova suficiente do vínculo jurídico exigido pela legislação. Tais documentos servem para atestar a realização da manobra, mas não indicam quem efetivamente contratou o serviço, tampouco permitem concluir que o armador estrangeiro foi o tomador jurídico da obrigação. Ainda que o comandante possa, por força da legislação marítima, tomar decisões operacionais em nome do armador, tal circunstância não substitui a prova fiscal exigida para fins de fruição da isenção tributária, que deve demonstrar, de forma documental e inequívoca, o vínculo com o tomador estrangeiro.

Por oportuno, cumpre registrar que o fato de ser comum, no setor, a emissão de notas fiscais para agentes marítimos domiciliados no Brasil não dispensa a apresentação de documentos que demonstrem que tais agentes atuavam, efetivamente, como representantes do

armador estrangeiro. A alegação de prática de mercado, por si só, não afasta a exigência legal de comprovação do vínculo jurídico, sobretudo diante da literalidade imposta pelo art. 111, II, do CTN às normas de isenção.

Importante frisar que não se exige contrato formal escrito como condição para fruição da isenção. No entanto, exige-se prova documental idônea do vínculo jurídico negocial com tomador estrangeiro, capaz de demonstrar que o serviço foi contratado em nome e por conta deste. Tal exigência decorre da interpretação literal do art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002, conforme impõe o art. 111, II, do Código Tributário Nacional, que veda a extensão de isenções por presunções ou ilações subjetivas.

Por fim, os documentos contábeis apresentados, como as cópias do razão analítico, apenas registram a emissão das notas fiscais em nome de pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil, sem acrescentar qualquer elemento novo que comprove a relação jurídica entre a empresa de praticagem e armador estrangeiro.

Dessa forma, ainda que a legislação admita a contratação por intermédio de representante nacional, a ausência de comprovação documental do vínculo jurídico com o tomador estrangeiro, e da condição de mandatário do agente marítimo, inviabiliza o reconhecimento da isenção pleiteada. Entendo, assim, que não restou comprovado o cumprimento do requisito necessário à fruição da não incidência prevista no art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002.

### **Comprovação do ingresso de divisas**

A comprovação do ingresso de divisas no país é um requisito para a caracterização da exportação de serviços e, consequentemente, para a fruição da não incidência da contribuição para o PIS/Pasep conforme estabelecido nos artigos 5º, II, da Lei nº 10.637/2002. A exigência de ingresso efetivo de divisas não é, portanto, um detalhe secundário da norma, mas sim um elemento constitutivo da hipótese de não incidência, que só se realiza se verificado o trânsito financeiro da receita da exportação, por meio de mecanismos formais e regulados, do exterior para o território nacional. Trata-se de um critério objetivo, que visa evitar a caracterização de receitas internas como receitas de exportação.

A recorrente, em sua defesa, argumenta que os pagamentos recebidos foram efetuados em moeda nacional por intermédio dos agentes/representantes dos armadores estrangeiros, conforme determinam as normas cambiais do Banco Central do Brasil (BACEN). Alega, ainda, que os valores utilizados por tais representantes seriam provenientes de receitas operacionais remetidas do exterior, caracterizando, assim, o ingresso de divisas.

No entanto, ainda que o pagamento seja realizado em moeda nacional por meio de um intermediário, é imprescindível demonstrar que os recursos recebidos tiveram origem no

exterior, por meio de contratos de câmbio ou outros documentos que comprovem a transferência de divisas.

É necessário, neste contexto, analisar as disposições do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), instituído pela Circular Bacen nº 3.280/2005, que estabelece as normas que regem as operações cambiais no Brasil, incluindo a comprovação do ingresso de divisas.

O Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI) elenca, no item 5 da Seção 2 do Capítulo 9, as formas autorizadas de pagamento das despesas incorridas no País por transportador domiciliado no exterior, reconhecidas como representativas de ingresso de divisas. São elas:

- (i) o ingresso regular de moeda estrangeira no País, mediante operação de câmbio;
- (ii) o débito em conta em moeda nacional titulada pelo transportador estrangeiro, mantida no Brasil nos termos da regulamentação aplicável;
- (iii) a utilização de recursos objeto de registros escriturais de que trata a Seção 9 do Capítulo 14 do RMCCI.

Somente essas hipóteses representam, nos termos da legislação cambial, formas válidas de ingresso de divisas para fins fiscais. A utilização de recursos mantidos por representantes nacionais, sem a intermediação formal de conta titulada pelo tomador estrangeiro, não configura ingresso de divisas, ainda que tais valores tenham origem, em momento anterior, em contrato legítimo de transporte internacional.

Nesse sentido, a Seção 9 do Capítulo 14 do RMCCI trata dos procedimentos relacionados à abertura e à manutenção, em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, de conta de depósito em moeda estrangeira titularizada por transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, conforme segue:

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.

A Solução de Consulta nº 59/2009-SRRF/8ª RF/Disit, em consonância com o RMCCI, estabelece que o pagamento de serviços de transporte internacional por transportadores estrangeiros deve ser realizado mediante:

- a) Conversão de recursos transferidos do exterior em moeda estrangeira por contrato de câmbio; ou
- b) Proveniente de conta em moeda estrangeira mantida no Brasil pelo transportador, obedecendo às regras da Seção 9 do Capítulo 14 do RMCCI.

A Solução de Consulta nº 59/2009 esclarece, ainda, que, mesmo que o representante do transportador estrangeiro possua recursos em moeda nacional provenientes de receitas de transporte internacional realizadas no Brasil, a utilização desses recursos para pagamento direto ao prestador de serviços brasileiro, sem transitar por conta em moeda nacional ou estrangeira titulada pelo transportador estrangeiro, não é válida para fins de reconhecimento da isenção.

Assim, não se mostra suficiente a mera alegação de que os valores utilizados pelo representante nacional tenham sido previamente recebidos do exterior, a título de receitas operacionais do transportador estrangeiro. Da mesma forma, não se admite, para fins de fruição da isenção prevista no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, a utilização de recursos cuja origem seja o pagamento efetuado por pessoa jurídica domiciliada no Brasil ao representante do armador estrangeiro — ainda que tal pagamento decorra de contrato legítimo de transporte internacional celebrado com o referido armador.

No presente caso, a Recorrente não apresenta qualquer documentação hábil a comprovar a realização de contratos de câmbio vinculados aos pagamentos recebidos, tampouco demonstra que os recursos tenham transitado por conta mantida no Brasil em nome do

transportador estrangeiro. Também não há provas de que tais recursos tenham sido formalmente remetidos do exterior para o Brasil em nome da própria Recorrente.

A esse respeito, a decisão recorrida da DRJ está correta, em meu entender, ao concluir que:

“Nenhum documento foi apresentado em relação ao alegado ingresso de divisas pelo pagamento dos serviços que, supostamente, teriam sido prestados ao transportador sediado no exterior. Não foram anexados os necessários contratos de câmbio em valores e datas compatíveis com as ditas operações imunes, nas quais figurassem como vendedores de moeda estrangeira os próprios agentes marítimos recebedores dos alegados pagamentos do exterior oriundos do transportador agenciado.”

Prossegue a DRJ, com acerto:

“Ao pagar despesas incorridas no País, se o transportador estrangeiro se aproveitar de quaisquer ajustes negociais, ou mesmo no caso de se valer de recursos anteriormente recebidos por seu representante no País, sem transitar por conta de sua titularidade no País, considera-se não atendido o requisito legal relativo ao ingresso de divisas.”

Importante esclarecer que o RMCCI, em sua Seção 2 do Capítulo 9, item 3, admite que o pagamento de serviços de transporte internacional prestado por armador estrangeiro possa ser realizado, em moeda nacional, diretamente ao representante residente no País, conforme abaixo:

“3. É permitido ao residente, domiciliado ou com sede no País pagar o transporte internacional:

a) em moeda estrangeira, mediante operação de câmbio, diretamente ao legítimo credor residente, domiciliado ou com sede no exterior;

b) em moeda nacional:

I - mediante crédito à conta corrente titulada pelo legítimo credor residente, domiciliado ou com sede no exterior, aberta e mantida no País, nos termos da legislação e regulamentação em vigor;

II - ao representante residente, domiciliado ou com sede no País do legítimo credor residente, domiciliado ou com sede no exterior; ou III - ao agente consolidador de carga residente, domiciliado ou com sede no País, no caso de exportação com despacho consolidado, ou ao agente desconsolidador da carga residente, domiciliado ou com sede no exterior, no caso de importação com despacho consolidado.”

Contudo, o mesmo dispositivo esclarece que essa forma de pagamento não se equipara a ingresso de divisas, e, ao contrário, caracteriza hipótese de incidência das contribuições previstas no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.865/2004 (PIS e Cofins-Importação).

Por refletir com precisão os fundamentos aqui desenvolvidos, reproduzo, a seguir, excerto da decisão recorrida:

“Os mecanismos de que dispunha o transportador estrangeiro para efetuar pagamento das despesas incorridas no País, previstos no item 5, da Seção 2, do Capítulo 9 do RMCCI, são os seguintes:

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

- a) regular ingresso de moeda estrangeira;
- b) débito em conta em moeda nacional titulada pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, mantida na forma da regulamentação em vigor; ou c) utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata a seção 9 do capítulo 14.

A primeira sistemática, referida na alínea “a”, é a forma de pagamento mais típica das despesas de custeio incorridas no País pelo transportador domiciliado no exterior. Não há, na situação descrita nessa alínea, dúvida de que o pagamento pelos serviços prestados gera ingresso de divisas no País, estando as receitas assim auferidas fora do campo de incidência da contribuição (para o PIS).

Afirma a interessada de que esta teria sido a forma pela qual o armador estrangeiro teria adiantado os valores a seu representante no Brasil, que, por sua vez, teria efetuado os pagamentos pelos serviços prestados. Dessa forma, os agentes marítimos teriam atuado como meros repassadores de recursos do exterior. O ingresso de divisa reputar-se-ia ocorrido com o pagamento efetuado pela transportadora estrangeira à requerente, por intermédio do agente marítimo.

Todavia, nenhum documento foi apresentado em relação ao alegado ingresso de divisas pelo pagamento dos serviços que, supostamente, teriam sido prestados ao transportador sediado no exterior. Não foram anexados os necessários contratos de câmbio em valores e datas compatíveis com as ditas operações imunes, nas quais figurassem como vendedores de moeda estrangeira os próprios agentes marítimos recebedores dos alegados pagamentos do exterior oriundos do transportador agenciado.

A prova do efetivo ingresso de divisas, como mencionado é essencial para que se afira o cumprimento do requisito legal. Essa comprovação do ingresso de divisas é necessária para que se afaste a hipótese, não coberta pela lei, da utilização de recursos que o representante do transportador estrangeiro detenha sob sua guarda, mas que tenham origem em pagamento, por empresa nacional, de serviços de transporte internacional prestados pelo armador sediado no exterior, situação que não representaria o necessário ingresso de divisas.

A observação gravada no parágrafo anterior mostra-se de grande relevância porque, nos termos da Seção 2 do Capítulo 9 do RMCCI, em razão do transporte

internacional, o residente, domiciliado ou com sede no País pode pagar suas obrigações ao representante brasileiro do legítimo credor residente, domiciliado ou com sede no exterior das seguintes formas:

(...)3.É permitido ao residente, domiciliado ou com sede no País pagar o transporte internacional:

a) em moeda estrangeira, mediante operação de câmbio, diretamente ao legítimo credor residente, domiciliado ou com sede no exterior;

b) em moeda nacional:

I- mediante crédito à conta corrente titulada pelo legítimo credor residente, domiciliado ou com sede no exterior aberta e mantida no País nos termos da legislação e regulamentação em vigor;

II- ao representante residente, domiciliado ou com sede no País do legítimo credor residente, domiciliado ou com sede no exterior; ou III- ao agente consolidador de carga residente, domiciliado ou com sede no País, no caso de exportação com despacho consolidado, ou ao agente desconsolidador da carga residente, domiciliado ou com sede no exterior, no caso de importação com despacho consolidado.

(...)Importante ressaltar que os pagamentos realizados pelo residente, domiciliado ou sediado no País, segundo qualquer uma das quatro hipóteses enumeradas no parágrafo anterior, constituem fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, por configurarem contraprestação por serviço prestado, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Fica claro que, ao pagar despesas incorridas no País, se o transportador estrangeiro se aproveitar 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, na forma dos itens II e III da letra “b” do item 3 da Seção 2 do Capítulo 9 do RMCCI, sem transitar por conta de sua titularidade no País, considera-se não atendido o requisito legal relativo ao ingresso de divisas. Conseqüentemente, não será válida a fruição do benefício almejado.”

Desse modo, ainda que a prática de mercado no setor marítimo preveja arranjos em que os agentes nacionais atuem como intermediários financeiros, isso não afasta a necessidade de comprovação documental objetiva da origem estrangeira dos recursos. A mera alegação de que o pagamento tenha sido, em última análise, custeado pelo armador estrangeiro, sem que esteja demonstrado o fluxo financeiro nos termos da legislação cambial, é insuficiente.

A prova de ingresso de divisas é requisito expresso e objetivo para a fruição da isenção, e não pode ser suprida por presunções, hábitos operacionais ou interpretações ampliativas. Trata-se de exigência legal que deve ser examinada sob a ótica da interpretação literal, nos termos do art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional. Assim, entendo que, no caso concreto, a Recorrente não logrou comprovar o efetivo ingresso de divisas, nos termos

exigidos pela legislação de regência. Não foram apresentados contratos de câmbio, tampouco outros documentos que permitam aferir, de forma inequívoca, a origem estrangeira dos recursos recebidos em contrapartida pelos serviços prestados.

Portanto, entendo que não restou comprovado o atendimento ao segundo requisito legal previsto no art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002, razão pela qual não é possível o reconhecimento da isenção pretendida.

#### **Da Necessidade de Diligência para Comprovação do Direito Creditório**

Quanto à alegação da Recorrente sobre a necessidade de diligência para comprovação do direito creditório, ressalta-se que o ônus probatório quanto ao ingresso de divisas e aos demais requisitos da isenção recai exclusivamente sobre o contribuinte. Esse entendimento, já abordado nas preliminares, encontra respaldo tanto na legislação aplicável quanto na jurisprudência reiterada deste Conselho.

A afirmação de que os contratos de câmbio estariam sob a posse de agências marítimas não exime a Recorrente do dever de instruir o processo com os elementos necessários à comprovação do direito pleiteado. A constituição da prova do ingresso de divisas e da relação contratual com o tomador estrangeiro era plenamente viável à época dos fatos geradores, sendo, inclusive, previsível a necessidade de tais documentos para fins fiscais. Eventuais dificuldades posteriores decorrem da ausência de cautela documental da interessada, e não de impedimento material ou de circunstância imprevisível.

Nesses termos, não se mostra razoável flexibilizar os requisitos legais da isenção, tampouco deslocar para o órgão julgador a incumbência de suprir omissão que lhe é atribuída.

A realização de diligências, como a pretendida pela Recorrente para a intimação de agentes marítimos e a apresentação de contratos de câmbio, portanto, não constitui obrigação da autoridade julgadora. A jurisprudência do CARF tem consolidado o entendimento de que diligências e perícias não devem ser utilizadas para suprir deficiências na produção de provas pelo sujeito passivo sendo admitidas apenas em caráter excepcional, quando imprescindíveis à formação da convicção do julgador e viáveis dentro do processo administrativo.

Reforçando essa posição, o Acórdão nº 9303-005.226 da CSRF, já citado, esclarece que o papel do julgador administrativo não é atuar na produção de provas, especialmente quando o contribuinte, no exercício de sua atividade probatória, não apresenta indícios documentais que corroborem suas alegações.

Ressalte-se que o entendimento ora adotado encontra amparo em precedentes desta própria Turma Extraordinária, em casos com identidade material, nos quais se reconheceu a imprescindibilidade da comprovação documental do vínculo jurídico com o tomador estrangeiro e do efetivo ingresso de divisas para fins de fruição da isenção prevista no art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002, a exemplo dos Acórdãos nº 3002-002.878, 3002-002.882, 3002-002.881, 3002-002.880, 3002-002.879.

Concluo, portanto, que a pretensão da Recorrente de ver reconhecido o direito creditório carece de comprovação dos requisitos legais exigidos, razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida.

**Dispositivo**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão**