



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.728324/2012-88
ACÓRDÃO	3102-002.923 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TUGBRASIL APOIO PORTUÁRIO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 2.

Inexiste nulidade no Auto de Infração que tenha se revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

A discussão quanto à ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal implica controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula CARF nº 02.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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 portuários, por si só, não é suficiente para descaracterizar a situação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara (substituto[a] integral), Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos a créditos tributários lançados de ofício a título de Contribuição para o PIS/Pasep, nº montante de R\$ 321.496,81 (fls. 2854/2856), e a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no montante de R\$ 1.480.834,07 (fls. 2857/2859), na modalidade não cumulativa, e compensados de ofício com os créditos apurados, ambos referentes aos períodos de apuração janeiro/2008 a dezembro/2008.

No Termo de Constatação (fls. 2788/2804), o auditor-fiscal fundamenta o lançamento de ofício nas seguintes razões:

Dos registros lançados nos aludidos Demonstrativos entregues vislumbra-se que o contribuinte não adicionou à base de cálculo das Contribuições para o PIS e a COFINS receitas operacionais decorrentes da exportação de serviços (v. fichas 06A, 07A, 16A e 17A).

(...)

Exame da documentação colocada à disposição revelou que, para parte das operações classificadas na conta Fontes Estrangeiras, e que, portanto, ficaram fora da incidência tributária das contribuições, as notas fiscais foram emitidas contra pessoa jurídica residente em território nacional. Nestes casos, estas pessoas jurídicas residentes tratavam ser agentes marítimos, terceiras empresas que participavam da relação comercial estabelecida entre o contribuinte e o tomador final do serviço.

Sobre a possibilidade da aplicação do aludido benefício na hipótese da existência de agente ou representante no Brasil do tomador de serviço estrangeiro, remeta-se às Soluções de Consulta, expedidas por esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que discorrem sobre o tema, a saber, as de nº 176, de 20 de junho de 2007, da SRRF/7ª RF/DISIT; de nº 94, de 15 de setembro de 2010, da SRRF/7ª RF/DISIT e de nº 6, de 24 de março de 2011, da SRRF/5ª RF/DISIT).

De forma sucinta, as referidas consultas dispõem que fica mantido incólume o benefício da não-incidência das Contribuições em operações de prestação de serviços no caso da existência de terceira pessoa residente ou domiciliada no País, desde que esta atue como mera mandatária do real tomador do serviço, residente ou domiciliado no estrangeiro.

Por outro turno, caso a terceira pessoa atue em nome próprio, não há que se cogitar do benefício fiscal, devendo ser exigido o recolhimento das Contribuições para o PIS e a COFINS.

Nesta ordem, a exteriorização desta condição de mandatária deverá ser demonstrada pela apresentação do competente instrumento de procuração do mandato, conforme estabelece o artigo 653, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Novo Código Civil (NCC):

Art. 653. Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato.

Como se infere do dispositivo acima, o mandatário age em nome e por conta do mandante, tanto que responde apenas pelos atos em que sua culpa se provar (art. 667 do NCC).

Assim, tal comprovação, no caso em tela, reveste-se de especial relevância aos interesses fazendários desde que caso a terceira pessoa (agente ou representante), residente ou domiciliado no País, atue em nome próprio fica descaracteriza a relação jurídica que ampara o benefício em pauta, devendo ser exigido o recolhimento destes tributos da empresa prestadora de serviço, ora a fiscalizada.

Para mais, cumpre ressaltar que a verificação da existência, ou não, do mandato para contratação dos serviços, pela apresentação da respectiva procuração, é crucial para distinção de quem é o real beneficiário legal da não-incidência tributária: a agência marítima nacional, que contratou em nome próprio, ou o prestador de serviço, no caso a fiscalizada, contratada por pessoa jurídica portadora de mandato.

Com o objetivo de elucidar tal situação, foram lavrados dois termos de intimação. A saber, o primeiro deles, em 18/08/2011, com ciência dada no dia 22 subsequente, instava o contribuinte a esclarecer a não inclusão de receitas operacionais de prestação de serviços lançadas contra empresas residentes ou domiciliadas no Brasil, de acordo com planilha anexa ao mesmo (v. razão da conta sintética 3.01.01.02 em apenso).

(...)

Após concessão de dilação de prazo para resposta interposto pelo contribuinte, o contribuinte logrou apresentar resposta à intimação (v. carta de 23/09) na qual anexou cartas fornecidas:

- (i) Pelas agências brasileiras comprovando que estas repassam os valores recebidos pelos clientes estrangeiros da Tugbrasil a esta pelo pagamento dos serviços prestados pela Tugbrasil aos referidos clientes no exterior, se tratando, pois de exportação de serviços; e*
- (ii) Pelos clientes estrangeiros informando que contrataram as referidas agências.*

Exame da documentação acostada na resposta resultou na verificação que a mesma não era hábil a atender aos requisitos para o gozo do benefício legal da não-incidência tributária em exame.

Tal constatação derivou do fato de que a aludida documentação não logrou demonstrar situação na qual as empresas brasileiras (isto é, residentes e domiciliadas no País), sacadas nas Notas Fiscais (notadamente agências marítimas), tivessem atuado como meras mandatárias de empresas estrangeiras.

Ao mesmo tempo, não houve apresentação de documentos que viessem a comprovar o efetivo ingresso de divisas em contrapartida à prestação de serviço efetuada pelo contribuinte.

Como esta dupla comprovação, exigência decorrente de disposição normativa, não foi atendida, nova intimação fiscal foi expedida.

Cumpre ressaltar que este novo termo (datado de 22/11/2011, com ciência dada no mesmo dia), trazia, em seu contexto, expressa alusão e detalhamento da qualidade dos documentos que se requiritava.

Como então, expressamente mencionado, tais exigências, necessárias à fruição do benefício fiscal em análise, foram suportadas por disposições

constantes nas Soluções de Consulta de nº 176, de 20 de junho de 2007, da SRRF/7ª RF/DISIT; de nº 94, de 15 de setembro de 2010, da SRRF/7ª RF/DISIT e de nº. 6, de 24 de março de 2011, da SRRF/5ª RF/DISIT, e estão a seguir reproduzidas:

1) Tomador de serviço residente ou domiciliado no exterior. Ou, da mesma forma, se validamente figurarem como contratantes o agente marítimo brasileiro e o transportador estrangeiro, e se o representante no Brasil do transportador estrangeiro, ao viabilizar negócios entre o agente marítimo e o transportador estrangeiro, de posse de instrumento de procuração que atenda aos preceitos legais, agir na condição de mero mandatário do transportador estrangeiro, persiste incólume a relação jurídica entre a interessada e o transportador. É que o mandatário não age em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante, na forma do disposto no artigo 653, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Novo Código Civil (NCC).

2) O pagamento deve representar ingresso de divisas no País. Para isso, a fim de esclarecer a efetividade do ingresso de divisas, recorre-se às normas emanadas pela autoridade monetária do País, consubstanciadas no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), instituído pela Circular Bacen nº 3.280, de 09 de março de 2005, e alterações posteriores. Os mecanismos de que dispõe a tomadora dos serviços para efetuar pagamento das despesas incorridas no País, previstos no item 5, da Seção 2, do Capítulo 9 do RMCCI, são os seguintes:

a) Regular ingresso de moeda estrangeira (sistemática operacional mais típica do mercado de câmbio, operando-se através de uma transferência financeira efetuada por meio de venda de moeda estrangeira e compra de moeda nacional, por meio de contrato de câmbio);

b) Débito em conta em moeda nacional titulada pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, mantida na forma da regulamentação em vigor (O Banco Central do Brasil (Bacen), através da Resolução nº 3.265, de 04 de março de 2005, tornou pública deliberação do Conselho Monetário Nacional (CMN) que, baseado no § 2º do art. 65 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, dispôs sobre conta em moeda nacional titulada por residente ou domiciliado no exterior); ou

c) Utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata a seção 9 do capítulo 14. (A Seção 9 do Capítulo 14 do RMCCI trata da abertura e manutenção de conta de depósito em moeda estrangeira em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, titulada por transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, com

base no Decreto nº 42.820, de 16 de dezembro de 1957, e na Resolução Bacen nº 3.222, de 29 de julho de 2004, que pode ser alimentada com recursos resultantes da conversão de moeda nacional auferida no País em decorrência de suas atividades.)

3) Comprovação do nexo causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior.

Assim, o contribuinte foi novamente intimado a apresentar documentação comprobatória que demonstrasse:

I) Que as agências brasileiras atuaram como meras mandatárias de pagamentos de acordo com procuração, que atenda aos preceitos legais, emitida pelos clientes, tomadores dos serviços, residentes ou domiciliados no exterior;

II) O efetivo ingresso de divisas no País num dos formatos previstos no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), instituído pela Circular Bacen nº 3.280, de 09 de março de 2005, conforme acima exposto.

III) O nexo causal entre pagamento recebido e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior.

(...)

Em atendimento ao termo de intimação lavrado em 19/12/2011, com ciência dada, pessoalmente, na mesma data, o contribuinte logrou disponibilizar, conforme carta de encaminhamento datada do dia 26 subsequente, Notas Fiscais de Prestação de Serviço q. suportaram as operações cujo benefício fiscal está sob a presente análise (v. digitalizações em anexo).

Do exame da documentação colocada à disposição da fiscalização, a luz da legislação tributária vigente, em especial dos dispositivos legais e soluções de consultas retro mencionadas, no que tange à satisfação das exigências normativas para concessão do benefício fiscal da não-incidência tributária ora sob análise, cabem apor as seguintes considerações e constatações:

i) De início, para melhor vislumbrar o porte do conjunto documental colocado à disposição cumpre registrar observação quanto ao confronto entre o número de agências marítimas para as quais houve apresentação de documentação (17, dezessete, do QUADRO I, acima) versus o número de agências arroladas em intimação para as quais houve emissão de notas fiscais (48, quarenta e oito), conforme relação seguinte:

(...)

Este confronto revela, claramente, a ocorrência de carência de comprovação face às exigências contidas em intimação.

(ii) Em detalhamento e ênfase à análise anterior, cumpre relevar que, em que pese a expressiva quantidade de notas fiscais emitidas e valores sacados, não houve apresentação de qualquer documentação relacionadas às agências abaixo listadas:

Quadro III - Destaque de Agências Marítimas com relevantes valores sacados para as quais o contribuinte não apresentou qualquer documentação comprobatória em resposta às intimações lavradas em 18/08 e 22/11, ambas de 2011

<i>Agências</i>	<i>Propriedades do documento</i>	<i>itidas</i>	<i>Valor total sacado (R\$)</i>
<i>A. P. Moller - A/C Mae</i>			<i>1.662.688,60</i>
<i>AMRG Agência Marítima Ltda.</i>	<i>128</i>		<i>1.883.116,78</i>
<i>Williams Serviços Marítimos Ltda.</i>	<i>300</i>		<i>3.106.177,61</i>
<i>Este conjunto de Agências representa</i>	<i>897</i>		<i>6.611.982,99</i>
<i>Conjunto total intimado</i>	<i>1876</i>		<i>19.484.659,63</i>

(iii) Face ao montante movimentado (450 notas fiscais sacadas, totalizando R\$ 7.855.992,88), cabe tecer observação de que no tocante às operações intermediadas pela AGÊNCIA MARÍTIMA CARGONAVE LTDA (CNPJ: 80.010.663/0001-26), a documentação colocada à disposição não contemplou procuração em contrato de mandato e comprovantes do efetivo ingresso de divisas.

(iv) Para as agências a seguir relacionadas houve apresentação de traduções juramentadas de procurações emitidas por armadores estrangeiros em sede de mandato:

- *ATLAS MARITIME LTDA (CNPJ: 35.812.023/0001-85); e*
- *Pennant-Servicos Marítimos Ltda (CNPJ: 36.140.812/0001-80).*

No entanto, restou não comprovada a exigência do efetivo ingresso de divisas por um dos mecanismos de pagamento previstos no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), emitido pelo Banco Central do Brasil e do respectivo nexo causal entre o ingresso de divisas e a prestação de serviço efetuada.

(v) Por outro turno, para as seguintes agências marítimas foram apensadas cópias de contratos de câmbio nas quais constam como a parte vendedora:

- *Bahia Tankers Agência Marítima Ltda (CNPJ: 07.285.820/0001-16);*
 - *Ctil Logística Ltda. (CNPJ: 90.950.338/0001 -05);*
 - *Orizon Agência Marítima e Fornecedora Ltda. (CNPJ: 00.089.949/0001-00);*
 - *Transshipping Agenciamento Marítimo Ltda. (CNPJ: 06.352.972/0001-21);*
- e*

- *Wilson Sons Agência Marítima Ltda. (CNPJ: 00.423.733/0001-39)*

vi) Para as operações relacionadas à agência TRANSHIPPING (notas fiscais nos 1.085 e 1086, ambas emitidas em 12/08/2008), embora houvesse sido apresentados instrumentos de procuração e comprovantes do efetivo ingresso de divisas, restou não comprovado o nexo causal entre o pagamento e a efetiva prestação de serviço.

vii) Para as demais operações de prestação de serviços não mencionadas nos tópicos anteriores, a documentação apresentada não reúne condições de lastrear as exigências necessárias ao gozo do benefício da não-incidência tributária pretendido: procuração em sede de mandato e comprovantes do efetivo ingresso de divisas e do nexo causal entre o pagamento e a prestação dos serviços.

(...)

Face ao todo o exposto, no que tange às operações de prestação de serviço representadas pelas Notas Fiscais de Prestação de Serviços relacionadas nº Anexo I do Termo de Intimação lavrado em 18/08/2011, é de se concluir que:

O contribuinte não reuniu os requisitos necessários para usufruir do benefício fiscal da não-incidência previsto no inciso II do artigo 5º da Lei 10.637/2002 e no inciso II do artigo 6º da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 10.865, de 30 de abril de 2004.

A fruição do aludido benefício nos casos concretos em exame deverá ser lastreada, de acordo com as normas legais e as Soluções de Consultas acima destacadas, pela comprovação concomitante das seguintes condições:

A) Procuração em contrato de mandato, que atenda aos preceitos da legislação civil, caracterizando a atuação da agência marítima residente domiciliada no País como mera mandatária do tomador dos serviços, situado no exterior;

B) O efetivo ingresso de divisas no País por um dos mecanismos Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), instituído pela Circular Bacen nº 3.280, de 09 de março de 2005; e C) O nexo causal entre o pagamento recebido e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior.

Consectário das constatações supra deduzidas é a caracterização da infração consistente na Insuficiência na Apuração da Base de Cálculo das Contribuições Sociais para o PIS e a COFINS, em razão da não adição de receitas operacionais constantes no Anexo I do Termo de Intimação lavrado em 18/08/2011 na base de cálculo das referidas contribuições sociais.

Ao final, o auditor-fiscal descreve a forma como fez o aproveitamento de ofício dos créditos da contribuinte.

Cientificada do auto de infração em 25/09/2012, a contribuinte apresentou impugnação em 24/10/2012 (fls. 3039/3081), na qual, após dizer da tempestividade de sua defesa, alega que:

- entre as atividades que desempenha está a exploração de serviço de apoio portuário, notadamente a rebocagem. Quando esse serviço é prestado para armadores estrangeiros, estes contratam um agente marítimo domiciliado no Brasil, que atua como seu representante legal. Além de auxiliar na contratação dos serviços, os agentes marítimos também intermedeiam o pagamento, recebendo recursos financeiros dos armadores estrangeiros, convertendo-os em reais e pagando a impugnante, por conta e ordem daqueles;
- o agente marítimo não atua como o tomador dos serviços de rebocagem, e nem poderia, tendo em vista que ele não está legalmente autorizado a armar navios para realizar os serviços de transporte marítimo. Por isso, não resta dúvidas de que, quando a autuada presta serviços a armadores estrangeiros com a intermediação do agente marítimo, o tomador do serviço será sempre o armador estrangeiro, e não o agente marítimo, que é apenas seu representante legal;
- os contratos de câmbio não estão à disposição da impugnante. A pessoa jurídica que tem acesso aos contratos de câmbio é o agente marítimo e, como tais contratos se referem a montantes que não dizem respeito somente ao pagamento para a autuada, não é de se espantar que o agente marítimo não possa passar a informação a terceiros. Porém, se a impugnante não tem poder para exigir do agente marítimo essa informação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem. Se tinha dúvidas sobre a verdade material pertinente à fiscalização, o auditor-fiscal poderia ter intimado os agentes marítimos a prestar os esclarecimentos necessários ou fiscalizar os registros contábeis e documentais desses agentes marítimos para confirmar as alegações da impugnante. A prova documental e o nexo causal deveriam ser objeto da atividade do auditor-fiscal;
- não obstante a dificuldade na obtenção de documentos dos agentes marítimos, envidou esforços e conseguiu apresentar os contratos de câmbio, as procurações com tradução juramentada e as declarações complementares (incluindo datas, números de notas fiscais que deram suporte às operações, indicação dos armadores estrangeiros contratantes, etc.) de operações fiscalizadas que representavam a maior parte do faturamento a armadores estrangeiros. Os referidos documentos foram apresentados em 09/01/2012 e 06/02/2012, conforme expressamente reconhecido na Seção 1 do Termo de Constatação;
- o processo de fiscalização está eivado de nulidade porque violou o princípio da ampla defesa e do devido processo legal. Não se consegue entender como o auditor fiscal apurou a pretensa base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Por exemplo, na Planilha C.1 - Apuração dos Aproveitamentos de Ofício dos Saldos do PIS, o primeiro item contábil (Coluna 2 - Base de cálculo apurada pelo contribuinte) deveria indicar o saldo contábil das contas 3.01.01 (Receita Líquida), 3.01.01.03.04 (Abatimentos - FN) e 3.01.01.03.06 (Cancelamentos - FN), mas ao

confrontar essa planilha com o balancete não foi possível chegar ao valor indicado. Por exemplo, nº período-base de janeiro/2008, a conta 3.01.01 (Receita Líquida) tem saldo de R\$ 5.072.273,03, e as contas 3.01.01.3.04 (Abatimentos – FN) e 3.01.01.03.06(Cancelamentos – FN) têm saldo de R\$ 9.030,50 e R\$ 779,72, respectivamente. Se excluirmos da receita líquida os abatimentos e cancelamentos, chegamos a um valor de R\$ 5.062.462,81, sendo que na linha “jan/2008” da coluna (2), o auditor-fiscal indica R\$ 2.795.186,66, sem esclarecer como chegou a esse valor. De igual modo, há inconsistência entre o informado pelo auditor-fiscal na coluna 6 (Desconto em Dacon do próprio período) e os valores constantes no Dacon para os períodos de janeiro, março e julho de 2008. Além disso, após a ciência do auto de infração o auditor-fiscal retificou o lançamento majorando a exigência de PIS/Pasep de R\$ 321.328,04 para R\$ 321.496,81, e o da Cofins de R\$ 1.480.056,76 para R\$ 1.480.834,07, sem apresentar novas planilhas de cálculo e nem justificar o motivo dessa majoração;

· no Termo de Constatação anexo ao Auto de Infração, o autuante alega que protocolou uma representação à Divisão de Orientação e Análise Tributária (Diort), requerendo o cancelamento dos pedidos de ressarcimentos da autuada. No entanto, ele não esclareceu se os saldos serão retornados ao Sistema de Controle de Créditos da Não-Cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (SCPC). Ora, se é certo que a contribuinte tem direito aos créditos vinculados à exportação, o procedimento correto, a seguir a equivocada interpretação do auditor-fiscal, seria ajustar o saldo do pedido de ressarcimento, e não cancelar tais pedidos. Ainda que assim não fosse, teria que se retornar tais créditos aos saldos da SCPC, sob pena de violação da legislação vigente;

· ao tentar impor ao agente marítimo a qualidade de tomador do serviço, o auditor-fiscal ignora a realidade do setor de navegação, em violação ao princípio da verdade material. O agente marítimo é mero mandatário do armador. Ele facilita a contratação de serviços prestados por terceiros, efetuando pagamentos por conta e ordem do armador. Em nenhuma hipótese ele atua como o efetivo tomador do serviço;

· se a atividade de rebocagem prestada pela autuada é arrastar ou empurrar navios, chatas, plataformas ou outros tipos de embarcação, e considerando uma interpretação lógico-sistêmica, que não leve ao absurdo, há de se concluir que o contratante desse tipo de serviço não pode ser outro senão aquele que tem a propriedade ou a posse da embarcação. Mas um agente marítimo não pode ser proprietário ou usuário de uma embarcação. O uso comercial de uma embarcação é atividade regulamentada e sujeita a autorização, nos termos da legislação vigente;

· quanto aos instrumentos de procuração, como já dito, a impugnante não tem poderes para obrigar os agentes marítimos a apresentar documentos. Esse poder-dever é da própria RFB. Ao auditor-fiscal cabe buscar a verdade material. Assim, cumpria a ele intimar os agentes marítimos para que apresentassem a

documentação pertinente. O cruzamento de infrações de diversos contribuintes é ato rotineiro na RFB;

- muito embora não coubesse à autuada realizar a atividade da fiscalização, pediu aos agentes marítimos que disponibilizassem procurações traduzidas e declarações emitidas pelos armadores estrangeiros, confirmando a condição de representante dos agentes marítimos. Também conseguiu apresentar diversos outros documentos formais que atestam que os agentes marítimos são mandatários dos armadores estrangeiros, tais como correspondências eletrônicas trocadas entre eles e os armadores e declarações dos próprios agentes marítimos confirmando sua condição de representante. No próprio Termo de Constatação se reconhece que, em alguns casos, a procuração foi apresentada, mas esses casos não foram excluídos da autuação fiscal, buscando o auditor-fiscal fundamento na falta de nexo causal;

- segundo o art. 656 do Código Civil, o mandato pode ser verbal e até tácito, comprovado por meio dos atos. Assim, o auditor-fiscal não pode exigir o que a lei não exige. São legalmente admitidas tanto as procurações formais, quanto as declarações dos armadores estrangeiros e dos agentes marítimos, atestando sua relação de mandante e mandatário;

- se o auditor-fiscal reconhece que o beneficiário do serviço prestado pela autuada é o armador do navio e tem acesso a informações que comprovam que o agente marítimo recebe recursos financeiros do armador para pagar fornecedores, não há sentido em discutir a existência da relação de mandato;

- no negócio jurídico celebrado, isto é, a prestação de serviço de rebocagem, as partes são o mandante (armador estrangeiro) e o prestador de serviço (rebocador), sendo que o mandatário não faz parte dessa relação jurídica originária;

- há diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça com o entendimento de que o agente marítimo é mero mandatário do armador, agindo por sua conta e ordem;

- não se trata no caso em tela de concessão de benefício fiscal, que deveria ser interpretado restritivamente, como diversas vezes afirma o autuante, mas de não incidência, por força do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, que não condiciona a não incidência do PIS/Pasep e da Cofins ao efetivo ingresso de divisas. Interpretar restritivamente as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é uma violação à Constituição Federal;

- as palavras adotadas no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, sobretudo a palavra "represente", devem ser interpretadas de forma sistêmica. Nesse sentido, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, devem ser interpretadas em conjunto com a Lei nº 11.371, de 2006, a qual não desqualifica a natureza de exportação da operação, ainda que os recursos sejam mantidos no exterior. A Lei nº 11.371, de 2006, contribuiu para a correta

interpretação da expressão represente o efetivo ingresso de divisas previsto na hipótese de não incidência dos citados dispositivos das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

- qualquer que seja a metodologia hermenêutica adotada, há de se concluir que representar efetivo ingresso de divisas significa que o recurso auferido pelo exportador resulte em acréscimo patrimonial de uma pessoa jurídica ou física, ainda que não resulte em efetiva entrada de moeda estrangeira no sistema monetário nacional. Em uma interpretação gramatical, dentre os sentidos de representar citados pelo dicionário Michaelis está parecer ter, aparentar, figurar, significar, simbolizar, fazer o papel de. Assim, no presente caso, a receita que representa efetivo ingresso não pressupõe conversão de moeda estrangeira para reais, porque, se essa fosse a condição, não representaria, mas seria;

- em uma interpretação teleológica, vê-se que a ratio da desoneração no caso em tela é não exportar tributos e incentivar que empresas brasileiras se tornem fornecedoras de pessoas estrangeiras. Ora, se o beneficiário dos serviços de rebocagem é o armador estrangeiro, não há como impedir a aplicação da norma que desonera sem violentar o intuito do legislador;

- pelas razões acima é ilegal e inconstitucional exigir a apresentação de contrato de câmbio para que se comprove o ingresso de divisas;

- quando o agente marítimo paga pelo serviço prestado pela autuada, quem realiza o pagamento, para todos os fins legais, é o armador estrangeiro. O contrato de câmbio é firmado com o agente marítimo, responsável pelo repasse dos recursos, o que não significa que não tenha havido ingresso de moeda estrangeira no Brasil. Dessa forma, essa exigência estaria cumprida, ainda que indiretamente, pelo agente marítimo;

- não obstante a contribuinte ter apresentado documentação referente a câmbio realizado, por diversos agentes marítimos, o auditor-fiscal desconsiderou por completo o conjunto comprobatório e lavrou os autos de infração em relação à totalidade das operações, apelando novamente para uma pretensa falta de nexo de causalidade entre o câmbio e os serviços prestados, ainda que o agente marítimo ateste a causalidade;

- o procedimento adotado pelo autuante é contrário ao princípio da verdade material, por desconsiderar todas as declarações e documentos apresentados. Não se pode pressupor que tais documentos seriam falsos ou desprovidos de poder comprobatório. Se ele os considerou inverídicos ou descabidos, inverte-se o ônus da prova;

- quanto à agência marítima Cargonave Ltda., foi apresentada declaração dessa agência em que ela identifica os contratos de câmbio referentes ao ingresso de recursos do exterior para pagamento/custeio das despesas portuárias por ela gerenciadas. Na mesma declaração, essa agência marítima confirma que representa os armadores estrangeiros listados;

· quanto às agências Atlas Maritime Ltda. e Pennant-Serviços Marítimos Ltda., foram apresentadas declarações por elas emitidas em que identificam os contratos de câmbio e os armadores estrangeiros. Para verificar o nexo causal, basta olhar as notas fiscais emitidas em nome do agente marítimo relativas à prestação de serviço aos armadores estrangeiros;

· quanto à Bahia Tankers Agência Marítima Ltda., ela atesta em sua declaração que incorre em despesas em nome do armador estrangeiro, confirmando a relação de mandato. Para verificar o nexo causal, basta olhar as notas fiscais emitidas em nome do agente marítimo relativas à prestação de serviço aos armadores estrangeiros;

· quanto à Ctil Logística Ltda., ela apresentou e-mails trocados com os armadores estrangeiros, os quais demonstram que ela é agência marítima deles, ou seja, mandatária deles. O nexo causal é evidenciado na declaração emitida por essa agência marítima, na qual declara o repasse dos valores recebidos dos armadores estrangeiros e apresenta a relação de notas fiscais relativas aos serviços prestados pela impugnante, isto é, vincula os recursos ingressados às notas fiscais de prestação de serviço;

· quanto à Orizon Agência Marítima e Fornecedora Ltda., ela se declara que é agência marítima dos armadores estrangeiros e, por conseguinte, mandatária deles.

O nexo causal é evidenciado na declaração emitida por essa agência marítima, na qual declara o repasse dos valores recebidos dos armadores estrangeiros e apresenta a relação de notas fiscais relativas aos serviços prestados pela impugnante, isto é, vincula os recursos ingressados às notas fiscais de prestação de serviço;

· quanto à Transshipping Agenciamento Marítimo Ltda., ela apresentou e-mails trocados com os armadores estrangeiros, os quais demonstram que ela é agência marítima deles, ou seja, mandatária deles. O nexo causal é evidenciado na sua declaração do repasse dos contratos de câmbio, celebrados por conta e ordem dos armadores estrangeiros e vinculados às notas fiscais de prestação de serviços da autuada, inclusive confirmando que os armadores estrangeiros são os efetivos tomadores do serviço;

· quanto à Wilson Sons Agência Marítima Ltda., o nexo causal é evidenciado na declaração emitida por essa agência marítima, na qual declara o repasse dos valores recebidos dos armadores estrangeiros e apresenta a relação de notas fiscais relativas aos serviços prestados pela impugnante, isto é, vincula os recursos ingressados às notas fiscais de prestação de serviço;

· há diversos documentos apresentados em relação a outras agências marítimas, indicando contratos de câmbio, notas fiscais, atestando a condição de representante, explicando como se dá os ingressos dos recursos e o pagamento, vinculando os recursos às notas fiscais relativas aos serviços prestados. Todos

esses documentos foram ignorados sem que o auditor-fiscal tenha fundamentado esse procedimento, em completa violação ao princípio da motivação, um dos requisitos para a validade dos atos administrativos;

· o valor total das operações questionadas é de R\$ 19.484.659,63. Os documentos apresentados pela autuada representam R\$ 12.811.570,90, ou seja, aproximadamente 65% das operações questionadas foram devidamente comprovadas. Logo, o auditor-fiscal somente poderia ter glosado 35% das operações. Efetuar lançamento fiscal contrário às provas existentes viola o princípio da legalidade.

Ao final, a impugnante conclui:

138. Considerando tudo o acima exposto, a IMPUGNANTE requer que:

(i) o Auto de Infração seja cancelado, seja porque o mesmo é nulo por violação por cerceamento ao direito de defesa da IMPUGNANTE ou porque o mesmo é improcedente; ou alternativamente,

(ii) o Auto de Infração seja julgado parcialmente improcedente com o cancelamento da exigência de PIS e de COFINS relativo às operações de exportação que foram devidamente comprovadas.

(iii) Sejam reconstituídos os saldos do SCPC equivocadamente reduzidos em virtude do equivocado lançamento de ofício.

(iv) Seja anulada a representação relativa ao MF nº 12448.729821/2012-01 e homologados os pedidos de ressarcimento nº 19392.81409.180909.1.1.08-2868, 11689.73627.180909.1.1.08-263; 41418.57142.200409.1.1.09-2391; e 15109.66115.180909.1.1.09-0586.

A 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), por meio do Acórdão nº 14-91.392, de 22 de abril de 2019, decidiu julgar improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, conforme entendimento resumido na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO INCIDÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR. EFETIVO INGRESSO DE DIVISAS. COMPROVAÇÃO.

Para fazer jus à não incidência da Cofins prevista no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, a contribuinte deve comprovar a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e o efetivo ingresso de divisas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO INCIDÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR. EFETIVO INGRESSO DE DIVISAS. COMPROVAÇÃO.

Para fazer jus à não incidência do PIS/Pasep prevista no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, a contribuinte deve comprovar a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e o efetivo ingresso de divisas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, insurgindo-se contra os termos da decisão proferida pela DRJ e reiterando os fundamentos expostos em sua impugnação administrativa.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Preliminar de nulidade do processo administrativo

A Recorrente defende a ocorrência de violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, uma vez que não seria possível compreender como a Autoridade Fiscal apurou a pretensa base de cálculo do Contribuição para o PIS e a COFINS, o que acarretaria a nulidade do lançamento.

Em que pesem os argumentos trazidos pela Recorrente, entendo que não lhe assiste razão, uma vez que não resta caracterizada a nulidade das autuações fiscais no presente caso.

Sobre a preliminar de nulidade do processo administrativo, assim esclareceu o acórdão recorrido:

Quanto às alegações preliminares, diga-se que as alegações de violação ao princípio da ampla defesa e do devido processo legal não têm procedência, pois a própria impugnação apresentada demonstra que está sendo respeitado o devido processo legal e é este justamente o momento oportuno para o exercício do direito constitucional à ampla defesa.

Ademais, o valor citado pela impugnante, ou seja, aquele discriminado pelo auditor-fiscal na Coluna 2 (Base de Cálculo Apurada pelo Contribuinte) da Planilha C.1 – Apuração dos Aproveitamentos de Ofício dos Saldos, está, sim, em conformidade com o balancete. A contribuinte não deve ter se atentado para o

fato de que o autuante considerou apenas os valores da fonte nacional, procedimento esse, diga-se, que foi adotado pela própria autuada ao informar a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins no Dacon.

Tomando-se janeiro de 2008, por exemplo, assim como fez a impugnante, tem-se o montante de R\$ 2.804.996,88 de receita líquida de fonte nacional (fl. 373).

Subtraindo-se desse valor o que consta como Abatimentos – FN (R\$ 9.030,50) e como Cancelamentos – FN (R\$ 779,72), apura-se R\$ 2.795.186,66, exatamente o valor informado na coluna 2 da Planilha C.1 – Apuração dos Aproveitamentos de Ofício dos Saldos (fl. 2848).

De outra parte, igualmente não procede a alegação de inconsistência entre os valores informados na coluna 6 (Desconto em Dacon do Próprio Período) da Planilha C.1 e os valores informados no Dacon para os períodos de apuração janeiro, março e julho de 2008.

Essa conclusão é inferida pelo simples cotejo dos valores da citada coluna 6 com os valores informados na Ficha 13A do Dacon (fls. 7, 63 e 175).

Ainda quanto às alegações preliminares, deve ser observado que, mesmo que o auditor-fiscal tenha retificado os lançamentos de ofício, o fato é que os cálculos por ele juntados aos autos estão em conformidade com os valores de créditos utilizados de ofício, não havendo, pois, nenhum prejuízo à defesa da autuada.

No âmbito dos procedimentos de determinação e exigência do crédito tributário somente são nulos os atos em que se verifique a incompetência para lavratura ou decisão, ou a preterição do direito de defesa. Da análise dos autos, verifica-se a presença de todos os pressupostos de validade do auto de infração exigidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, abaixo reproduzido:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ademais, a discussão quanto à suposta ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal implica controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula CARF nº 02, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade do processo administrativo.

Mérito

No Recurso Voluntário, a Recorrente inicia a sua narrativa esclarecendo que, dentre as atividades que desempenha, está a exploração do serviço de apoio portuário, notadamente o de rebocagem, tendo como clientes precípuos da referida prestação de serviço os armadores de embarcações, que tanto podem ser pessoas domiciliadas no País, quanto estrangeiro. Prossegue em seus esclarecimentos da seguinte forma:

2.4. Por um lado, quando o serviço é prestado para pessoas residentes no Brasil, a relação jurídica é de fácil constatação. Por estar localizado no País, o armador brasileiro contrata diretamente da RECORRENTE o serviço de rebocagem de sua embarcação e, por se tratar de serviço prestado no Brasil, a operação é devidamente tributada pelo PIS e pela COFINS.

2.5. Por outro lado, quando os contratantes são armadores estrangeiros, por óbvio, a distância acaba por criar óbices na contratação direta dos serviços de interesse destes. Nesta hipótese, para facilitar a efetivação da relação jurídica entre o prestador de serviço (tal como a RECORRENTE) e o tomador do serviço (armador estrangeiro), este contrata um agente marítimo domiciliado no Brasil, que atua como seu representante legal e faz a ligação entre as partes.

2.6. Além de auxiliar na contratação de produtos e serviços do interesse do armador, os agentes marítimos também intermedeiam o pagamento – para tanto, recebem recursos financeiros dos armadores estrangeiros, convertem esses montantes em Reais e pagam os prestadores de serviço por conta e ordem dos armadores.

2.7. Nesse sentido, o papel do agente marítimo, em breves palavras, é agir no interesse dos armadores estrangeiros, inclusive contratando serviços por conta e ordem deste. O agente marítimo não atua como tomador dos serviços de rebocagem (e nem poderia, visto que ele não desempenha o papel de armador, nem está legalmente autorizado a armar navios para realizar serviços de transporte marítimo, dentre outros). Esse agente é mero representante do armador estrangeiro no Brasil.

2.8. Por todo o exposto, não há de restar dúvidas de que, quando a RECORRENTE presta serviços a armadores estrangeiros com a intermediação do agente marítimo, o tomador do serviço sempre será o armador estrangeiro e não o agente marítimo, que é apenas o seu representante legal.

A Recorrente também tece considerações acerca do papel do agente marítimo e o armador, que *“coloca a embarcação em condições de ser navegada e realiza o serviço de*

transporte de passageiros e de cargas”, sendo oportuno transcrever o trecho abaixo, extraído do Recurso Voluntário:

4.5. Ocorre que, para atuar em diversos portos, os armadores possuem a necessidade de se fazerem representar por pessoas que têm conhecimento e facilidade para comprar os bens necessários ao navio. Essa necessidade é ainda mais evidente quando estamos a tratar de armadores estrangeiros, que muitas vezes desconhecem os trâmites burocráticos do setor de navegação no Brasil, bem como não conhecem os fornecedores de produtos e os prestadores de serviço que atuam em determinada localidade. É justamente para suprir esta necessidade que nasceu a figura do agente marítimo.

(...)

4.10. Nesse contexto, há de se concluir que **o agente marítimo é mero mandatário do armador**. Ele facilita a contratação de serviços prestados por terceiros, efetuando pagamentos por conta e ordem do armador. **Em nenhuma hipótese ele atua como efetivo tomador do serviço.**

4.11. Ocorre que, na DECISÃO RECORRIDA pretendeu-se impor ao agente marítimo a qualidade de tomador do serviço. É indubitável que, ao fazê-lo, está ignorando a realizada fática do setor de navegação, em violação ao princípio da verdade material.

4.12. Em face das lições expostas acima, é possível desconstruir a tese sustentada pela DECISÃO RECORRIDA. A linha de interpretação por ela adotada qualifica a relação jurídica da RECORRENTE com o agente marítimo como uma relação direta, por pretensa falta de documentação que comprove que este último atua como mandatário do armador.

4.13. A esse respeito, cabe avaliar se essa interpretação é juridicamente lógica ou possível e se seria razoável presumir que o agente marítimo é contratante dos serviços de rebocagem.

4.14. A que serve a atividade de rebocagem prestada pela RECORRENTE: arrastar ou empurrar navios, chatas, plataformas ou outros tipos de embarcação. Se assim é, e em uma interpretação lógico-sistêmica, que não leve ao absurdo, como alertado por Carlos Maximiliano, há de se concluir que o contratante desse tipo de serviço não pode ser outro senão aquele que tem a propriedade ou a posse da embarcação. Somente a esse beneficia o serviço prestado pela RECORRENTE.

4.15. Restaria então uma pergunta: Qualquer pessoa pode ser proprietária ou usuária de uma embarcação? **Um agente marítimo pode ser proprietário ou usuário de uma embarcação? A resposta é não.** O uso comercial de embarcação é atividade regulamentada e sujeita a autorização, nos termos da legislação vigente, conforme abaixo:

(...)

4.16. Portanto, torna-se claro, da mera leitura dos dispositivos legais aplicáveis, que não é qualquer pessoa que pode explorar comercialmente uma embarcação. Assim como é incontroverso que um agente marítimo não pode, legalmente, armar uma embarcação. Ora, se esse é o contexto normativo do setor, sustentar que o agente marítimo é a parte contratante em um serviço de rebocagem beira ao absurdo. Não há lógica em pressupor que alguém contrataria um serviço que não lhe interessa e do qual não pode usufruir. Restaria então reconhecer que o agente marítimo só pode contratar por conta e ordem de terceiro, efetivo beneficiário do serviço.

A Autoridade Fiscal, posteriormente recepcionada pelo acórdão recorrido, entendeu que a Recorrente não reuniu os requisitos necessários para usufruir do benefício fiscal da não-incidência previsto no inciso II do artigo 5º da Lei 10.637/2002 e no inciso II do artigo 6º da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, conforme segue:

O contribuinte não reuniu os requisitos necessários para usufruir do benefício fiscal da não-incidência previsto no inciso II do artigo 5º da Lei 10.637/2002 e no inciso II do artigo 6º da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 10.865, de 30 de abril de 2004.

A fruição do aludido benefício nos casos concretos em exame deverá ser lastreada, de acordo com as normas legais e as Soluções de Consultas acima destacadas, pela comprovação concomitante das seguintes condições:

- A) **Procuração em contrato de mandato**, que atenda aos preceitos da legislação civil, caracterizando a atuação da agência marítima residente domiciliada no País como mera mandatária do tomador dos serviços, situado no exterior;
- B) **O efetivo ingresso de divisas no País** por um dos mecanismos Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), instituído pela Circular Bacen nº 3.280, de 09 de março de 2005; e
- C) **O nexo causal** entre o pagamento recebido e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior.

Consectário das constatações supra deduzidas é a caracterização da infração consistente na Insuficiência na Apuração da Base de Cálculo das Contribuições Sociais para o PIS e a COFINS, em razão da não adição de receitas operacionais constantes no Anexo I do Termo de Intimação lavrado em 18/08/2011 na base de cálculo das referidas contribuições sociais.

Assim como a Autoridade Fiscal, o acórdão recorrido posicionou-se no sentido de que apenas o instrumento de procuração teria o condão de comprovar que a agência marítima seria efetivamente mera mandatária do armador domiciliado no exterior, entendendo que a vasta documentação apresentada pela Recorrente não seria suficiente para fazer essa comprovação, conforme se depreende do trecho abaixo reproduzido:

A contribuinte forneceu **procurações** para as agências Atlas Maritime Ltda. (fls. 2670/2673), Pennant-Serviços Marítimos Ltda. (fls. 2752/2754) e Transshipping Agenciamento Marítimo Ltda. (fls. 2765/2768).

Além disso, para algumas outras agências marítimas, a autuada apresentou **declarações em que elas afirmavam que repassavam os valores recebidos dos clientes à Tugbrasil Apoio Portuário S.A.**, sendo que duas dizem ter celebrado **contratos de câmbio** por conta e ordem de armador estrangeiro. Para três agências ainda **foram juntadas cópias de emails nos quais o armador as indica como agentes.**

Esses documentos, ao contrário do que crê a impugnante, não são suficientes para comprovar que essas agências agiram como meras mandatárias dos armadores estrangeiros na contratação dos serviços de rebocagem. Primeiro porque **tais declarações não comportam as formalidades de uma procuração, condições necessárias para atestar os fatos contra terceiros.** Segundo, porque as afirmações de repasse dos valores recebidos dos armadores à autuada podem significar simplesmente o pagamento de um custo das agências marítimas, hipótese levantada acima. Terceiro, porque os contratos de câmbio por conta e ordem do armador estrangeiro significam simplesmente que o câmbio foi feito por conta e ordem daquele, mas não que assim tenham sido feitas todas as operações de prestações de serviço. Ademais, o contrato de câmbio pode simplesmente ser a forma de quitação dos valores devidos aos serviços prestados pela agência marítima. Por último, porque os e-mails nos quais os armadores indicam a agência marítima, pode apenas significar que fará os tratamentos necessários com essa tal agência específica, e não que ela será uma mera mandatária na relação com os prestadores de serviço.

Ressalte-se que o fato de o Código Civil prever a possibilidade do mandato ser verbal ou até tácito em nada socorre a autuada, pois ainda assim seria necessária a prova, por meio de fatos e atos, de que esse mandato realmente existe, o que, como visto, não pode ser comprovado pelos documentos juntados aos autos.

A impugnante alega também que ela não teria poderes para obrigar os agentes marítimos a apresentar as procurações e que o poder-dever de exigir esses documentos seria da RFB, cabendo ao auditor-fiscal buscar a verdade material.

Na realidade, o que originou os lançamentos de ofício foi o fato de a contribuinte não ter incluído na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins as receitas operacionais constantes do Anexo I do Termo de Intimação lavrado em 18/08/2011, justificando que se trataria de receitas de exportações. Logo, ela é quem tem que comprovar a veracidade desse fato que alega. Não cabe ao auditor-fiscal providenciar documentos que fundamentem a escrituração e as declarações da contribuinte. Se ela não pode ter acesso aos documentos solicitados pelo autuante, não deveria ter declarado essas receitas operacionais como decorrentes de exportação de serviços, já que não teria certeza desse fato.

Diante disso, verifica-se que **a falta das necessárias procurações demonstram o acerto do procedimento fiscal** ao lavrar os autos de infração para ajustar de ofício os créditos da contribuinte em relação às operações com as agências marítimas. Somente ficariam de fora desse critério as operações com as agências Atlas

Maritime Ltda., Pennant-Serviços Marítimos Ltda. e Transshipping Agenciamento Marítimo Ltda. (g.n.)

A esse respeito, a Recorrente assim argumenta:

- Em que pese não ter a Recorrente poderes para obrigar aos agentes marítimos a apresentarem documentos, ela solicitou que estes disponibilizassem as procurações traduzidas por tradutores juramentados e declarações emitidas pelos armadores estrangeiros confirmando a condição de representante dos agentes marítimos nacionais.

- A Recorrente apresentou aos autos outros diversos documentos formais capazes de atestar a posição de mandatários dos agentes marítimos dos armadores estrangeiros, tais como correspondências eletrônicas trocadas entre os agentes marítimos e os armadores, bem como declarações dos próprios agentes confirmando sua condição de representante, os quais foram desconsiderados pelo acórdão recorrido como capazes de comprovar a condição de meros mandatários dos agentes marítimos.

- O Código Civil não impõe um modelo específico para o instrumento de mandato nem exige que essa relação jurídica seja reduzida a termo, sendo certo que o mandato pode ser verbal e até tácito, não podendo o acórdão recorrido exigir o que a lei não exige. São legalmente admitidas, tanto as procurações formais – apresentadas ao Fiscal - quanto as declarações dos armadores estrangeiros e dos agentes marítimos, atestando sua relação de mandante e mandatário, respectivamente.

- A Recorrente juntou aos autos diversas declarações, tanto dos agentes marítimos, quanto dos próprios armadores estrangeiros, que afirmam ter firmado uma relação de mandante e mandatário. Nesse contexto, ao celebrar negócios jurídicos como mandatário, o agente marítimo não está agindo em nome próprio, mas sim, em nome do mandante (armador estrangeiro). Do negócio jurídico celebrado (no caso, prestação de serviço de rebocagem), temos que as partes são o mandante (armador estrangeiro) e o prestador do serviço (Recorrente).

O acórdão recorrido também entendeu pela ausência de comprovação do efetivo ingresso de divisas no país. Insurgindo-se contra este ponto, argumentou a Recorrente que:

- Não poderia a Autoridade Fiscal exigir da Recorrente a apresentação dos contratos de câmbio como única maneira de comprovação do ingresso de divisas. Quando o agente marítimo paga pelo serviço prestado pela Recorrente, quem realiza o pagamento, para todos os fins legais, é o armador estrangeiro. O contrato de câmbio é firmado com o agente marítimo, responsável pelo repasse dos recursos, o que não significa que não tenha havido ingresso de moeda estrangeira no Brasil. Dessa forma, essa exigência estaria cumprida, ainda que indiretamente, pelo agente marítimo.

- O armador estrangeiro remete um determinado montante de recursos (em moeda estrangeira) ao agente marítimo para fazer frente a diversos dispêndios contratados pelo agente marítimo, que é seu representante. O agente marítimo é quem converte a moeda

estrangeira em moeda nacional e, então, faz os pagamentos dos diversos prestadores de serviços por ele contratados na condição de representante do armador estrangeiro.

- Não obstante a Recorrente ter apresentado documentação relativa aos contratos realizados por diversos agentes marítimos, o acórdão recorrido desconsiderou por completo o conjunto probatório. Restou comprovado nos autos que os agentes marítimos fazem o câmbio e repassam parte dos valores por eles recebidos em pagamento dos serviços da Recorrente, por conta e ordem dos armadores estrangeiros, conforme declarações emitidas pelos diversos agentes marítimos envolvidos.

- Fundamentando-se na equivocada premissa de que a legislação exige - para a não incidência do PIS e da COFINS - a existência de uma procuração formal e de um contrato de câmbio, o acórdão recorrido indica que as únicas operações da Recorrente que poderiam ser enquadradas nessa hipótese foram as realizadas com a agência marítima Transshipping Agenciamento Marítimo Ltda, porém, no entendimento da DRJ, não teria sido comprovado o nexo causal entre o pagamento realizado pelo agente marítimo por conta e ordem dos armadores estrangeiros e a prestação de serviços da Recorrente. Contudo, o nexo causal estaria evidenciado na declaração emitida pela agência marítima em que declara o repasso dos contratos de câmbio, celebrados por conta e ordem dos armadores estrangeiros e vinculados às notas fiscais de prestação de serviços relativas aos serviços prestados pela Recorrente, inclusive confirmando que os armadores estrangeiros são os efetivos tomadores do serviço;

- Quanto às agências ATLAS MARINE LTDA. e PENNANT-SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA., alegou a fiscalização que, embora tenha sido apresentada procuração, não restou comprovado o ingresso de divisas e o nexo causal das operações. Ocorre que a Recorrente apresentou declarações emitidas pelas referidas agências marítima que identificam os contratos de câmbio (ou seja, evidencia o ingresso de recursos) e os armadores estrangeiros. Para verificar o nexo causal, basta consultar as notas fiscais emitidas em nome do agente marítimo relativos à prestação de serviço aos armadores estrangeiros.

- Quanto à CTILL LOGÍSTICA LTDA., a fiscalização alega que foram apresentados os contratos de câmbio, mas não restou comprovado o mandato do agente marítimo e o nexo causal. A agência marítima apresentou e-mails trocados com os armadores estrangeiros, os quais demonstram que a empresa é agência marítima dos armadores e, por conseguinte, mandatária deles. O nexo causal é evidenciado na declaração emitida pela agência marítima em que declara o repasse dos valores recebidos pelos armadores estrangeiros e apresenta relação de notas fiscais relativas aos serviços prestados pela Recorrente.

- Quanto à ORIZON AGÊNCIA MARÍTIMA E FORNECEDORA LTDA., a fiscalização alegou que foram apresentados os contratos de câmbio, mas não restou comprovado o mandato do agente marítimo e o nexo causal, evidenciado na declaração emitida pela agência marítima em que declara o repasse dos valores recebidos pelos armadores estrangeiros e apresenta relação de notas fiscais relativas aos serviços prestados pela Recorrente.

- Quanto à WILSON SONS AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA., a fiscalização sustentou que foram apresentados contratos de câmbio, mas não restou comprovado o mandato do agente marítimo e o nexo causal, evidenciado na declaração emitida pela agência marítima em que declara o repasse dos valores recebidos pelos armadores estrangeiros e apresenta relação de notas fiscais relativas aos serviços prestados pela Recorrente.

- O acórdão recorrido sequer mencionou os demais documentos apresentados pela Recorrente, omitindo-se quanto ao motivo pelo qual foram desconsiderados. A esse respeito, esclarece a Recorrente que apresentou diversos documentos relacionados às seguintes agências marítimas: (i) ASTRAL SHIPPING E AGENCIAMENTOS MARÍTIMOS LTDA., (ii) BRASMARINE SERVIÇOS PORTUÁRIOS LTDA., (iii) BRASCARGO OPERADORA PORTUÁRIA LTDA., (iv) BRASHIPPING MARÍTIMA LTDA., (v) CARGIL AGRÍCOLA S.A., (vi) CMA CGM FRANCE A/C CMA, (vii) CONE SUL AGÊNCIA DE NAVEGAÇÃO LTDA., (viii) ELITE MARITIME AGENCIAMENTOS, e (ix) SUPERMAR S.A., tais como declarações indicando contratos de câmbio, notas fiscais atestando a condição de representante, explicando como se dava o ingresso de recursos e o pagamento, vinculando os recursos às notas fiscais relativas aos serviços prestados pela Recorrente. Todos esses documentos foram simplesmente ignorados pela fiscalização e pelo acórdão recorrido, sem qualquer fundamento.

Entendo que razão assiste à Recorrente.

O cerne da controvérsia reside em analisar se os serviços prestados pela Recorrente estão abarcados pela não-incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS, bem como se a Recorrente cumpriu os requisitos necessários, conforme previsto no inciso II do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e no inciso II do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que assim estabelecem:

Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

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

Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

Nos termos da legislação supracitada, para que o contribuinte goze do benefício da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, é necessário que o tomador de serviço esteja localizado no exterior e que o pagamento correspondente represente ingresso de divisas.

Como visto, o entendimento adotado pelo acórdão recorrido exige a apresentação do instrumento de procuração e do contrato de câmbio como requisitos para a aplicação do disposto no inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003. Ao adotar essa premissa, entendo que o acórdão recorrido ultrapassou os limites legais na verificação dos requisitos para assentir a não incidência da Contribuição para o PIS e a COFINS, quais sejam: (i) o tomador de serviço esteja localizado no exterior e (ii) o pagamento correspondente represente ingresso de divisas.

Ademais, excedeu-se no rigor da exigência de comprovação de mandato da agência marítima como representante do armador estrangeiro e o remetente da divisa, para afastar a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS.

Isto porque não há como 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. Esse fato nos leva a conclusão de que o direito do contribuinte deve ser analisado com base no conjunto probatório que se encontra aos autos e que, para esta Conselheira Relatora, são suficientes para demonstrar o direito da Recorrente.

Tanto a fiscalização como a DRJ partem de uma premissa lastreada na presunção de inexistência de vínculo entre a Recorrente e o armador domiciliado no exterior, sem considerar o papel do agente marítimo nas operações portuárias, que é o mandatário/representante do tomador dos serviços domiciliado no exterior.

A existência de terceira pessoa intermediária, que atue como mera mandatária do tomador estrangeiro, não afeta a relação jurídica negocial exigida para enquadramento no inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, para o fim de reconhecimento da não-incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS.

A farta documentação acostada aos autos confirma que os serviços da Recorrente foram prestados aos armadores estrangeiros - efetivos tomadores dos serviços -, contratados por intermédio de agentes marítimos (que atuaram como mandatários), e o ingresso de divisas, uma vez que o fato de haver um terceiro mandatário intermediando o pagamento não desconfigura o ingresso de divisas necessário para que tal pagamento seja realizado ao prestador brasileiro.

Destarte, no tocante ao ingresso de divisas, considerando a comprovação de que os serviços efetivamente ocorreram e estando os tomadores dos serviços localizados no exterior, representados pelas agências marítimas que, na condição de mandatárias, contrataram a Recorrente, é evidente que o custo será suportado pelos respectivos tomadores, mesmo que

indiretamente, posto ser inevitável que o pagamento em moeda nacional tenha resultado do ingresso de dinheiro do estrangeiro, seguido de conversão cambial.

Nesse sentido:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2005

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRATICAGEM. EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS/PASEP 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. **Como o tomador do serviço está no exterior, o preço será por ele suportado, ainda que indiretamente. Tendo sido o pagamento ao prestador realizado em moeda nacional, haverá ingresso de dinheiro estrangeiro, com subsequente conversão cambial.**

(Processo nº 10845.721222/2012-23; Acórdão nº 3402-011.859; Relatora Conselheira Cynthia Elena de Campos; sessão de 20/05/2024) (g.n.)

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

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

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

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

PRELIMINAR. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

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

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

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

deste tipo de operação, não sendo ônus da Recorrente a apresentação de contrato cambial para a sua comprovação.

(Processo nº 16636.001408/2009-17; Acórdão nº 3301-006.232; Relator Conselheiro Marco Antônio Marinho Nunes; sessão de 23/05/2019) (g.n.)

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

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 portuários, por si só, não é suficiente para descaracterizar a situação.

(Processo nº 17437.720221/2015-65; Acórdão nº 3302-008.148; Relator Conselheiro Walker Araújo; sessão de 30/01/2020)

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

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006

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.

(Processo nº 10845.906917/2009-88; Acórdão nº 3201-009.028; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/08/2021)

Sobre o tema, vale citar ainda a seguinte ementa de acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE PRATICAGEM. COFINS. ART. 6º, II, DA LEI 10.833/2003. BENEFÍCIO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

1. Discute-se a incidência da Cofins sobre receitas relativas ao serviço de praticagem (auxílio ao comandante da embarcação que se aproxima do porto, considerando as peculiaridades locais que dificultem a livre e segura movimentação).

2. Não se está a questionar a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação, prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, até porque isso extrapola os limites do Recurso Especial.

3. **O debate restringe-se ao art. 6º, II, da Lei 10.833/2003, especificamente quanto ao atendimento aos dois requisitos legais para afastamento da tributação sobre as receitas relativas à prestação do serviço, quais sejam: a) prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliado no exterior; e b) cujo pagamento represente ingresso de divisas.**

4. Ao julgar os Embargos Infringentes, o TRF manifestou-se claramente no sentido de que o serviço é prestado a pessoa domiciliada no exterior, afastando o que se aferiu no julgamento da Apelação. Não há como rever esse fato em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

5. **Como o tomador do serviço está no exterior, é evidente que o preço será, de alguma forma, por ele suportado, ainda que indiretamente. Também é certo que, tendo sido o pagamento ao prestador realizado em moeda nacional, haverá ingresso de dinheiro estrangeiro, com subsequente conversão cambial.**

6. Assim, como reconheceu o TRF ao julgar os Embargos Infringentes, preenche-se também o segundo requisito para reconhecimento do benefício isentivo.

7. Recurso Especial não provido.

(REsp 1268345/MA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 18/12/2012). (g.n.)

Portanto, diante de todo o acima exposto, no mérito, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães