



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

Processo nº 10909.000254/2006-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.571 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVO
Recorrente APM TERMINAL ITAJAÍ S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU
RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO
CREDITÓRIO.

Comprovados nos autos que a atividade desempenhada pela recorrente trata-se de exportação de prestação de serviços, nos termos do art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 6º, II, da Lei nº 10.833/2003, o direito a restituição, compensação ou ressarcimento dos créditos verificados em face da exportação deve ser garantido ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães e Jorge Lima Abud que davam provimento parcial acompanhando o resultado da diligência. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède votou pela conclusões entendendo pela necessidade de novo despacho decisório acerca do indeferimento do direito creditório, o que implicaria a homologação tácita das compensações.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimarães

(Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se o relatório do acórdão nº 07-15.747, da 4ª Turma da DRJ/FNS, de 17 de abril de 2009, vejamos:

Trata o presente processo de Declarações de Compensação - DCOMP, apresentadas pela contribuinte com o fim de ver compensados débitos seus com créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (apurada no regime não-cumulativo), relativos ao quarto trimestre de 2005. Tais créditos referem-se, pretensamente, a operações de exportação realizadas nos respectivos períodos de apuração.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Itajaí/SC pela não homologação das compensações (Parecer SARAC/DRP/ITJ n.º 216/2008, às folhas 1727 a 1731, e Despacho Decisório, à folha 1732), fazendo-o com base na alegação de que em todas as notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela contribuinte para embasar a existência de seus créditos aparecem como tomadores dos serviços empresas residentes e domiciliadas no Brasil. Assim, como o inciso II do artigo 5.º da Lei n.º 10.637/2002 e o inciso II do artigo 6.º da Lei n.º 10.833/2003 exigiriam, para a caracterização da exportação de serviços, que o tomador fosse residente e domiciliado no exterior, não estaria configurada a hipótese de exportação de serviços, o que prejudicaria a pretensão da contribuinte.

Irresignada com a não homologação de suas compensações, encaminhou a contribuinte a manifestação de inconformidade às folhas 1735 a 1753, na qual explicita seu modus operandi e destaca o equívoco em que teria incorrido a DRF/Itajaí/SC ao deixar de considerar entendimento já pacificado mesmo em sede administrativa, de que "a intermediação de agente ou responsável, no Brasil, de empresa estrangeira tomadora de serviços portuários, por si só, não é suficiente para descaracterizar a operação como de exportação de serviços".

Alega que a autoridade fiscal deixou de considerar "a forma pela qual se processam as prestações de serviços aos 'armadores' residentes e domiciliados no exterior (contratantes), representados no Brasil por outras pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no Brasil (agentes/representantes), em perfeita consonância com regramento específico do Bacen - Banco Central do Brasil".

Afirma que na qualidade de operadora portuária, presta serviços de movimentação de cargas importadas e exportadas, ora a tomadores residentes e domiciliados no Brasil e ora a tomadores residentes e domiciliados no exterior (transportador/armador

internacional), sendo que os pagamentos relacionados a estes últimos contratantes são, em regra, realizados pelos agentes/representantes formalmente designados/constituídos do transportador estrangeiro, em moeda corrente nacional, conforme normas específicas do Bacen. Assim, defende a contribuinte que o ônus pelo serviço prestado recai sobre a pessoa jurídica domiciliada no exterior, e não sobre a pessoa jurídica que meramente a representa no país.

Na seqüência, a contribuinte discorre sobre as regulamentações do Bacen acerca da matéria, com o fim de deixar enfatizados não apenas a regularidade das operações realizadas por agentes marítimos representantes de pessoas jurídicas estrangeiras no país, como também o fato de que tais operações não se descaracterizariam como "operações de comércio exterior", inclusive para fins tributários.

Prossegue a contribuinte, analisando a legislação específica do PIS e da Cofins (artigo 5.º da Lei n.º 10.637/2002 e artigo 6.º da Lei n.º 10.833/2003, com as redações dadas pela Lei n.º 10.865/2004), para fins de demonstrar que as operações vinculadas ao crédito ora pleiteado atendem aos requisitos legais, quais sejam: representam serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e os pagamentos que lhes são respectivos representam ingressos de divisas.

Faz referência a contribuinte, ainda, a entendimentos da própria Receita Federal do Brasil, expressos em soluções de consulta, no sentido que a mera intermediação de agente ou representante, no Brasil, de empresa estrangeira tomadora de serviços portuários, por si só não é suficiente para descaracterizar a operação de exportação.

O acórdão do qual foi extraído o relatório acima transcrito recebeu a seguinte
ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório..

Compensação não Homologada

Inconformada com a decisão acima a contribuinte interpôs o recurso voluntário, onde, em apertada síntese, detalha suas operações, que se enquadrariam como exportação de serviços e, portanto, fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, discorre sobre a regulamentação específica editada pelo Banco Central do Brasil - BACEN, pois por ser

o contratante estrangeiro que fica com o ônus pelo serviço prestado, ha necessariamente o ingresso de divisas no país, trazendo a fundamentação que dispões sobre a isenção das contribuições mencionadas quando a exportação de bens e serviços, transcreve diversas soluções de consulta que no seu entendimento, dizem respeito as mesmas operações que desempenha, requerendo ao final a total procedência de sua manifestação, revertendo-se o despacho decisório, deferindo o pedido de ressarcimento e, homologando as declarações de compensação vinculadas ao pedido de ressarcimento.

Em sessão realizada em 08 de dezembro de 2010, a 3ª Turma Especial, da Terceira Seção de Julgamento, na resolução nº 3803-000.066, restou observado que as notas fiscais trazidas aos autos demonstravam que os tomadores dos serviços teriam domicílio no exterior e, que tal fato comprovariam a entrada de dividas no país caracterizando a exportação de prestação se serviços.

Resolveu-se por tais razões, converter o processo em diligência para que a Delegacia de Receita Federal em Itajai procedesse da seguinte forma:

a) intime a TECONVI para que apresente:

a.1.) lista indicando o navio e o tomador correspondente a cada nota fiscal que a recorrente reputa estar vinculada a serviço prestado a residente e domiciliado no exterior;

a.2) a documentação da viagem do navio correspondente a cada nota fiscal, especialmente os Bills of Landing, por meio da qual fique demonstrada a saída dos containeres,

b) proceda à apuração do crédito da contribuinte, não importando se as saídas dos contenieres se deram cheios ou vazios (porquanto não se está a tratar aqui de exportação de mercadorias), dando ciência do resultado da diligência à contribuinte, na forma da legislação em vigor e, após, retornem os autos a este Conselho.

Como decidido na resolução acima mencionada, o processo baixou em diligência, seguindo-se diversas intimações endereçadas à contribuinte recorrente que atendendo-as, carreou aos autos diversos documentos e planilhas que teriam o condão de comprovar suas alegações.

A conclusão da diligência nas folhas 2972 e seguintes do e-processo foi no seguinte sentido:

6 Conclusão

1) Confirma-se que, no período sob diligência do 4º trimestre de 2002 até o 4º trimestre de 2005, com base na verificação por amostragem do confronto de notas fiscais com a documentação apresentada, como sites na Internet dos clientes, relatórios de conferência de capatazia, relatório de movimentação de navios do porto de Itajaí, houve efetiva prestação de serviços pelo interessado para tomadores com domicílio no exterior, consistentes com as respectivas notas fiscais.

2) Inexiste saldo credor de crédito da Cofins vinculado à receita de exportação nos meses do período para compensar com as declarações de compensação de fls. 473/474 (R\$ 42.278,43 – crédito de outubro), 510/511 (R\$ 32.586,47 – crédito de novembro) e 546/547 (R\$ 20.524,58 - crédito de dezembro) protocoladas em 30/01/2006.

Cientificada da conclusão da diligência a contribuinte recorrente insurgiu-se contra as novas conclusões, trazendo em sua manifestação razões já anteriormente expostas em peças de defesa outrora juntadas aos autos, trouxe novos argumentos como a suposta existência de vícios no processo administrativo, tendo em vista (i) o cumprimento o efetivo cumprimento das obrigações determinadas na resolução que resolveu pela diligência, ao contrário do alegado nas conclusões, (ii) impossibilidade de revisão de ofício do lançamento, (iv) decadência dos lançamentos dos anos-calendário 2002 a 2005, (iii) impossibilidade de alteração de critério jurídico de lançamento, e no mérito (v) pugnou pela legitimidade dos créditos de PIS e COFINS glosados pela fiscalização.

Juntado ao processo a manifestação acima mencionada, os autos foram distribuídos a esse Conselheiro para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus - Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

I - PRELIMINAR

I.1 - Do efetivo cumprimento das obrigações determinadas na resolução que resolveu pela diligência

Alega a recorrente, indicando que tal digressão confunde-se com o cerne e mérito do processo, o seguinte:

30. Em suma, demonstrou a Requerente que efetivamente prestou serviços para pessoa jurídica residente e domiciliada no exterior, e, ainda, comprovou que o fato de existir um intermediador na nas operações realizadas com a linha marítima jamais desnaturaria prestação de serviços no exterior. Tanto foi feita essa prova que o próprio Sr. Auditor-Fiscal concluiu pela comprovação da prestação de serviços pela Requerente para tomadores com domicílio no exterior.

31. Pois bem. Cumpridas as determinações do E. CARF e comprovado que o serviço foi efetivamente prestado à pessoa jurídica residente e domiciliada no exterior - o que legitima a apropriação dos créditos de PIS/COFINS -, não há razão para qualquer outra análise ou justificativa de glosa de créditos por

parte da fiscalização, tal como o fez o Sr. Auditor-Fiscal na sua conclusão.

32. Se a Requerente cumpriu à diligência determinada pelo CARF, não cabe, nessa fase processual administrativa, qualquer outra análise ou determinação por parte da Fiscalização.

33. Diante disso, é de rigor a manutenção dos créditos de PIS/COFINS apropriados pela Requerente.

Em que pese a matéria tratada nesse momento se confundir com a questão meritória apresentada, tanto na manifestação de inconformidade, quanto no recurso voluntário, podemos observar dos documentos juntados desde o início da fiscalização, que a questão relacionada à exportação ou não da prestação de serviços, já poderia ter sido solucionada, uma vez que, mesmo em parte, os documentos juntados pela contribuinte na época já demonstravam que se tratava de exportação de prestação de serviços.

Dessa forma, analisados os documentos acostados aos autos, entendo que a contribuinte recorrente logrou êxito na comprovação dos serviços prestados no exterior e, por consequência, deve ser atendido o seu pleito.

As demais "preliminares", apresentadas quando da manifestação da recorrente em face da informação fiscal que trouxe o resultado da diligência requerida pelo E. CARF, deixo de apreciá-las, pois entendo que não dizem respeito ao recorrido acórdão da DRJ, que, apreciou tão somente a comprovação por parte da recorrente da efetiva exportação dos serviços.

Ao analisar as demais questões apresentadas como preliminares, no sentir desse conselheiro, estar-se-ia a suprimir instâncias, pois não foram matérias analisadas na decisão de piso, fato esse que poderia levar à anulação de decisão prolatada por essa Turma.

Pois bem. Passa-se à análise do mérito.

II - Do Mérito - Exportação de serviços - Pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior

Segundo o entendimento da recorrente, exercendo a atividade de operadora portuária, presta serviços de movimentação de cargas importadas e exportadas, tanto para tomadores residente e domiciliados no Brasil como no exterior, sendo que os pagamentos relacionados a estes últimos contratantes são realizados em moeda corrente nacional, pelos agentes/representantes formalmente designados/constituídos do transportador estrangeiro, conforme normas específicas do Bacen, e que *"a intermediação de agente ou responsável, no Brasil, de empresa estrangeira tomadora de serviços portuários, por si só, não é suficiente para descaracterizar a operação como de exportação de serviços"*.

Nesse sentido, as atividades relacionadas a exportação de serviços lhe dariam o direito de restituir ou compensar créditos oriundos de tal operação, nos termos disciplinados pela Lei nº 10.637/2002, art. 5º, II, e pela Lei nº 10.833/2003, art. 6º, II, a seguir transcritos:

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; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

(...)

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

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

(...)

Pois bem. É certo que na hipótese de pedido formulado pelo contribuinte, alegando direito a ressarcimento/compensação de crédito que lhe é garantido por lei, cabe a ele, contribuinte, a prova de seu alegado direito, trazendo os documentos necessários para tanto.

No caso em tela, a DRJ, analisando a manifestação de inconformidade da contribuinte recorrente, em que pese entender que a atividade desempenhada pode ser considerada como exportação de serviços e ser perfeitamente possível a existência de créditos na forma pleiteada, considerou que os documentos trazidos aos autos não teriam o condão de comprovar as condições exigidas por lei para tanto, notadamente no que diz respeito à comprovação de entrada de divisas no território nacional.

Como bem demonstrado na Resolução nº 3803-000.075 pelo I. Conselheiro relator, a atividade desempenhada pela recorrente, operação de terminal de cargas portuárias, usualmente se materializa da seguinte forma:

É usual a existência de contrato do armador estrangeiro com certas empresas movimentadoras de contêineres, com preços previamente dessa forma pactuados. Não havendo tal contrato, o armador serve-se de seu representante no Brasil, um agente portuário, para contratar serviço a serviço, além de cuidar de outros trâmites administrativos pertinentes ao embarque ou desembarque de cargas. Nesta última hipótese, o armador consulta o seu agente acerca do preço da movimentação de certa quantidade de contêineres. Orçada a despesa, o armador efetua a transferência do valor desta e das demais despesas referentes à operação. O contrato de câmbio é feito em nome do agente, sem especificações em seu conteúdo quanto ao destino específico de cada parte dos recursos.

Da descrição acima, conclui-se - uma vez configurado que as despesas efetuadas pelo agente são feitas em nome do tomador do serviço, o armador estrangeiro - que haverá ingresso de divisas para o Brasil.

A própria DRJ, no acórdão recorrido, reconhece a legitimidade da intermediação de agente agindo em nome do tomador de serviços residente e domiciliado no exterior, bem como a possibilidade de o pagamento ser feito em reais, relatando ainda a possível existência dos créditos utilizados na compensação realizada pela recorrente, contudo concluindo pela sua impossibilidade, uma vez não comprovado o ingresso de divisas no País.

Segundo o I. Relator da resolução já mencionada, os documentos trazidos aos autos pela recorrente, ainda que em amostra aleatória, demonstrariam a entrada de divisas no País, observe-se:

Em visão sobre amostra aleatória de notas fiscais, é possível observar que na maioria delas os tomadores tem domicílio no exterior. Note-se, também, que no campo "observações" destas consta o nome do navio receptor/entregador da carga. Ao nome do navio, tendo em mira a data da nota fiscal, são regularmente vinculados conhecimento de transporte, número da viagem e Bills of Landing (BL) a indicar o destino da mercadoria embarcada, documento este que, uma vez assinado pelo comandante do navio, torna-se atestado a confirmar a saída da carga do País. E cópias destes documentos ficam em poder do agente representante dos armadores estrangeiros. Há, inequivocamente, entrada de divisas não só na hipótese acima, sendo indiferente se os containeres encontram-se cheios ou vazios (de regresso para o país estrangeiro), mas também nos serviços prestados no desembarque de cargas, no caso de importação de produtos. (grifos não originais)

Seguindo o entendimento acima transcrito, o julgamento foi convertido em diligência para que a DRF de Itajaí, tomasse as seguintes providências:

a) intime a TECONVI para que apresente:

a.1.) lista indicando o navio e o tomador correspondente a cada nota fiscal que a recorrente reputa estar vinculada a serviço prestado a residente e domiciliado no exterior;

a.2) a documentação da viagem do navio correspondente a cada nota fiscal, especialmente os Bills ofLanding, por meio da qual fique demonstrada a saída dos containeres,

b) proceda à apuração do crédito da contribuinte, não importando se as saídas dos contenieres se deram cheios ou vazios (porquanto não se está a tratar aqui de exportação de mercadorias), dando ciência do resultado da diligência à contribuinte, na forma da legislação em vigor e, após, retornem os autos a este Conselho.

A diligência foi realizada, sendo precedida de várias intimações endereçadas à recorrente, com o fito de serem apresentados os documentos solicitados na resolução.

Conforme dito no tópico relacionado à preliminar, referidas intimações foram atendidas e os documentos solicitados entregues, não sendo possível a apresentação daqueles que são de uso exclusivo das empresas responsáveis pelas viagens dos navios, os quais não ficam na sua posse, e por tal razão não foram apresentados.

A informação fiscal que trouxe as conclusões sobre a matéria debatida os presentes autos, após o cumprimento da diligência determinada na resolução nº 3803-000.075, apontou em primeiro lugar que:

6 Conclusão

1) Confirma-se que, no período sob diligência do 4º trimestre de 2002 até o 4º trimestre de 2005, com base na verificação por amostragem do confronto de notas fiscais com a documentação apresentada, como sites na Internet dos clientes, relatórios de conferência de capatazia, relatório de movimentação de navios do porto de Itajaí, houve efetiva prestação de serviços pelo interessado para tomadores com domicílio no exterior, consistentes com as respectivas notas fiscais.

Desta forma, esta convalidada toda a tese esposada pela recorrente desde suas primeiras intervenções realizadas no presente feito, bem como os apontamentos feitos pelo I. Relator da resolução que determinou a diligência a que se chegou à conclusão de que a atividade representada pelas notas fiscais trazidas aos autos, que geraram os créditos que se pretende compensar, caracterizam-se como exportação de serviços.

Noutro giro, a segunda parte da conclusão da informação fiscal, resposta da diligência, trouxe a seguinte informação:

2) Inexiste saldo credor de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep vinculado à receita de exportação nos meses do período para compensar com as declarações de compensação de fls. 272/273 (R\$ 13.026,60 - crédito de abril), 252/253 (R\$ 19.446,50 - crédito de maio) e 262/263 (R\$ 17.613,76 - crédito de junho) protocoladas em 12/11/2004.

Pois bem. Em que pese a conclusão apontar para a inexistência de suposto crédito ter sido tomada com base em documentos trazidos pela recorrente, atendendo as intimações ocorridas durante a diligência determinada em resolução proferida pelo E. CARF, referida questão somente foi trazida aos autos quando da referida decisão, vale dizer, em nenhum momento do processo, até então, a recorrente se defendeu ou trouxe informações sobre os créditos.

Observe-se: desde o parecer que culminou com o despacho decisório indeferindo o ressarcimento do crédito e não homologação das compensações apresentadas pela recorrente, até o r. acórdão da DRJ que chancelou as razões desses, a acusação seria de que as atividades representadas pelas notas fiscais apresentadas não se caracterizariam como exportação de serviços e, portanto, impossível a obtenção do crédito pretendido.

E dessa acusação a recorrente se defendeu, trazendo aos autos documentos e apontamento de legislação e normas do Bacen, que demonstraram de forma satisfatória ser sua atividade caracterizada como exportação de serviços e, como tal, passível de gerar os créditos pleiteados e garantir as compensações informadas.

Em nenhum momento, frisa-se, até a chegada da decisão prolatada em resolução, foi discutida a apuração do crédito requerido e sim, simplesmente, a sua existência e a possibilidade de ser compensado e desses fatos e apontamentos é que se insurgiu a recorrente.

A persistir o entendimento esposado na segunda parte das conclusões trazidas pela informação fiscal, resultado da diligência determinada em resolução, no entender desse conselheiro, estar-se-ia suprimindo instâncias, acolhendo decisão que não foi objeto de deliberação na decisão de piso, muito menos do despacho decisório que indeferiu o ressarcimento e não homologou a compensação informada pela recorrente, por essa razão, dessa parte da diligência não se toma conhecimento.

Caso, hipoteticamente, fosse mantida a conclusão da diligência, poderíamos falar até em mudança do critério jurídico, pois num primeiro momento temos a glosa dos créditos por não ter a contribuinte comprovado a existência efetiva da exportação de prestação de serviços. No momento seguinte, afirma-se comprovada a exportação, contudo, a modificação do fundamento do despacho decisório perpetrado pela Delegacia de Julgamento.

Realmente, em que pese, supostamente, haver fundamentos válidos para a glosas dos créditos, a troca deste por aquele, no meu sentir, demonstra a modificação dos critérios jurídicos para a manutenção da cobrança.

Assim, começa a contribuinte defendendo-se de uma cobrança de crédito porque não teria efetivamente comprovado a existência da operação que daria sustentação aos créditos, logo após, entende a Delegacia de julgamento pela existência da exportação dos serviços, contudo, mantém a cobrança por falta de comprovação da entrada de divisas, no terceiro momento, a cobrança já não é mais mantida em sua totalidade, pois verificou-se, de uma vez por todas, a existência da exportação de serviços que ensejariam o crédito, no entanto, mantendo a glosa de outros créditos, dos quais não se defendeu a contribuinte.

Por tais razões, acolho as razões trazidas no recurso voluntário e não tomo conhecimento da segunda parte da conclusão da diligência determinada em resolução.

II - Conclusão

Por todo o acima exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, dando-lhe integral provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator