



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10845.900910/2011-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-009.023 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente DEPOTRANS CONTAINERS E SERVICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA

Não incide a contribuição Social de PIS/Pasep ou Cofins não cumulativos 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 portuários, por si só, não é suficiente para descaracterizar a situação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

DESPACHO DECISÓRIO. NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS E DE CLAREZA. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Restando claras as razões do Termo de Verificação Fiscal, o qual exarou os fundamentos do Despacho Decisório para o indeferimento do pedido creditório e a não homologação das compensações, improcedem as alegações de nulidade suscitadas quanto à falta de clareza e omissão de provas que acarretaria o pretenso cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

A juntada de documentos (Anexos) elaborados pela Fiscalização em processo distinto, os quais demonstram a reapuração de valores das contribuições, e que se relaciona com aquele em que se analisa a compensação afasta os argumentos de nulidade por preterição do direito de defesa.

DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA SUA REALIZAÇÃO.

Indefere-se a realização de diligência que seja prescindível para a análise do direito de crédito discutido nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hécio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Trata-se de Despacho Decisório, com base de Termo de Verificação Fiscal, que indeferiu o crédito de Cofins com incidência não cumulativa referente ao período de apuração de abril de 2006, no valor de R\$ 3.708,70, e não homologou as compensações declaradas vinculadas aos pedidos de ressarcimento.

A interessada, uma pessoa jurídica prestadora de serviços relacionados à inspeção, reparos, higienização e descontaminação de contêineres, fornecidos a armadores estrangeiros, que atuam no Brasil, representados por agências marítimas que efetuam, por conta daqueles, os pagamentos por tais serviços. Afirma que receita bruta auferida na atividade corresponde à exportação de serviços não sujeita ao PIS e à COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/02 (artigo 5º, II) e 10.833/03 (artigo 6º, II).

Constam dos autos que formulou Consulta à Receita Federal (RFB) para cercar-se da garantia do benefício fiscal da não incidência das Contribuições cuja Solução de Consulta nº 042/2007 assegurou-lhe o direito à exclusão das receitas na apuração de PIS e Cofins, desde que satisfeitos dois requisitos: (a) que o tomador dos serviços seja pessoa física ou jurídica residente e domiciliada no exterior, e (b) que o pagamento represente ingresso de divisas no País.

N sequência transmitiu Pedidos de Ressarcimento cumulados com Declarações de Compensações das quantias “pagas” por conta desta rubrica mediante a retenção, em períodos anteriores, pelas pessoas jurídicas representadas no País dos armadores estrangeiros.

O Despacho Decisório do indeferimento foi baseado nas conclusões da Autoridade Fiscal no TVF, comum a todos os processos de mesmo contribuinte, cujos fundamentos podem ser sintetizados:

i. A Solução da Consulta formulada pelo contribuinte admitiu, em tese, o direito à exclusão das prestação de serviços a residentes no exterior, mesmo que com a intervenção de terceiros, contudo, a entrada de divisas deveriam restar manifestadamente comprovada;

ii. A ação fiscal incluiu a análise dos contratos de câmbio e diligências realizadas junto às agências de navegação, que intermediaram os serviços prestados,

iii. Conclui a Autoridade 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;

iv. Justificou-se 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;

v. Salientou o Fisco que não havendo provas consistentes da prestação de serviços a residente no exterior, que represente a entrada de divisas no país, conforme requerido, ficou 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.

Ciente do indeferimento, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade na qual sustentou:

a. A nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa em razão da falta de clareza do documento (que possibilitasse a compreensão e verificação da base de cálculo do tributo) e de provas, pois o TVF não esclareceu o destino do valor deferido, e não juntou os demonstrativos anexos;

b. A legislação impõe, para o gozo da isenção do PIS e da COFINS na exportação de serviços, que os serviços sejam prestados a domiciliado no exterior e que a sua contraprestação represente o ingresso de divisas no País;

c. A Solução de Consulta estabeleceu que, *"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"* (v. item 15, reproduzido no SUBITEM 3.2.1, *supra*);

d. Não foram aceitos como exportação de serviços, os prestados aos armadores representados pelas agências marítimas WILSON SONS, NYK, OCEANUS e ZIM, para a seguir questionar sua incompetência (conforme atribui-lhe o Fisco) para comprovar o efetivo ingresso das divisas correspondentes a esses serviços; pois, restava-lhe apenas *comprovar* a sua parte no estabelecimento daquele *"nexo causal entre o pagamento e a prestação de serviços a pessoa situada no exterior"*, o que fez exemplarmente com relação às mencionadas agências marítimas, conforme atestado pela própria Fiscalização, no *"TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL"*;

e. Houve completa e absoluta admissão, por parte das agências marítimas representantes dos armadores estrangeiros, quanto à realização desses serviços, ou seja, que correspondiam a serviços prestados a armadores com sede no exterior, caracterizando, pois, a exportação de serviços referida tanto a legislação vigente quanto no entendimento expressado pela autoridade na SC 42/2007;

f. A clara intenção de negar seu direito, a Autoridade Fiscal buscou, de todas as maneiras, a ela transferir a responsabilidade pela comprovação do efetivo ingresso, no País, dos valores que recebeu pelos serviços prestados, o que, caracteriza a exigência do cumprimento de tarefa impossível, eis que sem condições de fiscalizar a conduta cambial adotada pelas aludidas agências marítimas;

g. Além da afirmar a falta de prova do ingresso das dívidas a negativa ao benefício fundou-se na ausência de prova da propriedade ou posse dos contêineres por parte do armador ou da agência marítima. A exigência é incabível pois a posse é caracterizada tão-só pelo fato das agências tê-los em seu poder; ademais, a legislação/SC 42/2007 não exige prova da propriedade ou posse do bem sobre o qual o serviço foi prestado;

h. Outro motivo para a negativa do direito foi a falta de comprovação da representação (mandato) dos armadores estrangeiros pelas agências marítimas; e

i. Em síntese o conjunto probatório que o Fisco exigiu consiste em prova impossível de ser obtida pela manifestante.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, mantendo o indeferimento do direito ao ressarcimento de créditos de Cofins. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: [...]

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RECOLHIMENTO VINCULADO A DÉBITO.

Correto o Despacho Decisório que não homologou a compensação por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o pagamento alegado como origem do crédito estava integralmente alocado para a quitação de débito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A decisão de Primeira Instância teve por fundamento para manter o despacho decisório que indeferiu o Pedido de Ressarcimento e não homologou as Compensações o Acórdão nº 06-61.217, exarado no processo n. 15987.000031/2011-42 o qual abrangeu a análise da matéria (ressarcimento da Contribuição para PIS/Pasep ou Cofins) nos períodos de apuração de 2006 e 2007, que sintetizo:

1. Rejeitou a preliminar de nulidade do despacho decisório porque este preencheu os requisitos formais e materiais para a sua validade. Ademais consta de seus Anexos os elementos necessários à compreensão do indeferimento do pedido o que lhe permitiu o conhecimento de suas razões e as combateu;

2. O valor do direito reconhecido (R\$ 32.300,06), que constou do TVF, não foi reconhecido no Despacho Decisório deste processo porquanto relacionado ao período base de 2007;

3. Corroborou as razões da Autoridade Fiscal para assentar que os documentos apresentados e as diligências efetuadas não foram suficientes para comprovar a efetividade dos serviços prestados e tampouco o ingresso de divisas, em relação à algumas agências marítimas;

4. A documentação apresentada pela manifestante, em resposta à intimação expedida, não logrou comprovar o elo manifesto entre a Depotrans e a pessoa jurídica residente no exterior, bem como o fechamento dos contratos de câmbio;

5. Quanto às agências marítimas envolvidas para que comprovassem a propriedade ou a posse dos bens sobre os quais os serviços foram executados bem como a vinculação com a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior e a forma e o pagamento efetuado, não foram exitosas em suas respostas às intimações fiscais;

6. De acordo com o conjunto probatório, a fiscalização concluiu que, nos casos em que a prestação de serviços se deu com intermediação das agências de navegação, faltou a coesão necessária para a confirmação dos pressupostos da isenção pleiteada e considerou os valores referentes a essas prestações de serviço como sendo de mercado interno, conforme a tabela constante do Anexo 2, da Informação Fiscal;

7. Em relação aos serviços prestados pela Depotrans à China Shipping Container Line Co. Ltda, embora não se tenha documentos que demonstrem a posse ou a propriedade dos containeres, é possível concluir em face do contrato apresentado e das notas fiscais de prestação de serviço (que tem como destinatário a empresa sediada no exterior) que o serviço foi, de fato, prestado para PJ residente ou domiciliada no exterior. Porém, não restou comprovado que a Oceanus Agência Marítima S/A era de fato representante no Brasil da China Shipping Container Line Co. Ltda.;

8. Da mesma forma, é possível concluir que a prestação de serviço para PJ residente ou domiciliada no exterior foi comprovada no caso da Nippon Yusen Kabushi Kaisha Line, por meio do contrato apresentado e das notas fiscais de saída. O que não se comprovou foi que a agência marítima NYK Line do Brasil representava o armador Nippon Yusen Kabushi Kaisha Line, residente ou domiciliado no exterior;

9. No caso dos serviços prestado para a Zim Integrated Shipping Co. Ltda, as notas fiscais de saída e a confirmação da propriedade dos containeres relacionados no termo de intimação demonstram a prestação de serviço da Depotrans para PJ estrangeira e, por meio da consolidação do Contrato Social da Zim do Brasil Ltda comprovou-se o vínculo entre essa e a empresa estrangeira, Zim Integrated Shipping Co. Ltda; contudo, não há nos autos a efetiva comprovação de que o pagamento pelos serviços prestados pela Depotrans às pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior acima citadas, tenha representado ingresso de divisas, com a necessária apresentação de contrato de câmbio;

10. Apesar da inexistência de contrato formal, no caso do armador estrangeiro Costa Containers Lines SPA, a documentação apresentada pela agência marítima Wilson Sons Agência Marítima Ltda, de fato, comprova que os serviços foram prestados pela Depotrans à Costa Container Lines SPA, por intermédio da agência, em relação às notas fiscais nº 8731 (20/01/2006), 8732 (20/01/2006), 8749 (23/01/2006), 8750 (23/01/2006), 9515 (04/05/2006) e 9527 (04/05/2006). Em que pese a apresentação de contratos de câmbio (tipo 3) às fls. 449/458 e 471/476, não foi possível estabelecer inequivocamente a quais contratos de câmbio apresentados

estariam vinculadas as citadas notas fiscais, uma vez que há divergência de valores e de datas, além de o contrato não fazer referência a nenhum número de fatura/invoice, referindo-se de forma genérica a “DESP MENSAL/CONT DIVERSOS PORT”, sem, contudo, especificar as despesas ou os *containers* trabalhados; e

11. Conclui o voto: “***Sendo assim, como não foi comprovado, em nenhum dos casos, o ingresso de divisas deve ser mantida a reclassificação de receitas e as glosas efetuadas pela fiscalização***”.

No Recurso Voluntário, a contribuinte repisa as matérias e fundamentos suscitados em manifestação de inconformidade e acrescenta ainda outros argumentos para combater a decisão recorrida:

I. Rechaçou a afirmação no voto de que “*não foi comprovado, em nenhum caso, o ingresso de divisas*”, pois as agências marítimas, representantes dos armadores estrangeiros, admitiram e confirmaram não só a efetiva realização dos serviços, como também que correspondiam a serviços prestados a armadores com sede no exterior, anexando diversos documentos comprobatórios;

II. A decisão de 1ª Instância deve ser reformada uma vez evidenciada pela recorrente a comprovação do nexo causal entre o pagamento e a prestação de serviços a pessoa situada no exterior; além das agências também efetuarem as comprovações, conforme mencionada na própria decisão da DRJ;

III. Com relação à **CHINA SHIPPING CONTAINER LINE** (representado pela **OCEANUS AGÊNCIA MARÍTIMA S/A**), há contrato firmado entre a recorrente e o armador (fls.263/274). A página da internet juntada confirma que a **CHINA SHIPPING DO BRASIL** e a agência **OCEANUS** são suas representantes no Brasil (fls.408/411); as notas fiscais foram emitidas e registradas na contabilidade, foi também apresentado pelo agente as notas fiscais e os invoices (faturas) (fls.501/510);

IV. A negativa do direito com base na falta de comprovação da propriedade dos containers, não se sustenta na medida em que os containers objeto da prestação dos serviços são encaminhados, à recorrente pelas agências marítimas de que se trata, resta evidente, no mínimo, que são elas detentoras ou possuidoras desses objetos, detenção e posse essas caracterizadas tão só pelo fato de tê-los em seu poder, sendo que a sua propriedade ou a sua regular entrada no País são matérias que interessam tão somente aos seus legítimos donos e à autoridade aduaneira;

V. Improcedente as afirmações de que não se comprovou que a agência NYK representava o armador **NIPPON YUSEN KABUSHI KAISHA LINE**, isso porque, no contrato firmado com a recorrente e os respectivos adendos, há expressa menção ao nome do representante **NYK LINE DO BRASIL LTDA** (fls. 375/381). Além disso, as notas fiscais foram emitidas e registradas na contabilidade, foi apresentada declaração da empresa confirmado o serviço e o pagamento por contratos de câmbio tipo 3 e 4 (fls.443/500);

VI. De igual modo, improcedente a acusação de falta de comprovação de que a agência **WILSON SONS** era representante da **COSTA CONTAINERS LINES SPA** e os contratos não se vinculam às notas fiscais, por divergência de valores. As notas fiscais foram emitidas e registradas na contabilidade (fls. 282/343), o contrato firmado com a recorrente foi

verbal, contudo, a empresa confirmou ser agente do armador estrangeiro, confirmou a prestação dos serviços, apresentou cópia dos contratos de câmbio tipo 3, os vouchers e os boletos pagos (fls.447/500);

VII. Quanto a empresa **ZIM INTEGRATED SHIPPING CO.**, a decisão recorrida entende que não ficou provado o pagamento pelos serviços prestados. As notas fiscais foram emitidas e registradas na contabilidade (fls. 282/343), a empresa apresentou declaração (fls. 391), afirmando ter os contratos de câmbio, faturas e comprovantes de pagamento, cópia do Livro Razão, boletos pagos a recorrente e cópia do contrato social onde se vê na o armador estrangeiro é sócio do agente no Brasil (fls. 511/567);

VIII. A comprovação do efetivo ingresso de divisas correspondentes aos serviços prestados, foram efetuados pelas agências, com a apresentação de vários contratos. A Solução de Consulta Cosit nº 1/2017 reconhece a flexibilização da legislação monetária e cambial acerca das operações disponibilizadas aos exportadores brasileiros para considerar cumprido o requisito da comprovação do ingresso qualquer modalidade de pagamento autorizada pela referida legislação que enseje conversão de moedas internacionais;

IX. Ao considerar que os documentos que provam a regular operações de câmbio não lhes pertencem aduz que o fisco deveria ter encaminhado indagações ao Banco Central do Brasil, quanto à existência dos contratos de câmbio, contas, titularidade e beneficiários; e

X. Requer a conversão do julgamento em diligência para que seja expedida intimação ao Bacen para a apresentação dos contratos de câmbio tipo 3 e tipo 4, nos períodos de 2006 e 2007 onde figuram como pagadores estrangeiros os armadores mencionados nos autos e suas agências/representantes no País.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

Os recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade do despacho decisório

Suscita a recorrente, em preliminar, a nulidade do despacho decisório com a alegação de que o Fisco não apresentou provas e não demonstrou nas razões declinadas para motivar o não reconhecimento do direito à exclusão das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins nas receitas de exportações de serviços e a consequente não homologação da compensação. Afirma, também, que tais fatos são suficientes para a decretação da nulidade do despacho por preterição do direito de defesa.

Entenderam os julgadores da DRJ que inexistia a alegada nulidade, pois constaram os fatos e as razões do não reconhecimento do direito pleiteado e a não homologação da compensação.

Com razão a decisão recorrida.

O despacho decisório faz remissão aos Demonstrativos (Anexos) que constam do processo e que acompanham o despacho decisório e que se valeram de informações fornecidas pela recorrente.

Nos referidos documentos constaram as razões que a autoridade fiscal entende para concluir pela impossibilidade do aproveitamento dos saldos credores com os motivos muito bem apontados.

Como se vê, restou aclarado no despacho decisório o motivo do indeferimento do crédito pleiteado e não homologada a compensação por ausência de comprovação dos requisitos legais, e exarados em Solução de Consulta da própria interessada, para a fruição do benefício da não incidência de PIS/Pasep e Cofins sobre as receitas de prestação de serviços sobre os bens pertencentes a armadores estrangeiros, representados por agências marítimas no País.

A validade ou não dos fundamentos do Fisco é matéria de mérito deste voto. Ademais, a juntada de documentos (Anexos) elaborados pela Fiscalização em processo distinto, os quais demonstram a reapuração de valores das contribuições, e que se relaciona com aquele em que se analisa a compensação afasta os argumentos de nulidade por preterição do direito de defesa.

Não há, portanto, qualquer ofensa a princípio constitucional ou preterição do direito de defesa que levaria à nulidade do ato administrativo nos termos do art. 59 do PAF.

Do exposto, não vislumbro qualquer vício de nulidade no despacho decisório ou razões para reparos na decisão recorrida que afastou a preliminar de nulidade suscitada pela contribuinte, bem como presentes nos documentos que acompanharam o despacho decisório os fundamentos para indeferir o direito pleiteado e não homologar a declaração de compensação.

Pedido de Diligência

A realização de diligência é providência que se mostra imprescindível para determinar a existência ou não do direito de crédito, razão pela qual é indeferida, nos termos do art. 36, § 2º, do Decreto nº 7.574, de 2011, em razão dos fundamentos de mérito a serem assentados a seguir.

Mérito

Inicialmente, ressalta-se que, como mencionado no Relatório deste voto, a decisão de Primeira Instância teve por fundamento para manter o despacho decisório que indeferiu o Pedido de Ressarcimento e não homologou as Compensações o Acórdão nº 06-61.217, exarado

no processo n. 15987.000032/2011-97 o qual abrangeu a análise da matéria (ressarcimento da Contribuição para PIS/Pasep ou Cofins) nos períodos de apuração de 2006 e 2007.

Dessa forma o enfrentamento das matérias aqui retratadas ao referir-se ao TVF e outros documentos, indicam o número de folhas que constam do processo n. 15987.000032/2011-97.

Pois bem.

No mérito, o litígio que se apresenta nesta instância diz respeito ao inconformismo da contribuinte em não ter reconhecido o direito ao crédito em relação aos pagamentos de Cofins sobre as receitas de prestação de serviços a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e cujo pagamento importou em ingresso de divisas, por meio de agentes ou representantes dessas pessoas estrangeiras (armadores de transporte marítimo de cargas em contêineres).

O argumento de defesa é que com base na legislação do PIS/Pasep e Cofins não cumulativo e na resposta à Consulta formulada, lhe é permitido a exclusão da base de cálculo das Contribuições, desde que comprovado o nexo entre a prestação de serviço ao armador estrangeiro e o pagamento por tais serviços, ainda que em moeda nacional e efetuado por agência marítima, corresponda a um ingresso de divisa, nos termos preconizado pela legislação do Banco Central.

Conforme relatado pode-se verificar do próprio TVF¹, do voto recorrido² e das manifestações da contribuinte que a negativa do reconhecimento do direito à exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins em relação às prestações de serviços à pessoa jurídica domiciliada no exterior e que importou o recebimento de valores mediante contrato de câmbio deveu-se à **ausência (1) de prova inequívoca do elo entre a Depotrans e o armador estrangeiro; e (2) do fechamento de contratos de câmbio resultantes dessa interação.**

Por mais zeloso e aprofundado o labor da Autoridade Fiscal nas verificações efetuadas, entendo existir inconsistência entre as premissas adotadas e as conclusões obtidas. Digo isto porque, a uma, os documentos apresentados pela contribuinte e os obtidos das agências de navegação (apresentados mediante intimação) são incontestes em demonstrar a realização de serviços sobre contêineres utilizados no transporte internacional de cargas e tal fato é descrito no TVF³ reconhecendo-se a existência de notas fiscais que se relacionam ao serviço

¹ Termo de Verificação Fiscal - TVF (fl. 239):

3.20 Assim, considerou-se pouco consistente o conjunto de elementos apresentados para a comprovação dos requisitos básicos para o reconhecimento da imunidade reclamada e do direito de restituição das contribuições do PIS/COFINS, quais sejam, o de prova inequívoca do elo manifesto entre a pessoa prestadora do serviço no Brasil e o usuário domiciliado no exterior, bem como o de fechamento de contratos de câmbio resultantes dessa interação.

² Voto no Acórdão nº 06-61.217 (fl. 768):

Sendo assim, como não foi comprovado, em nenhum dos casos, o ingresso de divisas deve ser mantida a reclassificação de receitas e as glosas efetuadas pela fiscalização.

³ Termo de Verificação Fiscal – TVF (fl. 237/238):

3.9 Quanto às demais notas fiscais de saída, em que a prestação de serviços ao armador estrangeiro se deu com a intermediação de agências de navegação brasileiras, cabendo a essas o recebimento das transferências do exterior de acordo com as normas do Banco Central do Brasil, foram as mesmas apresentadas conforme critério de amostragem estabelecido pela fiscalização.

executado, conforme demonstrado nos mais variados documentos; a **duas**, após a emissão (preliminar) de um Termo de Constatação, a recorrente foi reintimada a comprovar a contratação dos serviços prestados e a legitimidade da representação das agências marítimas, contudo, nada solicitando acerca da comprovação do fechamento dos contratos de câmbio e ao final, a autoridade explicitou que a empresa intimada confirmou as verificações feitas pela fiscalização, conforme TVF⁴; a **três**, a Fiscalização ampliou o procedimento verificatório ao diligenciar junto às agências⁵ envolvidas na busca de elementos que evidenciassem as operações de exportações,

[...]

3.13 Ainda com relação ao conjunto de notas fiscais selecionado por amostragem pela fiscalização, a intimada apresentou os respectivos relatórios demonstrativos da composição do faturamento, em que constam a identificação de cada contêiner por ela trabalhado, a data, a especificação e o valor unitário dos serviços prestados.

3.14 Apresentou também os seguintes documentos relacionados à prestação de serviços por ela efetuados:

- contrato de prestação de serviços pactuado em 12.04.2005 com a China Shipping Container Line Co, Ltd, com sede em Shanghai/China, com menção expressa à intermediação da China Shipping do Brasil Agência Marítima Ltda

- contrato de prestação de serviços pactuado em 01.10.2004 com Nippon Yusen Kaisha Line com sede em Tóquio/Japão, com menção expressa à intermediação de NYK Line do Brasil

- contrato de prestação de serviços pactuados em 14.06.2006 com Yang Ming Marine Transport, com sede em Chidu/Taiwan, sem menção ao nome do agente representante

- declaração do agente Zim do Brasil Ltda, de que representa a empresa de navegação Zim Integrated Shipping Co com sede em Haifa/Israel e que dela recebeu remessas do exterior para, após a conversão, efetuar pagamentos em moeda nacional por serviços prestados às suas embarcações em território brasileiro, dentre os quais aqueles realizados pela Depotrans .

Declarou ainda que, apurado saldo após a dedução de todas essas despesas, transferiu via contrato de câmbio as receitas auferidas com o transporte marítimo.

- declaração do agente Wilson Sons Agência Marítima, de que representou o armador estrangeiro Costa Container Lines e que, por ordem e conta desta, realizou pagamentos em moeda nacional à requerente. Relacionou a título de exemplo algumas notas fiscais e serviços prestados pela Depotrans para o seu representado, bem como discriminou números de contratos de câmbio do tipo 3, todos no valor de US\$ 130.000,00, que, segundo o agente, dariam cobertura aos documentos fiscais de prestação de serviços relacionados.

⁴ Termo de Verificação Fiscal – TVF (fl. 238):

3.15 Em 16.11.2011, foi emitido pela fiscalização o Termo de Constatação e Intimação Fiscal n. 01, cuja ciência foi dada ao contador e procurador da requerente, instando-a a confirmar o teor das informações obtidas até então, bem como a apresentar documentação adicional que permitisse comprovar a efetiva contratação dos serviços prestados e a legitimidade da representação por parte das citadas agências brasileiras.

3.16 Em 25.11.2011, através de seu procurador, a empresa intimada confirmou as verificações feitas pela fiscalização [...]

⁵ Termo de Verificação Fiscal – TVF (fl. 239):

3.20 Assim, considerou-se pouco consistente o conjunto de elementos apresentados para a comprovação dos requisitos básicos para o reconhecimento da imunidade reclamada e do direito de restituição das contribuições do PIS/COFINS, quais sejam, o de prova inequívoca do elo manifesto entre a pessoa prestadora do serviço no Brasil e o usuário domiciliado no exterior, bem como o de fechamento de contratos de câmbio resultantes dessa interação.

3.21 Por essa razão, a fiscalização resolveu ampliar o procedimento verificatório, diligenciando junto às principais agências marítimas envolvidas, sob amparo de mandados de procedimentos fiscais.

3.22 Assim, intimou, em 31.10.2011, as agências Wilson Sons, NYK Line do Brasil, Oceanus e Zim do Brasil, buscando aprofundar a busca de elementos que evidenciassem a operação de exportação de serviços, a situação fática inequívoca de que a atuação do agente restringiu-se aos poderes do mandato e a entrada de divisas no País de forma motivada e explícita.

3.23 Nesse sentido, a primeira exigência teve como objetivo atestar a posse ou a propriedade de bens sobre os quais recaíram os serviços. Para isso, a fiscalização identificou nos termos de intimação uma amostragem de unidades de carga (containers) dentre aquelas trabalhadas pela Depotrans, relacionando-as às faturas a elas vinculadas e solicitou então às agências que comprovassem o real proprietário ou possuidor delas.

3.24 Solicitou também a apresentação de contratos, não somente os relativos aos serviços realizados pela Depotrans em unidades de carga, mas também os de representação comercial formalizados entre a própria agência e o seu

o poder de mandato e a entrada de divisas, situação que ao meu ver revela o reconhecimento pela autoridade fiscal a incapacidade (material e jurídica) da recorrente em comprovar tais elementos; e a **quatro**, no item “4” do TVF (fl. 242)⁶, a Autoridade Fiscal descreve os fundamentos da negativa do reconhecimento do direito nas situações de intermediação das agências/representantes dos armadores, no qual, conquanto admita provas da existência de alguns elementos (notas fiscais do serviço prestado, contrato de câmbio do tipo 3 ou 4, posse/propriedade do contêiner), faltou ao conjunto de elementos a coesão necessária para a confirmação dos pressupostos da isenção postuladas; ou seja, nessas circunstâncias, o direito foi negado eis que as agências marítimas – e não a contribuinte – não comprovaram as situações exigidas no entendimento daquela Autoridade: a prova de que o contêiner pertencia à agência/armador; o nexo entre o contrato de câmbio e o serviço; a internação dos valores para pagamento dos serviços; o real beneficiário do serviço; e os poderes de representação dos armadores estrangeiros pela agências marítimas.

Depreende-se do que se explicitou acima que a Autoridade Fiscal ultrapassou os limites legais (art. 5º, II da Lei nº 10.637/02 ou 10.833/03, no caso da Cofins) na verificação dos requisitos para assentir a não incidência da Contribuição, que prescreve:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

cliente no exterior, além das faturas emitidas pela própria agência pelos serviços de representação prestados ao transportador estrangeiro.

3.25 Solicitou-se então a seguir, para comprovação da entrada dos recursos no Brasil, contratos de fechamento de câmbio, pelos quais se pudesse visualizar o nexo causal entre a remessa do numerário e a realização do negócio.

⁶ Termo de Verificação Fiscal – TVF (fl. 242):

4. ANÁLISE DA INTERMEDIÇÃO DE TERCEIROS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR

4.1 Nas situações em que os serviços prestados pela requerente estão documentados por notas fiscais, relatórios discriminativos e, em alguns casos, por contratos com o armador estrangeiro, não houve a efetiva comprovação de quem seria o proprietário ou detentor da unidade de carga trabalhada e/ou faltaram provas do fechamento de câmbio conexo ao serviço.

4.2 Em outras situações, embora estivesse explícito o real proprietário ou possuidor do bem, faltou esclarecer através de documentação hábil - contratos do tipo 3 no caso do ingresso de divisas, ou contratos do tipo 4 no caso da remessa - o nexo causal entre o pagamento e prestação de serviço a pessoa situada no exterior.

4.3 Como não foi possível a confrontação dos contratos de câmbio apresentados pela Wilson Sons com a respectiva documentação fiscal analisada, e diante da não apresentação de elementos por parte das outras agências, considera-se que deixaram de ser apresentadas também as provas da internação de valores por parte de terceiros, circunstância que autorizaria a aplicação das normas exonerativas no caso do fechamento do câmbio não ter sido feita diretamente pelo prestador dos serviços.

4.4 Também não se confirmaram as provas incontestas de que o faturamento da requerente tenha sido produto da exportação de serviços, uma vez que não se pôde atestar, através de documentos de propriedade ou posse dos bens trabalhados – exceção feita à documentação trazida pela agência Zim do Brasil -, o real beneficiário dos serviços prestados.

4.5 E, ainda, não ficaram suficientemente esclarecidas as condições dos supostos mandatários na relação negocial entre a pessoa no exterior e a prestadora de serviços nacional, porque embora essas agências tenham prestado declarações a respeito e sejam citados em notas fiscais e em alguns poucos contratos de prestação de serviços, não apresentaram documentação que esclarecesse os seus poderes de mandato, e tampouco fizeram apresentação de contratos com o armador estrangeiro ou faturas da exportação dos seus serviços.

4.6 Conclui-se portanto que, nos casos em que a prestação de serviços por parte da requerente se deu com intermediação das agências de navegação sob diligência fiscal, faltou ao conjunto de elementos apresentados a coesão necessária para a confirmação dos pressupostos da isenção postulada.

[...]

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

Outrossim, excedeu aos requisitos práticos na verificação do nexo causal entre o serviço prestado a pessoa jurídica domiciliada no exterior e o pagamento realizado, mediante o ingresso de divisas, no termos e procedimentos dispostos e aceitos como regulares nas normas do Banco Central do Brasil – Bacen, conforme preconizada na SC nº 42/2007, da própria contribuinte interessada.

Concernente à prestação de serviço ao armador estrangeiro, encomendante e proprietário do contêiner, quando intermediado por agência marítima, a efetiva intervenção pela recorrente sobre o bem, uma vez comprovada documentalmente com as notas fiscais e demonstrativos (o que não se discute nos autos), dá-se por cumprido o primeiro requisito. Não importa, porém, a comprovação da posse do contêiner que esteve na Depotrans quando o contrato ou quaisquer outros elementos auxiliares demonstram que o serviço prestado teve por encomenda e o pagamento efetuados a mando e por envio de recurso da pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Assim, aquele que prova (ou em nome de que se prova) o envio do bem às dependências do prestador do serviço demonstra ser seu possuidor pois tem de fato o exercício de algum dos poderes inerentes à propriedade, no caso, a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, nos termos dos arts. 1.196 e 1.228 do Código Civil Brasileiro.

O rigor na exigência de comprovação de mandato da agência marítima como representante do proprietário do contêiner e o remetente da divisa não desqualifica o benefício da exclusão da Contribuição na receita decorrente da operação, porquanto, no presente caso, a exigência legal é o serviço prestado à pessoa jurídica domiciliada no exterior e, quanto a isso, não há exigência de que tal seja o proprietário do bem que se submeteu ao serviço prestado. A indigitada Solução de Consulta⁷ explicita que o agente ou representante não é o contratante do serviço e sua atuação (no caso, o envio do contêiner à Depotrans) não descaracteriza o real contratante (a empresa estrangeira).

Quanto à comprovação do pagamento do serviço prestado, mediante o ingresso de divisa, proveniente do armador domiciliado no exterior, importa os esclarecimentos explicitados na SC 042/2007 que aponta para a flexibilização da norma pelo Bacen de forma que a comprovação do nexo causal entre o serviço e seu pagamento será sempre a existência de um contrato de câmbio do tipo “3” ou “4”. Segue excerto da SC 042/2007 quanto à comprovação dos pagamento pelo serviço:

[...]

⁷ Solução de Consulta nº 42/200, de 14/02/2007 (fls. 35/40):

10. Em princípio, 'os agentes ou representantes são simples intermediários nas vendas' (MARTINS, Fran, Contratos e obrigações comerciais, 15º 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 representante, 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.

[...]

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"

Há ainda a Solução de Consulta Cosit nº 1/2017 (fl. 735), reproduzida pela contribuinte em seu Recurso, a qual ao considerar a "notória flexibilização da legislação monetária e cambial", considera cumprido o requisito de ingresso de divisa em qualquer modalidade de pagamento autorizado na legislação do Bacen.

Assentado os fundamentos de direito para a solução da lide, basta verificar se permanecem situações fáticas não comprovadas pela recorrente, ou seja, se em relação aos armadores/transportadores internacionais de carga marítima inexistem provas da realização dos serviços ou dos contratos de câmbios exigidos.

Analisa-se a situação individual de cada um dos armadores estrangeiros:

1. **CHINA SHIPPING CONTAINER LINE CO. LTDA**

A acusação fiscal foi de que não se comprovou a propriedade dos contêineres pela agência que o representou, bem como considerou-se que a Oceanus Agência Marítima S/A não é seu representante no Brasil.

Constata-se que o TVF não menciona inexistência de fechamento de contrato de câmbio em relação ao armador.

Com os fundamentos de direito expostos alhures, improcedem os argumentos do Fisco. Ademais, o documento anexado (fls. 408/411) aponta que a Ocenaus é “sub-agente” no Porto de Santos, exatamente município em que se localiza a Depotrans, bem como há notas fiscais de movimentação de contêineres entre a prestadora de serviço e referida agência (fls. 501/510).

2. **NIPPON YUSEN KABUSHI KAISHA LINE**

A acusação fiscal foi de que não se comprovou que a NY KLINE DO BRASIL LTDA é seu representante no Brasil.

Constata-se que o TVF menciona a existência de contrato de câmbio tipo 3, contudo, a agência não apresentou os documentos solicitados em razão de sua destruição.

Com os fundamentos de direito expostos alhures, improcedem os argumentos do Fisco. Ademais, o contrato anexado (fls. 375/381) aponta a agência como parte contratante.

3. **COSTA CONTAINERS LINES**

A acusação fiscal foi de que não nos contratos de câmbio tipo 3 (**portanto, reconhecida sua existência**) a agência marítima (Wilson Sons) representante do armador é o vendedor da moeda estrangeira, mas não há menção às faturas e nexos entre valores do contrato e os dos “vouchers”.

Não constam dos autos (SC 42/2007 e normas do BC) a exigência de exatidão na correspondência entre as faturas e os valores. Ademais, a recorrente juntou documentos emitidos pela agência marítima, em nome da Costa Lines, que evidenciam pagamentos pelos serviços prestados pela Depotrans.

Com os fundamentos de direito expostos alhures, improcedem os argumentos do Fisco.

4. ZIM INTEGRADED SHIPPING CO.

Neste caso, o TVF não é completo quanto aos fundamentos do indeferimento, deixando transparecer, inclusive, que não houve o fechamento de contrato de câmbio. Contudo, o voto recorrido completa as informações fiscais em mais detalhes socorrendo-se do Termo de Diligência e de Constatação, além do TVF, para ao final explicitar o que o Fisco apurou, conforme excerto do voto:

- as notas fiscais de prestação de serviços foram emitidas pela Depotrans em nome da **Zim do Brasil Ltda** e não fazem menção à PJ residente no exterior. A manifestante informou que não existe contrato escrito com a **Zim Integrated Shipping CO**, sendo que a negociação dos serviços se deu de forma verbal ou por meio de correio eletrônico. Apresentou, declaração da Zim do Brasil Ltda afirmando que representava o armador estrangeiro Zim Integrated Shipping CO e que efetuou pagamentos à Depotrans pelos serviços prestados (fl. 391). Ao ser intimada, a Zim do Brasil reafirmou a declaração já apresentada, acrescentando que o pagamento pelos serviços prestados se deu em moeda nacional, cujos valores, juntamente com outras despesas portuárias, foram descontadas do repasse efetuado ao armador ZIM Integrated do valor dos fretes marítimos recebidos e exportações, pagos pelas empresas exportadoras, que são remetidos ao exterior por meio de contratos de câmbio de venda tipo 04 (transferências financeiras para o exterior junto às instituições financeiras). Apresentou, entre outros documentos, comprovantes de propriedade de containeres, e-mail sobre acordo de tarifas, cópia do contrato social da Zim do Brasil Ltda em que Zim Integrated Shipping Services Ltd. figura como sócia majoritária (fls. 511/567).

[...]

Mesma situação se verifica no caso dos serviços prestado para a Zim Integrated Shipping Co. Ltda. As notas fiscais de saída e a confirmação da propriedade dos containeres relacionados no termo de intimação demonstram a prestação de serviço da Depotrans para PJ estrangeira e, por meio da consolidação do Contrato Social da Zim do Brasil Ltda (fls. 544/552) comprovou-se o vínculo entre essa e a empresa estrangeira, Zim Integrated Shipping Co. Ltda.

Contudo, não há nos autos a efetiva comprovação de que o pagamento pelos serviços prestados pela Depotrans às pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior acima citadas, tenha representado ingresso de divisas, com a necessária apresentação de contrato de câmbio (tipo 3 – transferências financeiras do exterior ou tipo 4 – transferências financeiras para o exterior) para realização de compra e venda de moeda estrangeira, em banco autorizado a operar em câmbio, nos termos da legislação básica do mercado de câmbio brasileiro bem como a Consolidação das Normas Cambiais (CNC), publicação elaborada pelo Bacen (<http://www.bcb.gov.br/CNC>), que constitui o regulamento das operações de câmbio, fato indispensável à fruição do benefício pleiteado. A apresentação dos contratos de câmbio hábeis é essencial à comprovação do ingresso de divisas, fator fundamental para se constatar a ocorrência das exportações.

Destarte, a leitura do voto revela certa contradição entre reconhecer a existência de contrato de câmbio, inclusive em detalhes na sua forma de pagamento (que não se vislumbra irregularidades em face da legislação do Bacen, pois se admite a modalidade prevista no contrato do tipo 4) e por outro lado concluir que não há apresentação do contrato.

Não obstante, o TVF esclarece as provas trazidas aos autos pela agência marítima Zim do Brasil e pelo próprio recorrente, com a apresentação de contrato, a utilização do contrato de câmbio tipo 4, notas fiscais, faturas, comprovantes de pagamento e documento de vínculo entre o armador e a agência no Brasil.

Com os fundamentos de direito expostos alhures, improcedem os argumentos do Fisco.

Conclusão

Finalizada a análise pontual das razões de mérito para considerar não comprovado especificamente o ingresso de divisas mediante contrato de câmbio, entendo necessário ainda tecer alguns comentários.

A fiscalização, conforme tudo o que se relatou e demonstrou até aqui neste Voto, afirmou que não houve a comprovação do pagamento dos serviços a empresa domiciliada no exterior com a apresentação de contrato de câmbio.

Tal assertiva não condiz com os autos. São inúmeras alusões a contratos de câmbio (Tipo 3 ou 4), com o reconhecimento pelo Autoridade Fiscal e também pela DRJ de sua existência; contudo, nesses casos, à toda evidência, o Fisco estendeu a ausência de comprovação a outras situações envolvendo ou não o pagamento (falta de correspondência dos valores lançados em contrato de câmbio com outros documentos apresentados).

Percebe-se, então, que a acusação genérica e extensiva a todos os armadores estrangeiros é insustentável. A Autoridade Fiscal deveria discriminar (“um a um”) quais seriam os pagamentos para os quais o contrato de câmbio foi apresentado e as razões de seu afastamento, com base nas prescrições da legislação do Bacen.

Restou patente nos autos que em certo momento do procedimento o Fisco diligenciou junto aos agentes ou representantes dos armadores estrangeiros pois constatou que esses sim detinham os contratos de câmbios e não a Depotrans.

Contudo, mais um equívoco ao meu ver. O insucesso na obtenção da informação levou a Autoridade Fiscal a finalizar a investigação e concluir pela inexistência de comprovação do contrato de câmbio e do próprio pagamento, proveniente um ingresso de divisas.

Este seria o momento, conforme aventa a contribuinte em seu Recurso, de solicitar ao Bacen a confirmação ou não da existências de indigitados contratos em nome dos armadores e/ou de seus representantes legais no País.

Não obstante, creio não ser necessário a conversão do julgamento em diligência em razão de que (1) os elementos de prova colacionados aos autos são suficientes à minha convicção para o julgamento de mérito; e (2) o Fisco não apontou quais contratos de câmbio ou pagamentos haveriam de ser confirmados.

Concluo, pois que não há de se exigir que a Recorrente produza provas impossíveis, considerando não ser detentora dos documentos solicitados pela fiscalização e não ter poderes legais para exigir a apresentação dos documentos aos agentes marítimos.

Dispositivo

Ante ao exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira