



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

Processo nº 15987.000029/2011-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3003-000.037 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria PER/DCOMP
Recorrente DEPOTRANS CONTAINERS E SERVICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PELO SISTEMA NÃO CUMULATIVO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Serviços prestados a empresas estrangeiras com domicílio em território nacional não dão direito a crédito para as contribuições PIS/COFINS. PER/DCOMP não homologado. Não foi provada a exportação do serviço. Crédito tributário mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

Marcos Antônio Borges - Presidente.

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Vinícius Guimarães (presidente substituto), Márcio Robson Costa (vice-presidente) e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão prolatada pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento de Curitiba (DRJ/CTA) no bojo do processo de PER/DCOMP referentes a créditos de PIS/COFINS cujo fundamento se está na exportação de serviços, nos termos do minucioso relatório elaborado pela DRJ/CTA, que o adoto:

"Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório nº 41, proferido pela DRF em Santos/SP em 26 de abril de 2012, com base no Termo de Verificação Fiscal de fls. 233/242, o qual indeferiu o crédito da contribuição para o PIS com incidência não cumulativa referente ao ano de 2007 e não homologou as compensações declaradas vinculadas aos pedidos de ressarcimento.

No despacho decisório recorrido, em especial assentou a fiscalização:

O processo em epígrafe foi formalizado para tratar manualmente os pedidos de ressarcimentos listados em anexo, cujos créditos reclamados envolvem o Pis, recolhido sob os auspícios da Lei nº 10.637/2002, no ano calendário de 2007 e se referem a operações de exportação.

Cumpre reparar que as Dcomp's transmitidas fazem referência a créditos obtidos no mercado interno, condição que a contribuinte não conseguiu alterar por retificação eletrônica.

A interessada, nesse exercício, apresentou sua declaração de ajuste, com base no lucro real, circunstância que a habilita a pagar o PIS e a Cofins, pela não cumulatividade, prevista, no caso do Pis, na Lei nº 10.637/2002 e alterações.

De acordo com o Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais, os valores devidos da contribuição, bem como os créditos obtidos em função da não cumulatividade, foram os seguintes:

INTERESSADO:			CPF/CNPJ Nº	
DEPOTRANS CONTAINERS E SERVIÇOS LTDA.			65.482.200/0001-73	
P. APURAÇÃO	BASE	RECEITA	PIS DEVIDO/	CRÉDITOS
PIS	CALCULO	EXPORTAÇÃO	RETIDO	APURADOS
01/07	221.064,74	1.005.464,31	3.647,57	5.361,29
02/07	152.251,76	924.475,71	2.512,15	4.910,54
03/07	183.503,69	943.429,23	3.027,81	5.620,08
04/07	157.201,57	910.548,11	2.593,83	4.974,13
05/07	77.904,50	986.659,22	1.285,42	4.053,02
06/07	96.694,16	1.170.798,27	1.595,45	6.116,95
07/07	73.299,39	1.120.995,81	1.209,44	6.136,49
08/07	127.189,02	993.389,06	2.098,62	5.155,62
09/07	64.975,21	1.057.819,34	1.072,09	5.452,34
10/07	183.361,03	913.863,91	3.025,46	5.777,46
11/07	324.621,17	991.334,91	5.356,25	5.643,62
12/07	478.438,33	1.073.236,53	7.894,23	5.089,94

Acerca da contribuição devida no mês, consta informado no Dacon que os valores foram retidos por pessoas jurídicas que utilizaram seus serviços, em atendimento à legislação vigente.

De acordo com o contrato social da contribuinte, seu objetivo social cinge-se à prestação de serviços de inspeção, reparos, higienização e descontaminação de contêineres e pátio para armazenagem de contêineres vazios e estacionamento de veículos, ônibus, caminhões, carretas e outros veículos pesados, podendo ainda participar como sócia ou acionista em outras sociedades com fins análogos ou não.

Desta feita, tendo em vista que presta serviços para armadores estrangeiros, entende que não se subsume à apuração de Pis e Cofins sobre parte de suas receitas, pois esta circunstância equivale à exportação de serviços, fato gerador imune à incidência dessas contribuições.

Para embassar esse entendimento, socorreu-se da Solução de Consulta nº 042, de 14.02.2007, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, que admite a não incidência das contribuições sobre os serviços que presta, mesmo com a intermediação de agências de navegação, como se lê na Ementa:

“Ementa: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, EXPORTAÇÃO, NÃO INCIDÊNCIA. A Cofins não incide 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. A intermediação de agente ou representante, no Brasil, de empresa estrangeira tomadora de serviços (armador), por si só, não é suficiente para descaracterizar a situação.”

Diante da necessidade de diligenciar junto à contribuinte para conferir se as condições impostas na Solução de Consulta foram atendidas e obter os demonstrativos dessa efetiva exportação de serviços, juntamente com a prova inequívoca da entrada de divisas, o processo foi remetido ao Serviço de Fiscalização desta Delegacia da Receita Federal do Brasil para as diligências necessárias.

As conclusões do Ilmo. Sr. Auditor Fiscal, responsável pela ação fiscal, foram juntadas aos autos, e são parte integrante desta decisão.

FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, diante da evidência de erro material cometido quanto à origem das receitas, os pedidos de ressarcimento, bem como as declarações de compensação a eles vinculadas, serão tratadas como sendo decorrentes de operações de exportação.

A ação fiscal empreendida pelo Serviço de Fiscalização teve por finalidade atestar a procedência do direito pleiteado, visto que, a despeito da solução de consulta, emitida em nome da contribuinte, admitir, em tese, seu direito à exclusão das receitas

de prestação de serviços a residentes no exterior, mesmo que com a intervenção de terceiros, por se tratar de norma condicional, nos termos do inciso III do art. 45 do Decreto nº 4.524, de 17.12.2002, é necessário que a condição, precisamente a entrada de divisas, seja comprovada, sob pena de sua rejeição.

(...)

Tangente à comprovação da entrada de divisas, deve-se seguir as normas emanadas do Banco Central do Brasil.

Assim, realizada a ação fiscal que incluiu a análise dos contratos de câmbio e diligências realizadas junto às agências de navegação, que intermediaram os serviços prestados, a autoridade fiscal concluiu que apenas parte das receitas puderam ser caracterizadas como sendo exportação de serviços, alicerçadas pela entrada de divisas, propondo o reconhecimento do direito creditório de R\$ 32.300,03, correspondente aos créditos obtidos pela não cumulatividade, nos anos de 2006 e 2007.

No corpo de sua informação, o Ilmo. Sr. Auditor Fiscal justifica o não reconhecimento da imunidade às contribuições, de grande parte de suas receitas, em virtude da inexistência ou não comprovação dos elementos necessários exigidos pela norma, especialmente, no que tange à demonstração da efetiva entrada de divisas e ao nexo causal entre os contratos de câmbio apresentados e a prestadora de serviços.

Diante, portanto, dessa Informação Fiscal, não havendo provas consistentes da prestação de serviços a residente no exterior, que represente a entrada de divisas no país, conforme requerido, fica afastada, por conseguinte, a isenção postulada para a maior parte das receitas, devendo estas serem tratadas como integrantes das bases de cálculo do Pis e da Cofins.

Desta feita, no contexto acima exposto, foram restauradas as bases de cálculo do Pis e da Cofins, concluindo-se que desse restabelecimento resultou em pagamento a menor das contribuições, conforme tabela abaixo, uma vez que os créditos apurados em razão da não cumulatividade da exação devem ser aproveitados para quitar a devida no mês, de acordo com o disposto no art. 5º da Lei nº 10.637/2002.

Portanto, diante do acima exposto, com fundamento no art. 156 da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional e na legislação comentada, proponho que não seja reconhecido o direito creditório reclamado, correspondente aos créditos de Pis, obtidos em 2007, em decorrência das operações de exportação, não se deferindo, por conseguinte, os ressarcimentos requeridos e não se homologando as compensações a eles vinculadas.

DECISÃO

Considerando os fundamentos de fato e de direito expostos acima, bem como tudo o mais que do processo consta, RESOLVO:

1- INDEFERIR os pedidos de ressarcimento, correspondentes aos créditos de Pis, apurados pela não cumulatividade, no ano calendário de 2007, referentes à exportação de serviços.

2- NÃO HOMOLOGAR as compensações declaradas "

Inconformada com a decisão prolatada pela Instância Primeira interpôs Recurso Voluntário alegando, em síntese:

a) Preliminar de cerceamento de defesa em razão de o direito creditório concedido não ter sido claramente discriminado, motivo que entende como suficiente para anulação da decisão de piso;

b) o reconhecimento de todos os créditos declarados nas Per/Dcomps fundamentando-se na “*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 042/2007 da SRRF / 8ª RF*” e na alegação que cumpre todos os requisitos da art. 6º, II da Lei 10.833/2002, tais sejam: *1-serviço prestado a pessoa física ou jurídica com residência ou domicílio do exterior; 2-que a prestação de serviços represente ingresso de divisas.*

b) a imputação de prova impossível para comprovar os requisitos legais para a fruição do benefício.

A glosa efetuada pela Fisco se deu em razão de entender não comprovados os dois requisitos exigidos pela Lei, restando o direito creditório na monta de R\$ 32.300,06 (trinta e dois mil e trezentos reais e seis centavos).

Vistos e relatados, são os fatos que se apresentam para julgamento.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Da nulidade - cerceamento de defesa

Antes da análise do mérito, impõe apreciar o pleito formulado em sede de preliminar pela Recorrente.

Alega a Recorrente que o montante creditório reconhecido não teve destinação específica dada pela Autoridade Fiscal, razão pela qual teria seu direito de defesa cerceado. Não obstante o que alega a Recorrente é possível identificar à fl. 241 em razão de informações imprecisas nas DACONs dos períodos de 2006 e 2007 a glosa fora feita *pro rata*. Portanto, a monta de crédito reconhecido foi indicada com as informações prestadas pela própria Recorrente. Logo, não poderá alegar nulidade por fato que deu causa.

Pertinente menção ao texto do artigo 60 do Decreto 70.235/1972:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. - grifado.

Na arguição de nulidade formulada no bojo do Recurso Voluntário há, de forma visível, as duas excludentes de nulidade : não influírem na solução do litígio e tenha causa em ato daquele que alega.

Neste sentido, voto pela rejeição da preliminar de nulidade arguida pela Recorrente.

Do direito creditório - atendimento às condições legais

Toda a controvérsia dos autos pode resumir-se na seguinte indagação: A Recorrente atendeu aos requisitos legais para o gozo da isenção das contribuições Pis/Cofins? Proponho, ainda, uma segunda indagação: No curso da investigação fiscal a Recorrente fez prova de que cumpria os requisitos para fruir da isenção aludida?

A Recorrente descreve suas atividades como inspeção, higienização e reparos de *containers* empresas com residência ou domicílio no exterior. Tudo isto para aclarar a natureza das atividades por ela desempenhadas no sentido de demonstrar que, efetivamente, realiza a exportação de serviços.

Esclarece que as empresas com as quais mantém vínculo comercial estão domiciliada do exterior, e, por vezes, meros agentes, estes chamados de armadores, cumprem a função exclusiva de promover o ingresso de divisas por ocasião do serviço exportado.

Apoia-se firmemente na SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 042/2007 respondida pela SRRF / 8ª RF, que transcrevo:

7. Como se vê, há dois elementos cuja presença cumulativa caracteriza a hipótese de não incidência da contribuição pa-ra o PIS/Pasep e da Cofins: (i) a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e (ii) o ingresso de divisas no pagamento.

8. In casu, a dúvida reside, precisamente, sobre os dois elementos citados, nos seguintes termos: (i) se a situação exposta descaracteriza a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e (ii) se o pagamento efetuado, em reais, por agências ou representantes da empresa estrangeira tomadora dos serviços descaracteriza o ingresso de divisas.

9. Portanto, a resposta depende da natureza da intermediação efetuada por esses agentes e representantes.

10. Em princípio, „os agentes ou representantes são simples intermediários nas vendas” (MARTINS, Fran, Contratos e obrigações comerciais, 15ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2002, p. 490). Vale dizer: a rigor, o contratante em uma transação de compra e venda de mercadorias ou prestação de serviços, a exemplo da descrita no presente pleito, não é o agente ou re-

presentante, mas a empresa estrangeira. Conclui-se, pois, que a atuação do agente ou representante não descaracteriza o real contratante (a empresa estrangeira).

11. Quanto ao ingresso de divisas, caberia verificar o que dispõe a legislação cambial específica atinente aos transportes internacionais, editadas pelo Banco Central do Brasil (Bacen) – v.g., Carta-Circular Bacen 2.297, de 8 de julho de 1992, revogada pela Circular Bacen nº 3.249 de 30 de julho de 2004, revogada pela Circular Bacen nº 3.280, de 9 de março de 2005, que divulga o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI).

12. Examinando-se as precitadas normas emanadas do Bacen, verifica-se que haveria dois casos gerais com a intervenção do agente /representante, a seguir resumidos:

12.1 O armador estrangeiro remete para seu agente/representante no Brasil um valor em moeda conversível para custeio das despesas, incluídas as despesas com serviços portuários, que é convertido em reais através de um contrato de câmbio de compra tipo 3 - transferências financeiras do exterior. No pagamento ao armador estrangeiro do transporte internacional de cargas, é feito um contrato de câmbio de venda tipo 4 – transferências financeiras para o exterior – pelo valor total do(s) conhecimento(s) de transporte.

12.2 O agente/representante no Brasil faz uma estimativa das despesas, dentre elas as despesas portuárias, e é autorizado a deduzi-las quando da remessa para pagamento do transporte

internacional, ou seja, a remessa de divisas é feita pelo valor líquido. Contudo, é realizado um contrato de câmbio de venda tipo 4 – transferências financeiras para o exterior – pelo valor bruto do(s) conhecimento(s) de transporte e, também, um contrato de câmbio de compra tipo 3 – transferências financeiras do exterior – da parte inerente às despesas incorridas no país, cuja estimativa consta no contrato de câmbio de venda tipo 4 antes citado. Para melhor compreensão, acrescenta-se que, nessa hipótese, as despesas estimadas e as despesas incorridas deveriam ser, em tese, coincidentes. Porém, caso o valor estimado supere o montante das despesas efetivamente incorridas no país, poderá ser processada a transferência, ao exterior, das divisas relativas à diferença apurada. Caso contrário, o valor da diferença, equivalente em moeda estrangeira, deverá ser incluído nas deduções relativas à(s) subsequente(s) transferência(s) ao exterior em pagamento de fretes ao transportador estrangeiro, ou reingressado no mercado de câmbio de taxas livres.

13. As operações realizadas pela interessada, conforme descritas na inicial, estariam enquadradas no tipo referido no item 12.1, acima.

14. Note-se que, nas duas hipóteses usuais, no final das operações cambiais, o saldo no balanço de pagamentos na conta

de transações correntes é o mesmo e há sempre os contratos de câmbio para evidenciar as operações de prestação de serviços.

15. Em suma, o que se exige, para a não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é um nexo causal entre o pagamento que representa o ingresso de divisas e a prestação de serviços a pessoa situada no exterior. Esse nexo é evidenciado pela própria legislação do Bacen, que autoriza esse tipo de transação.

16. Desse modo, 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, suscetíveis de remessa ao exterior, nas formas descritas no item 12, acima, reputa-se ocorrido o ingresso de divisas.

17. Posto isso, soluciono a consulta declarando que não há incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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. O fato de o pagamento ser feito por representante no Brasil daquela pessoa jurídica, em reais, não descaracteriza, por si só, essa situação, contanto que as operações cambiais praticadas entre as partes envolvam, ao final, o ingresso de divisas. Há que se examinar, em cada caso concreto, como essas operações são concretizadas, em face do que é permitido ou exigido pela legislação cambial emanada do Banco Central.”

É de fácil observação e interpretação que a solução de consulta aludida nada mais faz do que replicar o texto inserto no artigo 6º, II da Lei 10.833/2002. Neste íterim, recorro-me às duas questões iniciais que sustentam todo o mérito do Recurso Voluntário: Se houve cumprimento das condições legais para fruição da isenção da Pis/Cofins e se a Recorrente fez prova dos mesmos.

O detido trabalho da Fiscalização apurou a contento toda escrita contábil da Recorrente e concluiu pela existência única de R\$ 32.300,06 de crédito devido. Todo o procedimento de fiscalização oportunizou a Recorrente a apresentar os meios de prova necessários a consubstanciar as informações prestadas nas declarações de compensação. Entretanto, não foram apresentados documentos suficientes a provar que as empresas com as quais mantinha relação comercial têm residência/domicílio no exterior e que houve ingresso de divisas.

A Fiscalização apurou e relatou às fls. 690/691 que os contratos celebrados com as empresas estrangeiras eram intermediados por outras empresas, do mesmo grupo, porém domiciliadas no Brasil, e por meio delas recebeu pagamentos em moeda corrente. Portanto, não há o cumprimento do ingresso de divisas, fato que torna legítima a glosa que a Recorrente se opõe.

Por fim, sobre a alegação de prova impossível ventilada no Recurso Voluntário, trago as lições de Fabiana Del Padre Tomé¹:

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª Edição. Noeses, São Paulo.

“Os indícios e as presunções são consideradas modalidades de prova indireta, em que, a partir de um fato provado, chega-se ao fato principal que se deseja demonstrar” (p.150)

Não se exige, assim, a identificação objetiva e direta do fato tributário, podendo o mesmo ser extraído a partir da existência de indícios convergentes que apontam a existência do fato. Veja-se a explicação de Maria Rita Ferragut:

“A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação dos mesmos, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências. Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. É, segundo Pontes de Miranda, “o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem”

Ainda, é salutar trazer o entendimento da CSRF em voto da lavra do Conselheiro José Clóvis Alves nos autos do processo 10880.023539/89-55:

“Quanto ao ônus probatório no Processo Administrativo-Tributário, portanto, é importante observar que ele incumbe a quem tem interesse em provar o seu direito.”

Não restam margens para dúvidas de que não há que se falar em prova impossível, vez que tanto a mais apurada doutrina e a Câmara Superior deste Conselho admitem a prova indireta, ou prova indiciária, bastante que aquele interessado em provar o seu direito demonstre elementos convergentes e coerentes aptos a levar ao entendimento de que suas alegações são, no mínimo, verossímeis.

Ante a ausência de provas produzidas pela Recorrentes que demonstrem o crédito pleiteado, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade arguida e no mérito negar-lhe provimento.

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.