



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11040.905331/2009-24  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-011.078 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TECON RIO GRANDE S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Cabe ao interessado fazer prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para a concessão da isenção.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-011.052, de 09 de dezembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 16636.001408/2009-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Possas (Presidente em exercício).

**Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão de turma ordinária, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

O inconformismo diante de decisão contrária às pretensões firmadas em recurso não permite concluir pelo cerceamento de defesa, mormente quando resta assegurado à contribuinte o prosseguimento da lide, ocasião em que pode reafirmar seu pleito e, se for o caso, obter decisão que lhe é satisfatória, e também quando a referida decisão é fundamentada, pauta-se na análise do caso de acordo com a legislação e provas dos autos.

PRELIMINAR. PERÍCIA. DESNECESSIDADE

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, mdefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

COFINS. SERVIÇOS PRESTADOS A PESSOA JURÍDICA NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS. CUMPRIMENTO.

Os documentos carreados autos confirmam a efetiva prestação de serviços a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e, conseqüente, o ingresso de divisa. O fato de haver um terceiro mandatário intermediando o pagamento não desconfigura o ingresso de divisas necessário para que tal pagamento chegue ao prestador brasileiro, eis que o ingresso divisas é decorrência lógica da natureza deste tipo de operação, não sendo ônus da Recorrente a apresentação de contrato cambial para a sua comprovação.

A divergência suscitada no recurso especial da Fazenda Nacional diz respeito ao ônus da prova da satisfação das condições para fruição da isenção de receitas decorrentes da prestação de serviços a empresa domiciliada ou residente no exterior com ingresso de divisas no país.

O Recurso especial foi admitido, conforme Despacho em Agravo juntado aos autos.

Contrarrazões do contribuinte solicita que o recurso não seja admitido e, no mérito, que lhe seja negado provimento.

É o Relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Preliminarmente, a contrarrazoante argumenta que o recurso não pode ser admitido. Segundo entende, o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma não divergem que é do contribuinte o ônus de fazer prova de que cumpre os requisitos exigidos na norma do art. 6º, inciso II, da Lei 10.833/03. Outrossim, que, em relação ao segundo ponto de divergência levantado pela Fazenda Nacional, quanto a documentação necessária para comprovação do ingresso de divisas, o recurso também não pode ser admitido, pois

“como se percebe pela simples leitura dos acórdãos paradigmas, naqueles casos o contribuinte que pleiteava a isenção da COFINS não apresentou nos autos qualquer documentação que suportasse o seu direito”.

Vejamos quais foram as considerações feitas pelo Relator do voto condutor da decisão recorrida no que diz respeito à comprovação da efetiva prestação de serviços aos transportadores estrangeiros e consequente ingresso de divisas.

Enfim, a Administração Tributária reconhece que a existência de terceira pessoa agindo na condição de mero mandatário da pessoa no exterior não descaracteriza a relação jurídica a que alude o art. 6º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, para fins de reconhecimento da não incidência ou isenção da Cofins. Portanto, neste ponto não há controvérsia.

A controvérsia pauta-se na comprovação da efetiva prestação de serviços ao transportador estrangeiro e, consequentemente, no ingresso de divisas.

A farta documentação carreada aos autos pela Recorrente, abrangendo notas fiscais de serviço, contratos com armadores estrangeiros, bem como declarações firmadas por estes, e respectivas tabelas de preços praticados, demonstram a efetividade dos serviços prestados e, por decorrência, o ingresso de divisas.

Verifica-se nos documentos acostados aos autos que a Recorrente, em virtude de contrato de prestação de serviços com armadores no exterior, às fls. 798-1.277 (Manifestação de Inconformidade) e 1.904-2.157 (Recurso Voluntário) presta serviços portuários a estes e emite nota fiscal de serviços, às fls. 1.300-1.344 (Manifestação de Inconformidade) e 1.829-1.903 (Recurso Voluntário), em nome dos tomadores estrangeiros, mas aos cuidados de seus representantes/agentes marítimos, os quais atuam como intermediários nessa operação.

Considero, portanto, ser incontroversa a comprovação dos serviços prestados diante de arcabouço documental que traz os detalhes da operação de prestação de serviços.

No que diz respeito ao ingresso de divisas, embora a fiscalização e a DRJ tenham concluído competir à Recorrente a apresentação dos contratos cambiais para sua comprovação, entendo não ser ônus da dela a apresentação de tais documentos.

Conforme mencionado anteriormente, a própria Fazenda Pública entende não descaracterizada a situação de não incidência da Cofins quando, na operação de prestação de serviço para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, haja representante do armador estrangeiro atuando no país como mero mandatário.

Nessa situação, havendo o intermediário na operação, este é quem legalmente detém os referidos contratos, em razão da sistemática deste tipo de operação.

Logo, não pode a Recorrente ser compelida a apresentar documento da qual não é proprietária e da qual sequer tem posse.

Por sua vez, a norma isentiva da Cofins, Lei 10.833, de 2003, não estipulou que competiria ao prestador de serviço a comprovação do ingresso de divisas, em especial nessa situação em que há operação de intermediação.

Dessa forma, sendo permitida a intermediação de mandatário do armador estrangeiro na prestação de serviço sem descaracterizar a não incidência da Cofins, a exigência dos contratos cambiais - como único instrumento de comprovação dos ingressos de divisas - a quem não os detenha acaba por

impossibilitar, na prática, o uso deste benefício fiscal (não incidência legal), o que, certamente, não é a finalidade da norma isentiva.

Dessa forma, compreendo que o ingresso divisas é decorrência lógica da natureza deste tipo de operação, não sendo ônus da Recorrente a apresentação de contrato cambial para a sua comprovação.

A corroborar as conclusões acima, valho-me da pertinente análise do mesmo assunto e mesmo contribuinte efetuada pelo Conselheiro Walker Araújo no bojo do Processo Administrativo a" 17437.720221/2015-65, Resolução nº 3302-000.772, de 21/06/2018:

(...)

Como não é difícil perceber da leitura do excerto acima reproduzido, o Colegiado recorrido entendeu que "no que diz respeito ao ingresso de divisas, embora a fiscalização e a DRJ tenham concluído competir à Recorrente a apresentação dos contratos cambiais para sua comprovação, entendendo não ser ônus da dela a apresentação de tais documentos". E que, "nessa situação, havendo o intermediário na operação, este é quem legalmente detém os referidos contratos, em razão da sistemática deste tipo de operação. Logo, não pode a Recorrente ser compelida a apresentar documento da qual não é proprietária e da qual sequer tem posse. Finalmente, que "a norma isentiva da Cofins, Lei 10.833, de 2003, não estipulou que competiria ao prestador de serviço a comprovação do ingresso de divisas, em especial nessa situação em que há operação de intermediação".

Ora, não me parece haver dúvidas de que duas questões nodais para o deslinde da lide foram debatidas e decididas: **(i)** a necessidade de apresentação dos contratos cambiais e **(ii)** a quem cabe o ônus de constituir essa prova (!).

As decisões paradigma, por seu turno, deixaram muito claro que era do sujeito passivo **(i)** o ônus de comprovar o direito e **(ii)** que entendiam necessário que fossem apresentados os contratos de câmbio. Observe-se (todos grifos acrescidos).

"Não obstante, no resultado da diligência restou claro que a contribuinte não possui Contrato de direito privado firmado com a pessoa jurídica (armador) residente ou domiciliada no exterior e, também, que a mesma não conseguiu comprovar o ingresso de divisa e, tampouco, o nexo causal de ingresso de divisa por meio, de pagamento direto, mediante fechamento de câmbio em banco devidamente autorizado; ou por pagamento indireto, débito da conta de custeio mantida pelo agente ou representante do armador adquirente do produto." (Acórdão ne 3302-002.545)

"No caso vertente, verifica-se que o Recorrente não trouxe, juntamente com sua manifestação de inconformidade e tampouco agora em sede de recurso voluntário, documentos que comprove de que é signatária de contrato de direito privado firmado com a(s) pessoa(s) jurídica(s) domiciliada(s) no exterior para a(s) qual(a)s alega ter prestado serviços, e nem os contratos de câmbio relativos aos respectivos pagamentos. Também não apresentou as cópias de notas fiscais relativas à prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, totalizado, em separado, tais operações de prestação de serviços nos livros fiscais obrigatórios. Apresentou notas fiscais relativas à prestação de serviços para empresas nacionais.

Assim, mesmo após a realização da Diligência, não quedou-se comprovado que a Recorrente possui contratos de direito privado firmado com a pessoa jurídica (armador) residente ou domiciliada no exterior e, também, que a mesma não conseguiu comprovar o ingresso de divisas e, tampouco, o nexo causal de ingresso de divisa por meio, de pagamento direto, mediante fechamento de

câmbio em banco devidamente autorizado: ou, por pagamento indireto, a débito da conta de custeio mantida pelo agente ou representante do armador adquirente do produto." (Acórdão nº 3802-004.001)

A meu sentir, é flagrante a divergência de interpretação da legislação tributária tanto em relação ao ônus da prova quanto em relação à documentação necessária para comprovação do ingresso de divisas.

Passo ao mérito.

Liminarmente, não será demais lembrar que a exceção deve ser comprovada por quem alega e o direito por quem o reclama. No caso dos autos, trata-se de uma isenção, norma excepcional, e de um direito de crédito reclamado pelo sujeito passivo.

Também não será demais lembrar o que diz o Código Tributário Nacional acerca do reconhecimento do direito à isenção.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

Partindo dessas premissas, entendo que deva ser acolhido, no caso concreto, o entendimento expresso pela Secretaria da Receita Federal a respeito do assunto na Solução de Consulta nº 23, SRRF07/DISIT, de 22/03/2011, que a seguir, adotando seus fundamentos como se meus fossem.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

**NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO.**

Para fins de não incidência ou isenção da Cofins sobre a receita decorrente da prestação de serviços para pessoa física ou Jurídica residente ou domiciliada no exterior, o pagamento deve necessariamente representar ingresso de divisas no País.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM FAVOR DE ARMADOR ESTRANGEIRO.  
REPRESENTANTE DO ARMADOR ATUANDO NO PAÍS COMO MERO  
MANDATÁRIO.**

Na hipótese de prestação de serviços, efetuada por empresa domiciliada no País, para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, a existência de terceira pessoa agindo na condição de mero mandatário da pessoa no exterior não descaracteriza a relação jurídica a que aludem o art. 8º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 14, BI, da Medida Provisória rfi 2.158-35, de 2001, para fins de reconhecimento da não incidência ou isenção da Cofins.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM FAVOR DE ARMADOR ESTRANGEIRO.  
REPRESENTANTE DO ARMADOR NO PAÍS ATUANDO EM NOME  
PRÓPRIO.**

Ha hipótese de prestação de serviços, efetuada por empresa domiciliada no País, para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, a existência de terceira pessoa agindo em nome próprio, e não na condição de mero mandatário da pessoa no exterior, descaracteriza a relação jurídica a que aludem o art. 6º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 14, III, da Medida Provisória nº 2158-35, de 2001, devendo ser exigido o recolhimento da Cofins.

**EFETIVO INGRESSO DE DIVISAS NO PAÍS.**

Os mecanismos de pagamento das despesas incorridas no País pelo transportador estrangeiro previstos no vigente Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), segundo normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil, representam efetivo ingresso de divisas no País. Se os pagamentos desatenderem às determinações previstas no referido regulamento, não se pode considerar que houve efetivo ingresso de divisas no País.

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

Para fins de enquadramento na hipótese da não incidência em foco, ainda que seja utilizada forma de pagamento válida, 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 a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior.

Com base nesses fundamentos, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

**Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente Redator