



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13964.000181/2009-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-010.013 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente IMBITUBA PILOTS SERVIÇOS DE PRATICAGEM
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2008

AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO EFETIVA. FALTA DE PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE RECURSAL.

O recurso deve satisfazer certos pressupostos para ser conhecido, dentre os quais está, sem dúvida, a existência de contestação efetiva contra a decisão recorrida. Isso se traduz na identificação, na peça recursal, dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta a contestação, com a delimitação específica das matérias de discordância e das razões e provas pertinentes.

Apontar os fatos e fundamentos jurídicos constitui pressuposto de admissibilidade do recurso que impede o conhecimento de contestações genéricas ou formuladas sem qualquer correspondência com o teor da decisão recorrida: tal é a lógica capturada pelas normas enunciadas no art. 16, inciso III, e art. 17, ambos do Decreto nº. 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente), Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Walker Araújo, Corinto Oliveira Machado, Denise Madalena Green, Raphael Madeira Abad, Vinícius Guimarães.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata o processo de Pedido de Restituição da Contribuição para o Programa de Integração Social PIS, relativo ao período de 03/04 a 12/08, no total de R\$ 75.799,36, conforme detalhamento da apuração considerada indevida constante da planilha de fls. 24/47.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis, com base na informação fiscal de fls. 52/53, concluiu pelo indeferimento da restituição por falta de comprovação das receitas recebidas em moeda estrangeira, mediante contrato de câmbio, e, ainda, em razão de que os tomadores dos serviços são empresas brasileiras, contrariando o requisito expresso em lei para gozo da isenção.

A contribuinte encaminhou a presente manifestação de inconformidade, onde alega, em síntese, que 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. Sustenta que, através da Solução de Consulta nº. 217 – SRRF/9ª. RF/Disit, em 04 de junho de 2009, obteve a resposta à consulta que formulou – Processo nº. 13964.000179/200903 (doc. Anexo), na qual foi confirmado o entendimento da consultante.

Na sequência, traz os seus argumentos na seguinte ordem:

Do Direito à não-incidência e da restituição do PIS/Pasep e Cofins:

Explica, sob este item, que presta serviços a armadores estrangeiros; que estes atuam no território nacional auxiliados por empresas brasileiras expressamente nomeadas como suas representantes; que o armador estrangeiro remete ao país divisas suficientes para fazer frente às despesas assumidas com a passagem de seus navios por águas e portos nacionais.

Remete ao art. 7º. da Lei Complementar nº. 70/91, o qual trata da isenção das contribuições sobre as receitas de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador, bem como ao art. 14 da Medida Provisória nº. 1.8586, atualmente MP nº. 2.15835/2001, pelo qual são isentas da Cofins as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; e, ainda, ao art. 5º. da Lei nº. 10.637/02 e ao art. 6º. da Lei nº. 10.833/03. Por fim, sustenta que, a partir da publicação da MP 2.15835, especialmente em virtude do disposto em seu art. 14, III, não houve mais referência à exportação de serviços, sendo apenas exigido que o tomador seja residente ou domiciliado no exterior e que haja ingresso de divisas. Alega, ainda, que a MP 2.15835/01, em nenhum momento faz qualquer distinção em relação à forma de recolhimento dos tributos, seja pelo lucro real, presumido ou mesmo pelo Simples, como fator impeditivo ao benefício da não-incidência de PIS/Pasep ou Cofins sobre exportação de serviços.

No tocante à contribuição para o PIS/Pasep, alega que a Lei nº. 9.715/98 já estabelecia que seriam excluídas as receitas relativas aos serviços prestados à pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas no país (art. 4º., inciso I).

Do tomador de serviço residente ou domiciliado no exterior:

Alega que a atuação do agente ou representante não descaracteriza o real contratante, quer seja, a empresa estrangeira; que a situação envolve contratos de prestação de serviços firmados entre pessoa jurídica domiciliada no Brasil que atua, dentre outras atividades, como agente marítimo, e pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior (transportador estrangeiro); e que tais contratos são efetivados mediante a interposição de agente ou representante no Brasil do transportador estrangeiro. Cita trechos da Solução de Consulta nº.217 SRRF/9ª RF /DISIT em 04 de junho de 2009, processo sob o nº. 13964.000179/200903.

O pagamento deve representar ingresso de divisas:

Alega que, mesmo que o preço dos serviços seja pago por representante do armador estrangeiro, é este último, na qualidade de real tomador dos serviços, que arca com tal encargo. Segundo ela, o custeio dos serviços prestados tem imediata relação com o ingresso de divisas no país. Desta forma, o fato do preço ser pago em moeda nacional não desabona a condição de imunidade da receita, pois o que imprta é o efetivo ingresso. Cita trecho da Solução de Divergência nº. 12, de 30 de outubro de 2001.

Dos normativos do Banco Central do Brasil aplicáveis ao caso:

Segundo a impugnante, 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. Alega que 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 ação de repetição do indébito nº. 2000.72.00.0057545/SC:

Alega que a matéria discutida sub judice foi exclusivamente para questionar a isenção do pagamento a título de Cofins em relação às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais. Após se referir ao processo judicial, a contribuinte descreve os dispositivos legais discutidos no referido processo, os quais não cumpre que se relate no presente.

Segundo a contribuinte, uma vez que os depósitos judiciais foram convertidos em renda da Fazenda Nacional, teria direito a restituir e compensar os valores, por terem sido pagos indevidamente, em razão das alegações feitas no presente pedido de restituição de indébito.

Da compensação e da comprovação do valor do crédito:

Nestes itens de sua manifestação, apenas tece algumas considerações quanto aos aspectos formais da compensação, ao direito à utilização de créditos para compensação de débitos, bem como à prescrição do indébito. Aduz que todas as despesas assumidas pelas empresas estrangeiras em território nacional estão pormenorizadamente identificadas com o navio e o percurso a que se vinculam, e que as notas fiscais de prestação de serviço permitem correlacionar a atividade da recorrente àquela desenvolvida pelos armadores estrangeiros em águas nacionais. Propõe-se a disponibilizar as notas, no momento que for solicitado.

Da conclusão e do pedido:

Conclui que, muito embora um dado serviço tenha sido executado totalmente no território nacional e aqui se verificar seu resultado, poderá estar abrangido pela não-incidência, contanto que o tomador seja domiciliado no exterior e sua contraprestação acarrete a entrada de divisas.

Reitera que a intermediação do agente ou representante, no Brasil, de empresa estrangeira tomadora de serviços (armador), por si só, não é suficiente para descaracterizar a situação, uma vez que toda atividade por ela exercida é desenvolvida exclusivamente em favor da empresa não domiciliada no país, estando, portanto, atendida a condição imposta. Os representantes em questão atuam como meros repassadores de recursos só exterior e assim atuam por imposição das leis brasileiras, que prescrevem a utilização desse elo para a empresa dos fretes contratados.

Em suma, alega que o que se exige para a imunidade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é um nexa causal entre o pagamento que representa o ingresso de divisas e a prestação de serviços à pessoa situada no exterior. Assim, quando o pagamento é efetuado pela empresa estrangeira, por meio de seus agentes ou representantes no país ou mediante dedução das receitas auferidas pelos armadores estrangeiros no país, reputa-se ocorrido o ingresso de divisas. Assim, o nexa é evidenciado pela própria legislação do Bacen, que autoriza esse tipo de transação.

Diante dos argumentos acima aludidos, requer o reconhecimento do Pedido de Restituição, conforme teor da Solução de Consulta no 217 SRRF/ 9a RF/Disit, de 04 de julho de 2009.

É o relatório.

Apreciando a manifestação de inconformidade, 4ª Turma da DRJ em Florianópolis negou provimento ao recurso, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2008

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual repisa os principais argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, porém, como veremos, não deve ser conhecido.

Como relatado, a decisão de primeira instância negou provimento à manifestação de inconformidade por entender que não houve a comprovação do direito creditório alegado. Transcrevo, a seguir, excertos do voto vencedor da decisão recorrida, trazendo os fundamentos da negativa de provimento:

Assim, repito, entendo que uma operação de prestação de serviços envolvendo um prestador residente e domiciliado no país e um tomador residente e domiciliado no exterior (transportador internacional), perca a condição de "operação de exportação", pelo simples e mero fato de ter sido formalizada por meio de um representante da pessoa jurídica estrangeira residente e domiciliado no país. Ocorre, porém, que no caso concreto que aqui se tem, outra razão há a impedir o deferimento do pleito da contribuinte. De se ver.

Uma coisa é a compreensão de que a atuação do representante não serve à descaracterização da exportação; coisa distinta, porém, é saber se as operações concretamente realizadas com entes que atuam como representantes de transportadores estrangeiros, efetivamente envolve um tomador residente e domiciliado no exterior. É que como se sabe, os entes que atuam na representação de transportadores internacionais, não apenas não atuam normalmente para um só único transportador internacional, como também nem sempre atuam apenas para transportadores residentes e domiciliados no exterior. Em outras palavras, como os representantes normalmente não representam um único transportador, podem prestar serviços a vários transportadores, estrangeiros e nacionais. Assim, não é suficiente a convicção acerca da questão jurídica relativa à natureza da atividade do representante de ente estrangeiro; para o deferimento de créditos relativos a operações de exportação é preciso mais: aferir quais das atividades concretas dos representantes com os quais o pleiteante do crédito fechou contratos, efetivamente se referem à representação de entes residentes e domiciliados no exterior.

Nestes termos, há que se ter como insuficiente à comprovação das operações pretensamente ensejadoras dos créditos pleiteados, por exemplo, a mera apresentação das notas fiscais de prestação de serviços a pessoas jurídicas que, residentes e domiciliadas no país, atuam normalmente como representantes de transportadores residentes e domiciliados no exterior. Na medida em que tais notas 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 por isenção, não há como aferir-se a existência do crédito ora pleiteado sem que a contribuinte faça prova de que as operações instrumentadas pelas notas fiscais que apresentou, efetivamente se referem a operações de exportação.

De se lembrar o que determinam as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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; [...] (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:

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

Como se vê, as duas Leis expressamente determinam que o PIS e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços, nos casos em que tais operações: (a) são contratadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e (b) representem ingresso de divisas (pelo pagamento). Sem a comprovação destes dois requisitos, portanto, não há como considerar satisfeitas as condições para o reconhecimento da isenção.

Diante deste quadro, há que se dizer que as notas fiscais emitidas para entes domiciliados ou residentes no Brasil, isoladamente, não comprovam os vínculos que a operação deve ter com uma operação de exportação para que possa gerar o direito pretendido pela contribuinte; é que com base apenas nelas não apenas não há prova de que os tomadores dos serviços constantes das notas tenham atuado, naquelas operações específicas, como representantes de entes residentes ou domiciliados no exterior, como também não há comprovação de que tais operações tenham resultado em ingresso de divisas.

No que se refere à questão da repartição do ônus da prova, há que se dizer que cabe ao sujeito passivo que pleiteia algum direito creditório a comprovação da liquidez e certeza de seu direito, a teor do artigo 170 do Código Tributário Nacional CTN.

Tal regra, que tem natureza híbrida em parte de cunho material e em parte de cunho processual impõe ao pleiteante a obrigação de comprovar, minudentemente, a existência do crédito. Está aqui uma situação em que não se admite, em regra, um princípio de prova, mas nada menos que a prova inequívoca. Neste sentido, voltando-se os olhos para o caso que aqui se tem, percebe-se que como a contribuinte sabia ou deveria saber que os representantes de transportadores internacionais atuam não apenas nesta condição, mas em várias outras (como tal a de representantes de entes nacionais), deveria adotar, quando da prestação de seus serviços, cuidados quanto à perfeita documentação da operação naquilo que importa ao reconhecimento da isenção a elas vinculadas. Em assim não procedendo, deixa de atribuir a seus pretensos créditos a liquidez e certeza demandados pela legislação.

Como se percebe, não se está aqui a discutir a possibilidade ou não da existência dos representantes dos transportadores internacionais, bem como a possibilidade de que atuem em nome destes, sem a descaracterização das operações como de exportação. O que aqui se discute, e isto sim, é em que nível logra o sujeito passivo comprovar que as operações específicas que dão origem ao crédito pleiteado estão efetivamente vinculadas a um contrato com ente estrangeiro intermediado por um ente domiciliado e residente no país. Neste sentido, grande parte das poucas provas que a contribuinte traz ao processo servem apenas para evidenciar que as operações podem ser realizadas por meio de um intermediário, mas não servem para atestar que operações concretamente efetivadas o foram na forma alegada.

De tal sorte, considerando-se que a teor do artigo 170 do Código Tributário Nacional CTN, há que se ter como não passível de deferimento o pleito ora em apreciação. Na medida em que, como acima exposto, não logrou a contribuinte comprovar, por documentação hábil e idônea, a existência do crédito em questão, falta ao pleito os requisitos postos em lei, necessários ao seu deferimento.

Em seu recurso voluntário, o sujeito passivo apresenta substancial defesa do mérito de seu direito creditório, mas não traz qualquer argumento para demonstrar a improcedência da decisão recorrida, em especial, para refutar o fundamento central da negativa de provimento consignada no acórdão vergastado, qual seja, a inexistência de provas capazes de atestar o direito creditório postulado nos autos, ou, em outras palavras, para comprovar “que as operações específicas que dão origem ao crédito pleiteado estão efetivamente vinculadas a um contrato com ente estrangeiro intermediado por um ente domiciliado e residente no Brasil”.

Além de não existir, na peça recursal, qualquer argumento de contraposição ao fundamento central da decisão de primeira instância – que nega provimento por ausência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito alegado –, observa-se que o sujeito passivo não juntou qualquer documentação para sustentar suas alegações.

Neste caso, caberia ao sujeito passivo articular, em sede recursal, argumentos e reunir elementos de prova para atacar e contestar os fundamentos que sustentam a decisão de primeira instância. A análise do recurso revela total vazio de contestação.

Nessa esteira, importa lembrar que, nos termos do parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972, são definitivas as decisões de primeira instância na parte em que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício. Eis o teor da norma:

Art. 42. São definitivas as decisões:

- I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
- II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;
- III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Sublinhe-se que o recurso deve satisfazer certos pressupostos para ser conhecido, dentre os quais está, sem dúvida, a existência de contestação efetiva contra a decisão *a quo*. Isso se traduz na identificação, na peça recursal, dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta a contestação, com a delimitação específica das matérias de discordância e das razões e provas pertinentes. Tal lógica é encapsulada pelo art. 16, inciso III, e art. 17, ambos do Decreto nº. 70.235/72, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Naturalmente, os dispositivos transcritos traduzem lógica intrínseca do sistema recursal: sem contestação real - específica, expressa e fundamentada (razões de fato e de direito, provas) -, não há que se falar em recurso.

É de se lembrar que é ônus da recorrente apresentar a causa de pedir do recurso, ou seja, apontar os fatos e fundamentos jurídicos que, a seu ver, são capazes de gerar a reforma ou a invalidação da decisão atacada. Trata-se de pressuposto de admissibilidade do recurso que impede o conhecimento de contestações genéricas ou formuladas sem qualquer correspondência com o teor da decisão recorrida.

Diante das considerações acima expostas, voto por não conhecer do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães