



Processo nº	17437.720221/2015-65
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3302-008.148 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	30 de janeiro de 2020
Recorrente	TECON RIO GRANDE S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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 descharacterizar a situação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Jorge Lima Abud que afastavam da glosa apenas aqueles com contrato de câmbio.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

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

Relatório

Por bem descrever a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls. 2.693-2.704:

Trata o presente processo de Autos de Infração da COFINS e da contribuição ao PIS, lavrados em nome do contribuinte em epígrafe pertinente à insuficiência do

recolhimento nos períodos de apuração de 01/2011 a 12/2012, conforme abaixo discriminado:

COFINS	R\$ 17.342.401,18
JUROS DE MORA (calculados até 07/2015)	R\$ 5.628.652,77
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 13.006.800,92
TOTAL	R\$ 35.977.854,87
PIS	R\$ 3.765.126,57
JUROS DE MORA (calculados até 07/2015)	R\$ 1.222.010,12
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 2.823.844,96
TOTAL	R\$ 7.810.981,65

Integra o auto de infração o “Relatório do Procedimento Fiscal” de fls. 02/5, onde foi exposta a legislação da Cofins e do PIS aplicável, relacionando os seguintes pontos motivadores do lançamento:

1. A contribuinte classificou indevidamente receitas como isentas na apuração das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS;
2. Foi lavrado Termo de Intimação onde foi solicitado para a pessoa jurídica *“apresentar documentação, hábil e idônea, que comprove que a prestação dos serviços foi efetuada a pessoa jurídica situada no exterior, bem como que os pagamentos recebidos pelos serviços representam ingressos de divisas, nos termos do art 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e art 6º, inciso II, da Lei nº 10.833/03”*;
3. Tempestivamente, encaminhou notas fiscais, contratos com armadores estrangeiros e tabelas de preços praticados. Apresentou também cópia da Solução de Consulta nº 58, de 7 de abril de 2006. Com relação à comprovação do ingresso de divisas, declara que *“esta tem origem na própria natureza dos serviços portuários prestados a Armadores Estrangeiros, ou seja, navios de transporte de carga na modalidade longo curso que atracam no terminal”*;
4. Mediante análise da documentação apresentada constata-se a falta de comprovação do efetivo ingresso de divisas no País, segundo as normas previstas no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), estabelecidas pelo Banco Central do Brasil;
5. A contribuinte limita-se a apresentar argumentos sobre a operacionalização entre ele, o transportador estrangeiro e o agente marítimo no País, sob o ponto de vista fiscal e cambial;
6. O fato de existir a intermediação de agente ou representante, no Brasil, de empresa estrangeira tomadora de serviços portuários, por si só, não é suficiente para descharacterizar a situação, conforme determina a Solução de Consulta nº 58, de 07/04/2006, da 10^a SRRF, contida no processo administrativo 11050.003099/2005-45, de solicitação da própria contribuinte;
7. No entanto, cabe à pessoa jurídica comprovar a prestação de serviços para pessoa situada no exterior, como também comprovar que os pagamentos recebidos representam ingresso de divisas;

8. No presente caso, embora a interessada tenha comprovado a prestação de serviços para pessoas jurídicas situadas no exterior, nos casos em que foi intimada, não comprovou o efetivo ingresso de divisas, e tampouco nexo causal com as operações de prestação de serviços ao exterior, segundo as normas determinadas pelo Banco Central através do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais – RMCCI;

9. A prova do efetivo ingresso de divisas, e a demonstração do nexo causal com as operações de exportação de serviços, são elementos essenciais para que se afaste a hipótese, não coberta pela isenção, da utilização de recursos que o representante do transportador estrangeiro detenha sob sua guarda, mas que tenham origem em pagamentos, por empresas nacionais, de serviços de transporte internacional prestados pelo armador sediado no exterior, situação que não representaria o necessário ingresso de divisas;

10. Sobre essa questão, o próprio contribuinte, em sua consulta formulada, que deu origem à Solução de Consulta nº 58, de 7 de abril de 2006, admite a utilização de recursos provenientes de receitas auferidas no país, pelo armador estrangeiro, no pagamento de despesas, inclusive as portuárias;

11. Logo, não tendo a pessoa jurídica comprovado o ingresso de divisas nas operações de exportação de serviços registradas na contabilidade e relacionadas na planilha "*Comparativo contabilidade x DACON- exportações*", essas receitas, que foram informadas como isentas no DACON, serão consideradas tributáveis neste procedimento, por não ter sido cumprido o requisito previsto no art do art 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e art 6º, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

Devidamente científicada em 23/07/2015 - fl.928, a interessada apresentou, em 21/08/2015 - fl. 942 e ss., impugnação alegando em resumo que:

1. A impugnante presta serviços portuários às empresas transportadoras marítimas (armadores) sediadas e domiciliadas no exterior, cujas embarcações atracam em seu porto para as operações, dentre outras, de embarque e desembarque de mercadorias/contêineres. Ocorre que a fiscalização entendeu que o único documento hábil para comprovar o ingresso de divisas seria o Contrato de Câmbio de forma direta, segundo as normas previstas no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), estabelecidas pelo Banco Central;

2. Cabe salientar que a origem do crédito decorre de receitas auferidas na prestação de serviços para pessoa jurídica domiciliada no exterior. Assim, consoante inciso II, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03 e inciso II do art. 5º, da Lei nº 10.637/02, na redação dada pelo art. 21º da Lei 10.865/04 e ainda pela IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS sobre as receitas oriundas de serviços prestados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, no caso em tela transportadores estrangeiros e, por conseguinte, tem a contribuinte direito ao crédito de PIS/PASEP e COFINS sobre referidas receitas;

3. Nesse passo, para configurar o ingresso de divisas, necessário se faz a comprovação do nexo causal, comprovação esta que a impugnante efetuou por ocasião da fiscalização em suas operações, e o faz novamente mediante a juntada de alguns exemplares de contratos celebrados com os transportadores estrangeiros e pela amostragem de Notas Fiscais emitidas contra tais transportadores estrangeiros aos cuidados de sua agência marítima ou de seu representante no país;

4. Contudo, a existência de uma terceira pessoa não desfigura o efetivo ingresso de divisas, uma vez que esta terceira pessoa, neste caso a agência de navegação, atua apenas como intermediário na relação entre o transportador estrangeiro e a

contribuinte. Essa intermediação só ocorre por força da legislação, assim, o agente apenas faz a intermediação dos pagamentos, cujo recurso é proveniente indubitavelmente do estrangeiro;

5. Assim, as agências de navegação atuam como meros mandatários dos transportadores estrangeiros, que são os verdadeiros clientes da impugnante, atuando conforme requerido pelos transportadores estrangeiros que, por não terem domicílio no Brasil, utilizam, obrigatoriamente, as agências de navegação para contratar serviços, pagando nestes casos, através destas agências marítimas, em moeda corrente nacional, os prestadores que lhes prestam serviços, não afetando, por conseguinte, a relação jurídica para fins de reconhecimento da não-incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas auferidas pelos prestadores de serviços, como é o caso da impugnante;

6. Para efetivar os pagamentos, após firmar contratos formais ou tácitos para operar seus navios de longo curso, uma vez que não podem atuar de forma independente no Brasil, os transportadores estrangeiros utilizam das hipóteses de transferências de recursos na seguinte forma:

a) o transportador estrangeiro remete para seu agente/representante marítimo 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 - Transferência Financeira do Exterior. No pagamento ao transportador 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;

b) o agente/representante no Brasil faz uma estimativa das despesas, dentre elas as despesas portuárias, e é autorizado a deduzi-las quando da remessa para pagamento do transporte internacional, ou seja, a remessa de divisas é feita pelo valor líquido. Contudo, é realizado um Contrato de Venda Tipo 4 - Transferências Financeiras para o exterior - pelo valor bruto do(s) conhecimento(s) de transporte e, também, um Contrato de Câmbio de Compra tipo 3 - Transferências Financeiras do Exterior - da parte inerente às despesas incorridas no Brasil, cuja estimativa consta no Contrato de Câmbio de Venda tipo 4 já mencionado;

7. Logo, seja utilizando o Contrato de Câmbio Tipo 3 ou Tipo 4 o ingresso de divisas é efetivado. Cabe salientar que, o contrato não é fechado tão somente para o pagamento dos custos com o terminal, mas para todo e qualquer despesa vinculada a essa atração do navio, devendo o agente, pela posição de mandatário distribuir essa receita advinda do estrangeiro para cada fornecedor, dentre eles a impugnante;

8. Vale salientar que os contratos de câmbio celebrados entre os transportadores estrangeiros e as agências marítimas são de propriedade destas, que são empresas brasileiras que, a teor da norma do Banco Central do Brasil, Circular nº 3.280/2005, são as responsáveis pelo fechamento do contrato de câmbio;

9. Por ser de propriedade das agências de navegação, os contratos de câmbio não podem ser exigidos da impugnante, uma vez que esta é exclusivamente operadora portuária e, assim, não pode ser exigido apresentar qualquer documento que não lhe pertença.

Por esta razão, torna-se inviável a apresentação de contrato de câmbio, pois esta não figura como agente/representante do transportador estrangeiro;

10. Tendo em vista que os contratos de câmbio estão disponíveis aos entes públicos no Banco Central, requer que a RFB solicite junto ao Banco Central os Contratos de Câmbios que subsidiam os recursos recebidos;

11. Assim, esta intermediação, como já amplamente demonstrado, não desconfigura a não incidência do PIS/PASEP e da COFINS para o caso em tela, já que as receitas auferidas decorrem de serviços portuários prestados a transportadores estrangeiros, cujo ingresso de divisas no País, para pagamentos destes serviços, está comprovado com toda a documentação acostada aos autos;

12. Caso deseje, a RFB poderia fiscalizar as agências de navegação intervenientes destes serviços, cujas Razões Sociais, CNPJ e data da prestação de serviços a contribuinte poderia informar. Não há, todavia, possibilidade jurídica de lhe ser exigido um documento que não lhe pertence;

13. Com a presente impugnação, apresenta declaração fornecida por um transportador estrangeiro no sentido de que o pagamento para satisfazer as despesas portuárias contraídas no Brasil decorre de numerário remetido do exterior e que configura indubitavelmente ingresso de divisas;

14. A pessoa jurídica efetuou consulta onde, mediante a Solução de Consulta nº 58, de 07/04/2006, fica claro que a ausência de contrato de câmbio não descaracteriza a não incidência do PIS e COFINS, sendo necessário, somente que o contribuinte demonstre com outros documentos que o serviço foi prestado para a pessoa jurídica domiciliada no exterior e, consequentemente, o ingresso de divisas;

15. Todos os documentos apresentados nesta peça formam o nexo causal que demonstram o ingresso de divisas e a prestação de serviços para residente e domiciliado ao exterior;

16. Objetivando ratificar ainda mais a argumentação, bem como demonstrar o nexo causal, a contribuinte requereu junto à Superintendência dos Portos de Rio Grande - SUPRG a relação de todos os navios acostados no Terminal Portuário no período autuado, qual seja, janeiro de 2011 a dezembro de 2012. A relação dos navios, bem como a bandeira dos mesmos e a data de atracação/desatracção foi fornecido por essa autarquia, sendo juntado a presente (documento 01), juntando ainda planilha para melhor entendimento dessa Turma de Julgamento, onde utilizando desse relatório emitido pela autarquia estadual, lista todas as notas fiscais vinculadas a cada navio atracado objetivando comprovar o serviço prestado a transportador estrangeiro e o ingresso de divisas (documento 06);

17. Assim, resta comprovado o direito ao crédito decorrente da não incidência sobre a receita oriunda da prestação de serviços de operação portuária ao transportador estrangeiro, pessoa jurídica domiciliada ou com sede no exterior, cujo pagamento configura o ingresso de divisas no País, ainda que realizado mediante intermediação de agente/representante do transportador estrangeiro no Brasil;

18. Cabe ainda esclarecer que por ser um Terminal Portuário, recebe em sua estrutura diariamente navios do mundo inteiro, e não há dúvidas de que um terminal portuário no Brasil presta serviços na sua grande maioria para transportadores estrangeiros, uma vez que a navegação de cabotagem é utilizada de forma minoritária nos portos brasileiros, tendo em vista a grande utilização das rodovias pelo Brasil. Tal fato é notório e os Terminais do Brasil recebem de forma majoritária navios com bandeiras estrangeiras que realizam a importação ou exportação;

19. Para melhor deslinde da questão em decorrência de sua natural complexidade e a quantidade de documentos, a impugnante requer a conversão do julgamento em diligência a ser realizada por servidor estranho aos autos, a fim de que fique comprovado o pagamento a maior de PIS e COFINS em face dos serviços prestados aos transportadores estrangeiros, apresentando desde já os quesitos:

- a) Diga o servidor, na condição de perito, qual a atividade principal exercida pela impugnante e se nessa atividade presta regularmente serviços a armadores estrangeiros, ou seja, a navios de bandeira estrangeira;
- b) Diga ainda diante da atividade da empresa e da documentação acostada tanto nos autos, como à disposição da fiscalização no seu estabelecimento localizado na cidade do Rio Grande - RS, se o agente marítimo atua em nome próprio, ou se age na condição de mandatário da pessoa no exterior, ou seja, do transportador/armador estrangeiro;
- c) Diga, ainda, se os documentos fiscais emitidos onde possa constar o nome do agente marítimo se prestam ou não para descaracterizar ou não a relação jurídica a que alude o art. 6º, II da Lei nº 10.833/2003 e o artigo 14º, III, da MP 2.158-35 de 2001, para fins de reconhecimento ou não da não incidência do PIS/COFINS sobre as receitas auferidas pela contribuinte em virtude da prestação de serviços a armadores estrangeiros;
- d) Nessa sequência, esclareça o servidor/perito se os serviços prestados aos navios de bandeira estrangeira atracados em seu Terminal, foram prestados às agências marítimas ou se de fato foram prestados aos transportadores/armadores estrangeiros;
- e) Esclarecer se na peculiaridade do serviço portuário prestado a navio de bandeira estrangeira, após conhecer a atividade da impugnante, se é o contrato de câmbio celebrado com o armador estrangeiro fechado pela agência marítima ou pela contribuinte em tela, operador portuário;
- f) Finalmente, informe o servidor/perito, também após estar ciente da atividade da impugnante, se caso o agente marítimo tenha sob sua guarda recursos de titularidade do seu representado (armador estrangeiro), oriundo de receitas auferidas no Brasil em razão do transporte internacional, se o pagamento efetuado à impugnante, em moeda nacional, utilizando tais recursos, nos termos da Circular BACEN nº 3.280/2005, caracteriza ou não o ingresso de divisas consoante a legislação de regência;

22. Requer ainda, caso a fiscalização entenda que a documentação acostada não seja suficiente, que seja realizada diligência nas Agências de Navegação apontadas pela impugnante, objetivando a obtenção dos contratos de câmbio, bem como esclarecimentos adicionais sobre o ingresso de divisas, ou ainda que seja solicitado junto ao Banco Central do Brasil as cópias dos contratos de câmbio;

23. Ante o exposto, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Em 18 de maio de 2016, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 **EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS AO TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO.** A mera demonstração de que o serviço foi prestado em navio estrangeiro não é capaz de demonstrar que houve uma relação negocial entre a empresa prestadora de serviços e o transportador estrangeiro, uma vez que as Notas Fiscais de prestação de serviços foram emitidas em nome de pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no país que tanto podem atuar em nome próprio quanto em nome de terceiros, residentes e domiciliados no país ou no exterior.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO INGRESSO DE DIVISAS. A não incidência aplicada às receitas de prestação de serviços para

pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é condicionada à comprovação do efetivo ingresso de divisas no país.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 **EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS AO TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO.** A mera demonstração de que o serviço foi prestado em navio estrangeiro não é capaz de demonstrar que houve uma relação negocial entre a empresa prestadora de serviços e o transportador estrangeiro, uma vez que as Notas Fiscais de prestação de serviços foram emitidas em nome de pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no país que tanto podem atuar em nome próprio quanto em nome de terceiros, residentes e domiciliados no país ou no exterior.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO INGRESSO DE DIVISAS. A não incidência aplicada às receitas de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é condicionada à comprovação do efetivo ingresso de divisas no país.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 **PERÍCIA/DILIGÊNCIA DENEGADAS** A perícia e a diligência se reservam à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde de litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probando puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

Intimada de decisão em 23.05.2016 (fls.2.712), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 21.06.2016 (fls. 2.715-2.741), reproduzindo meritoriamente os argumentos apresentados em sede de impugnação. Adicionalmente, pleiteou a nulidade da decisão recorrida por (i) mudança de critério jurídico; e (ii) cerceamento de defesa.

Em 21 de junho de 2018, por meio da Resolução nº 3302-000.722 o processo foi convertido em diligência para que fosse trazidos aos autos os contratos de câmbios relacionados as operações em análise, cujo o intuito era sanar a dúvida quanto ao ingresso de divisas. Vejamos o teor do voto proferido na referida Resolução:

Com as vêniás de praxe, dissinto do posicionamento do eminente Relator no sentido de entender que os documentos carreados aos autos, tais como notas fiscais, contratos com armadores estrangeiros e tabelas de preços praticados, sejam suficientes à demonstrar a origem dos lançamentos contábeis da efetiva prestação de serviços e do ingresso de divisas.

Mesmo entendendo necessário o contrato de câmbio como prova do ingresso de divisas, por outro lado, como bem ressaltado, o fato da Recorrente não ter apresentado cópias desses contratos, documentos que não pertencem diretamente à ela, também não é motivo suficiente para decidir o feito contrário às suas pretensões.

No sentido do contrato de câmbio como prova do ingresso de divisas, precedente, de cujo julgamento participei, no Acórdão nº 3403003.508, de 28/01/2015, da relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS A PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR.

As receitas decorrentes de serviços prestados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior só podem ser excluídas das bases de cálculo das contribuições ao PIS e

COFINS quando restar comprovado o ingresso de divisas por meio da apresentação dos contratos de câmbio, requisito que a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, não pode ser afastado pelo CARF por estar previsto no art. 45 do Decreto nº 4.524/2002.

Assim, diante da dúvida estabelecida quanto ao ingresso de divisas, considerando que tal exigência é requisito estabelecido em decreto (inciso III, do artigo 45, do Decreto nº 4.524/02), cuja aplicação não pode ser afastada por este Colegiado, uma vez que o art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72 e o art. 62, do Regimento Interno do CARF, vedam negar vigência a dispositivo legal de hierarquia igual ou superior a decreto, entendo deva ser convertido o julgamento em diligência para suprir deficiências relevantes na presente instrução processual.

Com essas considerações, proponho a conversão do presente julgamento em diligência para que sejam trazidos aos autos os indigitados contratos de câmbios, seja por meio de intimação direta ao interessado, seja por meio de circularização e intimação aos terceiros envolvidos.

A teor do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização promoveu a circularização das agências marítimas para cumprir a diligência proposta por este Conselho e, diante da respostas fornecidas concluiu que:

*119 - **Conclusão:** com base na documentação reunida nesta diligência fiscal, entendo que das dezessete agências marítimas intimadas, 03 delas apresentaram documentação que comprovou que os pagamentos efetuados, por essas agências, ao TeCon, foram efetuados com recursos oriundos do exterior, representando, no caso dos serviços que foram prestados, ingressos de divisas. No entanto, com relação aos pagamentos efetuados ao TeCon pelas outras 14 agências marítimas, não é possível afirmar que estes representaram ingressos de divisas, haja vista a ausência de documentação que comprove tal situação.*

Ato contínuo, a Recorrente apresentou manifestação quanto ao resultado da diligência, pleiteando, em síntese apertada, o cancelamento do Auto de Infração pelas razões lá apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 23.05.2016 (fls.2.712) e protocolou Recurso Voluntário em 21.06.2016 (fls. 2.715-2.741) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Preliminares

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

II.1 - Mudança de Critério Jurídico

Alega a Recorrente que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento incorreu em manifesta alteração de critério jurídico ao incluir no fundamento da decisão a questão concernente a ausência de prova da prestação de serviços ocorrida entre a Recorrente e os Armadores Estrangeiros, ao passo que o lançamento fiscal foi realizado tão somente pela suposta falta de comprovação de efetivo ingresso de divisas no país, mesmo que comprovada a relação negocial com as empresas domiciliadas no exterior.

Com todo respeito aos argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que não houve alteração de critério jurídico por parte da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, posto que o fundamento principal para manutenção do lançamento fiscal foi a inexistência de documentos capazes de comprovar o efetivo ingresso de divisas, conforme se verifica no trecho do voto abaixo destacado:

Como é cediço, entrada de divisas nada mais é do que o fluxo de dinheiro estrangeiro que entra no país, possibilitando a geração de recursos para gastos e investimentos, com geração de emprego e renda.

A prova do efetivo ingresso de divisas, como mencionado é essencial para que se afira o cumprimento do requisito legal. Essa comprovação do ingresso de divisas é necessária para que se afaste a hipótese, não coberta pela lei, da utilização de recursos que o representante do transportador estrangeiro detenha sob sua guarda, mas que tenham origem em pagamento, por empresa nacional, de serviços de transporte internacional prestados pelo armador sediado no exterior, situação que não representaria o necessário ingresso de divisas.

Em outras palavras, temos que nenhum documento foi apresentado em relação ao ingresso de divisas pelo pagamento dos serviços que, supostamente, teriam sido prestados ao transportador sediado no exterior. Não foram anexados os necessários contratos de câmbio em valores e datas compatíveis com as ditas operações, nas quais figurassem como vendedores de moeda estrangeira os próprios agentes marítimos recebedores dos alegados pagamentos do exterior oriundos do transportador agenciado.

Ou seja, tanto o lançamento fiscal como sua manutenção se deram pelos mesmos fundamentos, qual seja, a ausência de documentos para comprovar o efetivo ingresso de divisas.

É de se ver, que a unidade julgadora convalidou integralmente o trabalho realizado pela fiscalização, utilizando-se, para tanto, os mesmos fundamentos e suporte documental. Não houve inovação ou alteração de fundamento para manter o lançamento fiscal.

Sobre mudança de critério jurídico, vale transcrever os ensinamentos do i. professor Hugo Brito de Machado Machado que, com a clarividência que lhe é peculiar expõe seu entendimento sobre o tema:

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 12^a edição, Malheiros, 1997, p 123)

Neste cenário, entendo que a decisão de piso não alterou os fundamentos do lançamento, pelo contrário, convalidou integralmente o trabalho da autoridade fiscal.

II.2 - Cerceamento de Defesa

Neste ponto, pleiteia a Recorrente a decretação de nulidade de decisão recorrida com fulcro no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, por entender que o indeferimento do pedido de perícia acarretou-lhe preterição do direito de defesa.

No entendimento da Recorrente, se a Delegacia da Receita Federal entende como essencial a apresentação de contratos de câmbio para demonstrar o efetivo ingresso de divisas e, que tais documentos não pertencem a Recorrente e sim aos Agentes Marítimos, a perícia/diligência deveria ter sido deferida para apuração de tais fatos.

Contudo, entendo que o indeferimento da perícia/diligência quando devidamente fundamentada não acarreta cerceamento defesa, posto que cabe a autoridade julgadora considerar necessária ou não o pedido feito pela parte contrária.

No presente caso, a autoridade julgadora indeferiu o pedido de realização diligência, por entender que os documentos comprobatórios do ingresso de divisa poderiam ter sido obtidos pela própria Recorrente, sendo, assim, desnecessária a diligência proposta pelo contribuinte para essa finalidade.

Assim, considerando que a autoridade julgadora motivou seu entendimento, entendo que o pedido de nulidade da decisão por cerceamento de defesa deve ser afastado.

III. Mérito

O cerne da questão visa analisar se os serviços prestados pela Recorrente estão abarcadas pelos benefícios da isenção previstas no artigo 5º, da Lei nº 10.637/2002 e, artigo 6º, da Lei nº 10.833/2003, a saber:

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 anteriormente citada, para que o contribuinte goze do benefícios da isenção, é necessário que o tomador de serviço esteja localizado no exterior e, que o pagamento correspondente represente ingresso de divisas.

No presente caso, não obstante a Recorrente tenha comprovado a prestação de serviços para pessoas jurídicas situadas no exterior, a fiscalização realizou o lançamento fiscal por entender ausente a comprovação do efetivo ingresso de divisas e, do nexo causal com as operações de prestação de serviços ao exterior, segundo as normas determinadas pelo Banco

Central através do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais - RMCCI, senão vejamos:

2.1.20 No presente caso, embora o *TECON* tenha comprovado a prestação de serviços para pessoas jurídicas situadas no exterior, nos casos em que foi intimado, não comprovou o efetivo ingresso de divisas, e tampouco nexo causal com as operações de prestação de serviços ao exterior, segundo as normas determinadas pelo Banco Central através do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais - RMCCI.

2.1.21 Cientificado dessa situação, e tendo sido concedida nova oportunidade para apresentação da documentação comprobatória, nessa vez sobre todas as operações, limitou-se a informar que suas operações estariam embasadas na solução de consulta mencionada no item 2.1.14.

2.1.22 A prova do efetivo ingresso de divisas, e a demonstração do nexo causal com as operações de exportação de serviços, são elementos essenciais para que se afaste a hipótese, não coberta pela isenção, da utilização de recursos que o representante do transportador estrangeiro detenha sob sua guarda, mas que tenham origem em pagamentos, por empresas nacionais, de serviços de transporte internacional prestados pelo armador sediado no exterior, situação que não representaria o necessário ingresso de divisas.

2.1.23 Sobre essa questão, o próprio *TECON*, em sua consulta formulada, que deu origem à Solução de Consulta nº 58 de 7 de abril de 2006, admite a utilização de recursos provenientes de receitas auferidas no país, pelo armador estrangeiro, no pagamento de despesas, inclusive as portuárias.

2.1.24 Não tendo o *TECON* comprovado o ingresso de divisas nas operações de exportação de serviços registradas na contabilidade e relacionadas na planilha "*Comparativo contabilidade x DACON - exportações*", essas receitas, que foram informadas como isentas no DACON, serão consideradas tributáveis neste procedimento, por não ter sido cumprido o requisito previsto no art do art 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e art 6º, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

A autoridade julgadora, por sua vez, manteve o lançamento fiscal com base nos mesmos fundamentos:

Com efeito, podemos salientar que não foi reconhecido na referida consulta o direito incondicional do contribuinte à não incidência do PIS e da Cofins, mas sim, evidenciadas as premissas para o reconhecimento dessa situação, já que a atuação do agente e/ou representante não descaracteriza tal operação, no entanto, para que o pagamento recebido pela prestação de seus serviços represente ingresso de divisas, **torna-se necessária o cumprimento de outras condições como as citadas acima, ou seja: que a contribuinte seja signatária de contrato de direito privado com pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior; que totalize, em separado, tais operações de prestação de serviços nos livros fiscais, para conferência com o(s) contrato(s) de câmbio fechado(s) pelo agente/representante do contratante no exterior.**

Do que se extrai dos fatos narrados anteriormente é que, tanto para fiscalização quanto para autoridade julgadora, o contrato de câmbio seria o único documento hábil à comprovar a origem dos valores registros na contabilidade da Recorrente, desconsiderando, assim, todos os documentos juntados pelo contribuinte.

Por outra lado, a Recorrente entende que os documentos carreados autos se prestam a comprovar a origem dos registros contábeis relacionadas as operações sob análise.

Com razão à Recorrente.

Isto porque, entendo que o documentos carreados autos, tais como notas fiscais, contratos com armadores estrangeiros e tabelas de preços praticados, se prestam a demonstrar a origem dos lançamentos contábeis realizados pela Recorrente, da efetiva prestação de serviços (fato incontrovertido) e, consequentemente do ingresso de divisa.

O fato da Recorrente não ter apresentado cópia dos contratos de câmbio - *diga-se, documentos que não pertencem a ela, logo não poderia haver exigência nesse sentido* -, não pode servir como único fundamento/justificativa para fiscalização afastar o direito do contribuinte e, desconsiderar os demais documentos hábeis à comprovar a origem dos registros contábeis.

Com efeito, restou comprovado nos autos que a Recorrente firmou contratos com diversos transportadores estrangeiros (fls.1.007-1.615) para prestar serviços de embarque, descarga, movimentação e armazenagem de mercadorias em embarcações utilizadas para navegações de longo curso.

Referidos transportadores estrangeiros nomeiam agentes marítimos para intermediar os negócios objeto dos contratos firmados entre as partes e, realizar os pagamentos à Recorrente pela prestação dos serviços anteriormente citados, na condição de mandatários dos transportadores estrangeiros. A Recorrente, por sua vez, emite nota fiscal de serviços (fls.1.616-2.604) em nome dos transportadores estrangeiros, mas aos cuidados de seus agentes marítimos.

Tais fatos operacionais estão totalmente de acordo com o artigo 4º, da Instrução Normativa 800/2007 que, obriga aos transportes estrangeiros utilizarem agentes marítimos, senão vejamos:

Art. 4º A empresa de navegação é representada no País por agência de navegação, também denominada agência marítima.

§ 1º Entende-se por agência de navegação a pessoa jurídica nacional que represente a empresa de navegação em um ou mais portos no País.

§ 2º A representação é obrigatória para o transportador estrangeiro.

§ 3º Um transportador poderá ser representado por mais de uma agência de navegação, a qual poderá representar mais de um transportador.

Nestes termos, o argumento utilizado pela RFB no sentido de que a Recorrente não teria comprovado o ingresso de divisa no país por meio de contratos câmbio, deve ser totalmente rechaçado, posto que os documentos colacionados aos autos comprovam que as receitas registradas em sua contabilidade decorrem de operações de prestação de serviços à pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Salienta-se que a própria fiscalização não logrou em êxito total em obter informações junto aos agentes marítimos para esclarecer a dúvida posta no último julgamento proferido por esta Turma, considerando que algumas agências não detinham mais a documentação solicitada, a saber:

11 - As agências foram intimadas a manifestar-se sobre os lançamentos registrados nos meses de abril de 2011 e março de 2012, com exceção das agências Cosco Shipping Lines (Brasil) S.A. e NYK Line do Brasil Ltda, que foram intimadas com relação aos meses de abril e março de 2012 (**Cosco**) e dezembro de 2011 e abril de 2012 (**NYK**), respectivamente, já que a Cosco não possuía registros em 2011 e a NYK não possuía registros em março de 2011.

12 - O resultado da circularização será descrito nos parágrafos 13 a 119, conforme a seqüência apresentada no parágrafo 05.

13 - **Hanjin Shipping do Brasil Ltda**, intimada via DTE, por decurso de prazo, em 16/10/2018, teve seu prazo expirado em 05/11/2018 sem nenhuma manifestação.

14 - **Cosco Shipping Lines (Brasil) S.A.**, intimada pela via postal em 04/10/2018, teve seu prazo expirado em 24/10/2018 sem nenhuma manifestação. Embora não seja optante pelo DTE, também tomou ciência via dossiê eletrônico, por abertura de documento, em 01/10/2018, também sem nenhuma manifestação.

15 - **NYK Line do Brasil Ltda**, intimada via DTE, por abertura de documento, em 09/10/2018, teve seu prazo expirado em 29/10/2018 sem nenhuma manifestação.

16 - **Maersk Brasil Brasmar Ltda**, intimada via DTE, por abertura de documento, em 01/10/2018, teve seu prazo expirado em 22/10/2018 sem nenhuma manifestação.

17 - **M B Agência Marítima Ltda**, intimada via DTE em 16/10/2018, por decurso, apresentou manifestação conforme solicitado.

18 - Em sua manifestação informa "ser parte ilegítima para figurar no pólo passivo dessa fiscalização, na medida em que as operações (...) foram realizadas entre as empresas TECON (...) e Zim Integrated Shipping Service (...) com quem a Requerente não possui relação direta, sendo mera representante comercial (...) não possui documentos e informações relacionados a transações (...)".

19 - **Zim do Brasil**, intimada via postal em 28/03/2019, apresentou, em 01/04/2019, manifestação conforme solicitado.

20 - Relata que "A despeito de suas extensas tentativas em localizar os documentos relacionados (...) considerando o tempo decorrido dos fatos geradores objeto da fiscalização, a Requerente não obteve sucesso em localizar a documentação (...) o que consequentemente inviabiliza a resposta aos questionamentos (...) na medida em que esses esclarecimentos estão condicionados à análise da documentação não encontrada".

21 - Continua esclarecendo que "nos termos da legislação tributária, não possui obrigação de apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados (...) Ademais, o próprio Banco Central do Brasil (...) estabelece que a instituição (...) deve armazenar os documentos (...) por apenas 5 anos (...)".

22 - **MSC Mediterranean Shipping do Brasil Ltda**, intimada via DTE em 02/10/2018, por abertura de documento, apresentou manifestação conforme solicitado.

23 - Reconhece as operações e afirma que "Os reingressos de divisa, para cobertura dos custos dos navios, são efetuados em montante para diversas coberturas - onde não dispomos das cópias dos contratos de câmbio, devido a ser de um período superior a 5 ano e portanto decaído".

24 - Apresenta razões contábeis de cada navio, onde é possível verificar os pagamentos ao TeCon.

25 - No entanto, não atende o que foi solicitado pelo item 04 da diligência fiscal, não indicando, na planilha anexada ao termo, os respectivos contratos de câmbio para cada operação listada.

26 - **MSC Mediterranean Logistica Ltda**, intimada via DTE em 02/10/2018, por abertura de documento, apresentou manifestação conforme solicitado.

27 - Na manifestação apresentada informa que os mesmos questionamentos que recebeu foram solicitados á agência marítima MSC Mediterranean Shipping do Brasil Ltda, mencionada no parágrafo 22.

28 - Solicita que seja isentada do encargo de apresentar as informações, já que a responsabilidade seria da agência mencionada no parágrafo anterior.

29 - Verifiquei que realmente os registros atribuídos à **Mediterranean Logística**, segundo a contabilidade do TeCon, são os mesmos atribuídos à **Mediterranean Shipping**, razão pela qual entendo que esses registros estão duplicados na contabilidade do TeCon.

30 - **Libra Serviços de Navegação Ltda**, intimada via DTE em 16/10/2018, por decurso, apresentou manifestação conforme solicitado.

31 - Inicialmente informa que o período abrangido pela diligência fiscal está "prescrito".

32 - Embora reconheça que as operações foram efetuadas com o TeCon, não esclarece se é possível afirmar, ou não, que a totalidade dos pagamentos foi efetuada com recursos oriundos do exterior, conforme solicitado no item 02 da diligência fiscal.

33 - Assim, deixa de apresentar os contratos de câmbio solicitados, alegando que não possui tais documentos, haja vista política interna da empresa de "descarte de documentos após ser superado o prazo de guarda".

34 - Também não atende o que foi solicitado pelo item 04 da diligência fiscal, não indicando, na planilha anexada ao termo, os respectivos contratos de câmbio para cada operação listada.

35 - **Hapag-Lloyd Brasil Agenciamento Marítimo Ltda**, intimada via DTE em 16/10/2018, por decurso, apresentou manifestação conforme solicitado.

36 - Apresenta os mesmos argumentos utilizados pela sua incorporadora: **Libra Serviços de Navegação Ltda**, não apresentando documentos nem indicando os contratos de câmbio conforme solicitado.

37 - **Wilson Sons Agência Marítima Ltda**, intimada via DTE, por abertura de documento, em 09/10/2018, apresentou manifestação conforme solicitado.

38 - Com relação ao questionamento 01 da intimação fiscal, responde que "Sim, reconhece as operações".

39 - Com relação ao questionamento 02 da intimação fiscal, responde que "É possível afirmar que os pagamentos realizados à TeCon foram realizados por conta e ordem dos agentes marítimos dos Armadores Estrangeiros, de modo que é provável que sejam oriundos do exterior".

40 - Para os demais itens, passa e explicar que "As notas fiscais enumeradas (...) se referem a operações de **subagenciamento** (...) Nas operações indicadas, a intimada figura como Subagente Marítimo das Agências Marítimas ATLAS (...) e MOL".

41 - Com relação às operações com a ATLAS, "recebe recursos (...) para efetuar a contratação e o pagamento (por conta e ordem) dos fornecedores necessários à operação do armador (...) nesse sentido, o TeCon, na condição de fornecedor de serviços, emite notas fiscais à intimada (...) recebidas as notas fiscais, a intimada realiza os pagamentos por conta e ordem da Atlas".

42 - Posteriormente, a Wilson presta contas à agência contratante e emite nota fiscal relativa a sua comissão.

43 - Sobre a MOL, esclarece que "Diferentemente do que ocorre com a Atlas, a Intimada realiza a intermediação com fornecedores e a conferência documental, mas sem efetuar os pagamentos (...) a Agência Mol realiza diretamente os pagamentos discriminados no CUSTEIO, dentre eles a nota fiscal emitida pelo TeCon, sem que haja trânsito de recursos pela Intimada".

44 - Com relação aos contratos de câmbio, entende que as agências Atlas e Mol "devem ser notificadas a apresentá-los".

45 - Dessa forma, não possuindo os documentos necessários à comprovação do ingresso das divisas, intimamos as empresas apontadas pela intimada e que serão descritas nos parágrafos a seguir.

46 - **Atlas Maritime Apoio Administrativo Ltda**, apontada pela diligenciada Wilson Sons Agência Marítima Ltda como provável detentora das informações e documentos do interesse desta fiscalização, foi intimada via DTE, por abertura de documento, em 14/02/2019, apresentou um documento que não possui nenhuma informação solicitada.

47 - **MOL (Brasil) Ltda**, apontada pela diligenciada Wilson Sons Agência Marítima Ltda como provável detentora das informações e documentos do interesse desta fiscalização, foi intimada via postal em 15/02/2019, depois de um pedido de prorrogação de prazo, apresentou as informações e documentos solicitados.

48 - Informa que reconhece as operações apontadas na intimação fiscal, com exceção de uma das operações, informação que não considerei relevante no presente trabalho.

49 - Afirma que a totalidade dos pagamentos destinados ao TeCon foi efetuada com recursos provenientes de "conta gráfica - conta em moeda estrangeira mantida no país e titulada pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior (...)" nos termos da legislação do Banco Central vigente na época das operações.

50 - Apresenta as notas fiscais relacionadas na intimação fiscal e contratos de câmbio que afirma serem a origem dos pagamentos realizados.

51 - No anexo único à intimação fiscal, apontou, para cada nota fiscal emitida pelo TeCon, o respectivo contrato de câmbio.

52 - Verifiquei que os contratos de câmbio estão registrados na contabilidade, tendo seus valores registrados a débito da conta 1.1.1.02.0002 - BSMB C/C 1.196.234-1, representando o registro do ingresso do recurso proveniente do exterior em conta bancária, e a crédito da conta 2.1.1.04.0001 C/C Matriz MOL, conforme foi explicado pela agência, em atendimento ao que foi solicitado na diligência fiscal.

53 - O volume desses ingressos é compatível com os pagamentos que foram efetuados pela agência marítima, bem como significativamente superiores à receita por ela declarada, o que pode denotar realmente tratarem-se de repasses de valores.

54 - O que se pôde observar com base nos documentos apresentados, é que existem contratos de câmbio representando ingresso de divisas, que estes tem como destinatário a agência marítima diligenciada, que o ingresso das divisas ocorreu em datas compatíveis com os pagamentos efetuados, segundo registros contábeis do TeCon e da diligenciada.

55 - Sobre os valores dos contratos de câmbio, foi observado que estes foram efetuados em valores bastante superiores aos das notas fiscais apontadas.

56 - Conforme as informações prestadas, devido ao controle interno adotado, os pagamentos eram realizados alguns dias após a emissão das notas fiscais.

57 - Cada contrato de câmbio era efetuado com o objetivo de realizar o pagamento de diversas despesas, consolidadas "por navio/viagem/porto", o que justificaria os valores dos contratos de câmbio bastante superiores aos das notas fiscais relacionadas.

58 - Considerando o que foi verificado, entendo, neste caso, que fica documentalmente comprovado que os pagamentos feitos pela MOL (Brasil) Ltda ao TeCon, tiveram como ingresso de divisas do exterior.

59 - **Unimar Agenciamentos Marítimos Ltda**, intimada via DTE, por abertura de documento, em 09/10/2018, solicitou prorrogação para a apresentação das informações, que foi deferida pela fiscalização.

60 - Com relação aos questionamentos efetuados pela fiscalização e transcritos no parágrafo 09, afirma que reconhece as operações e que a totalidade dos pagamentos foi efetuada com recursos oriundos do exterior, via contratos de câmbio efetuados.

61 - Na planilha das operações, indicou os contratos de câmbio e apresentou os mesmos.

62 - No entanto, a indicação dos contratos não ocorreu para todas as operações relacionadas pela fiscalização. Das vinte e duas operações apontadas pela fiscalização, relacionou treze, não apontando e tampouco apresentando os respectivos contratos de câmbio.

63 - Desta forma, com a lavratura do Termo de Diligência Fiscal n.º 0702, que teve ciência via DTE em 26/03/2019 foi intimada a apontar os contratos de câmbio, bem como apresentá-los, relativos a todas as operações efetuadas com o TeCon nos anos de 2011 e 2012, conforme anexo único ao termo.

64 - Solicitou um pedido de prorrogação no prazo, que foi deferido pela fiscalização.

65 - No prazo estipulado, apontou e apresentou contratos de câmbio para mais algumas das operações, no entanto, para a grande maioria das operações não foi apontado nem apresentado o respectivo contrato de câmbio.

66 - Referente ao ano - calendário de 2011, de um total de oitenta e seis operações, apontou contratos de câmbio para quarenta delas.

67 - Referente ao ano - calendário de 2012, a partir de abril, o TeCon modificou a forma de registro desses lançamentos, passando a não identificar no histórico do lançamento a agência marítima e a nota fiscal referente,

68 - Por essa razão, consideraremos, para fins desta análise, somente os dados do primeiro trimestre daquele ano.

69 - Para esse período, a Unimar foi intimada a apontar e apresentar contratos e câmbio referentes a quatorze operações.

70 - No entanto, após a reintimação, apontou e apresentou contratos de câmbio somente sobre sete delas.

71 - O que se pôde observar em alguns casos é que a data do contrato de câmbio divergia bastante da data da operação registrada na contabilidade do TeCon.

72 - Conforme já relatado, para outras agências marítimas foi observado que a liquidação do contrato ocorreu alguns dias antes ou depois do pagamento efetuado ao TeCon.

73 - No entanto, considero esse procedimento normal, quando ocorre com diferença de poucos dias.

74 - Mas no caso desta agência marítima, a diferença é de meses, conforme abaixo relacionado.

(...)

75 - Observei também que na segunda resposta foram alterados o números dos contratos de câmbio que haviam sido apontados na primeira, conforme quadro abaixo. 76 - Considerando a falta de informação para a maioria dos lançamentos em que foram solicitados esclarecimentos e, considerando a inconsistência das informações apresentadas, entendo que não é possível afirmar que os pagamentos feitos pela Unimar Agenciamentos Marítimos Ltda ao TeCon, tiveram como origem o ingresso de divisas do exterior.

77 - **CMA CGM do Brasil Agência Marítima Ltda** - intimada via DTE, por abertura de documento, em 01/10/2018, apresentou manifestação conforme solicitado.

78 - Com relação aos questionamentos efetuados pela fiscalização e transcritos no parágrafo 09, afirma que reconhece as operações e que a totalidade dos pagamentos foi efetuada com recursos oriundos do exterior.

79 - Na planilha anexada à intimação fiscal, relacionou às notas fiscais aos respectivos contratos de câmbio, que também apresentou.

80 - Também descreveu o processo de registro contábil das operações, conforme solicitado.

81 - De posse desses documentos, foi possível verificar que os contratos de câmbio apresentados foram efetuados, em todos os casos, em data posterior à emissão da(s) nota(s) fiscal(ais).

82 - Também esses contratos foram efetuados em valores significativamente superiores às notas.

83 - No entanto, as datas das operações dos contratos de câmbio coincidem com as datas em que as notas fiscais foram pagas, isso foi verificado na contabilidade.

84 - O fato de os contratos de câmbio serem efetuados em valores superiores às notas provavelmente seja em função de que com o recurso do mesmo contrato a agência realiza diversos outros pagamentos, conforme também pode ser verificado na contabilidade.

85 - Verifiquei também que o ingresso dos recursos provenientes do exterior foram registrados nas contas 1.1.1.03.010 - Bradesco - Conta Gráfica CMA CGM, 1.1.1.03.052 - Paulista - Conta Gráfica CMA CGM, 1.1.1.03.054 - Paulista - Conta Gráfica Demurrage, 1.1.1.03.056 - Banif - Conta Gráfica e 1.1.1.03.057 - Santander - Conta Gráfica CMA CGM, tendo como contrapartidas lançamentos devedores em contas bancárias, representando, desta forma, ingresso de disponibilidades.

86 - Os contratos de câmbio apresentados foram registrados nessas contas. 87 - O volume dos ingressos nessas contas é compatível com os pagamentos que foram efetuados pela agência marítima, bem como significativamente superiores à receita por ela declarada, o que pode denotar realmente tratarem-se de repasses de valores.

88 - Considerando o que foi verificado, entendo, neste caso, que fica documentalmente comprovado que os pagamentos feitos pela CMA CGM do Brasil

Agência Marítima Ltda ao TeCon, tiveram como origem o ingresso de divisas do exterior.

89 - **Oceanus Agencia Maritima S.A**, intimada via DTE em 02/10/2018, por abertura de documento, apresentou manifestação conforme solicitado. 90 - Das 23 operações da qual fora intimada, reconheceu apenas 6.

91 - Sobre informar se a totalidade dos pagamentos efetuados ao TeCon foi efetuada com recursos oriundos do exterior, não esclarece essa questão, informando apenas que "A totalidade recebida do exterior destina-se a efetuar pagamentos para atendimento a diversas despesas relacionadas a embarcação".

92 - Apresenta um contrato de câmbio que relaciona com 4 das operações reconhecidas.

93 - Para as outras duas operações reconhecidas, não relaciona e nem apresenta contrato de câmbio.

94 - Desta forma, com a lavratura do Termo de Diligência Fiscal nº 3002, que teve ciência via DTE em 27/03/2019, foi intimada a apontar os contratos de câmbio, bem como apresentá-los, relativos a **todas** as operações efetuadas com o TeCon nos anos de 2011 e 2012, conforme anexo único ao termo.

95 - Em 15/04/2019, apresenta resposta à intimação fiscal, no entanto, com exatamente o mesmo conteúdo da primeira resposta apresentada.

96 - Cientifiquei a agência marítima dessa situação com a lavratura do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos nº 3003, cuja ciência ocorreu via DTE em 16/04/2019, onde novamente a empresa foi intimada a apresentar documentação relativa a todas as operações com o TeCon no período fiscalizado.

97 - Em 30/04/2012, a agência marítima solicita mais 30 dias para atendimento da intimação fiscal, o que é deferido, com a lavratura do Termo de Deferimento de Prazo nº 3004, cuja ciência ocorreu via DTE em 03/05/2019, ficando o novo prazo para 04/06/2019.

98 - No prazo estipulado, apresenta as informações solicitadas.

99 - Nessas informações, que abrangem todo o período fiscalizado (2011 e 2012), ocorreu o mesmo padrão da amostra que havia sido inicialmente apresentada, ou seja, a maioria das operações não foram reconhecidas.

100 - De um total de 613 operações, foram reconhecidas somente 64.

101 - Observei que o não reconhecimento das operações ocorreu quando o histórico do lançamento na contabilidade do TeCon faz referência ao armador "China Shipping do Brasil Agenciamento Marítimo Ltda".

102 - De fato, na contabilidade da Oceanus, as contas "11202016 – CHINA SHIPPING DO BRASIL AGENC. MARITIMO LTDA", "12103022 - CHINA SHIPPING DO BRASIL AGENC. MARITIMO LTDA" e "12103025 - CHINA SHIPPING AGENCIES LTD" não possuem nenhum lançamento nos dois anos fiscalizados.

103 - Ocorre que segundo a informação que foi prestada pelo TeCon e mencionada no parágrafo 03, a agência marítima relacionada a esse armador é a Oceanus Agência Marítima S/A, conforme é possível observar na planilha juntada a este processo em 17/09/2018, arquivo não paginável, aba "Mapping", que acompanha a resposta situada nas páginas 10724 e 10725 deste processo.

104 - Desta forma, considerando a planilha apresentada pela agência marítima em 04/06/2019, onde aponta as operações que reconhece ter realizado com o TeCon e apresenta os contratos de câmbio relacionados, e as operações que não reconhece ter realizado, concluo que somente nos casos em que houve o reconhecimento da operação, ficou comprovado, documentalmente, que os recursos para esses ingressos tiveram origem no exterior, ficando os demais casos, sem comprovação documental.

105 - Do total de R\$ 8.720.061,00 em pagamentos para o TeCon nos dois anos, somente 11% foi comprovado o ingresso de divisas, ficando 89% do valor dos pagamentos sem comprovação.

106 - **Hamburg Sud Brasil Ltda** - intimada via DTE, por decurso de prazo, em 16/10/2018, apresentou manifestação conforme solicitado.

107 - Com relação aos questionamentos efetuados pela fiscalização e transcritos no parágrafo 09, afirma que reconhece as operações e que a totalidade dos pagamentos foi efetuada com recursos oriundos do exterior.

108 - Na planilha anexada à intimação fiscal, relacionou às notas fiscais aos respectivos contratos de câmbio, que também apresentou.

109 - Também descreveu o processo de registro contábil das operações, conforme solicitado.

110 - Analisando os documentos apresentados, verifiquei que o ingresso dos recursos provenientes do exterior foram registrados nas contas 2154610001 - HSDG - Estimativas Aberto Dolar e 2154640001 - HSDG - Estimativas Aberto Euro, tendo como contrapartidas lançamentos devedores em contas bancárias, representando, desta forma, ingresso de disponibilidades.

111 - Os contratos de câmbio apresentados foram registrados nessas contas.

112 - O volume dos ingressos nessas contas é compatível com os pagamentos que foram efetuados pela agência marítima, bem como significativamente superiores à receita por ela declarada, o que pode denotar realmente tratarem-se de repasses de valores.

113 - Verifiquei também que os contratos de câmbio apresentados foram efetuados em valores significativamente superior às notas.

114 - Isso é facilmente compreensível se observarmos os esclarecimentos prestados sobre a forma de registro das operações, onde diversos custos são consolidados para que sejam efetuados os pagamentos e também considerando a seqüência das operações, onde não haveria lógica em haver um contrato de câmbio para cada conta a ser paga.

115 - No entanto, chamou a atenção o fato de que as datas de efetivação dos contratos de câmbio são posteriores ao registro dos pagamentos na contabilidade.

116 - Na maioria dos casos, o fechamento do câmbio ocorre poucos dias depois do registro do pagamento da nota na contabilidade, mas, em alguns casos, o intervalo de tempo pode chegar a quase um mês, conforme exemplos abaixo:

(...)

117 - Embora esse procedimento contradiga a seqüência das operações de contabilização apresentada pela diligenciada, conforme abaixo copiado, onde, pela forma que é apresentada presume-se que o fechamento de câmbio ocorre antes ou simultaneamente com o pagamento das notas, não me parece haver óbice para a diligenciada efetuar o pagamento dos custos com recursos próprios ou saldos de

outras operações que importaram em ingresso de divisas, para posteriormente ser resarcida pelo armador estrangeiro, razão pela qual aceitou-se a informação.

(...)

118 - Desta forma, entendo, neste caso, que fica documentalmente comprovado que os pagamentos feitos pela Hamburg Sud Brasil Ltda ao TeCon, tiveram como origem o ingresso de divisas do exterior.

119 - Conclusão: com base na documentação reunida nesta diligência fiscal, entendo que das dezessete agências marítimas intimadas, 03 delas apresentaram documentação que comprovou que os pagamentos efetuados, por essas agências, ao TeCon, foram efetuados com recursos oriundos do exterior, representando, no caso dos serviços que foram prestados, ingressos de divisas. No entanto, com relação aos pagamentos efetuados ao TeCon pelas outras 14 agências marítimas, não é possível afirmar que estes representaram ingressos de divisas, haja vista a ausência de documentação que comprove tal situação.

Ou seja, 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, na ausência de provas que não existem mais, devem ser analisados com base no conjunto probatório que se encontra aos autos e, que para este relator foram suficientes para demonstrar o direito da Recorrente.

Essa questão já objeto de análise nos autos do PA 11040.904322/2009-16, instaurada em face da ora Recorrente (3301-006.215):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando a decisão é exarada por pessoa autoridade competente, sem preterição do direito de defesa, devidamente fundamentada em análise dos documentos carreados aos autos e na legislação aplicável.

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, consequentemente, 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.

Destaca-se trecho do voto:

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

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

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

Verifica-se nos documentos acostados aos autos que a Recorrente, em virtude de contrato de prestação de serviços com armadores no exterior, às fls. 361592, 1.4331.588 e 1.6011.665, presta serviços portuários a estes e emite nota fiscal de serviços, às fls. 5931.163 e 1.2781.421, em nome dos tomadores estrangeiros, mas aos cuidados de seus representantes/agentes marítimos, os quais atuam como intermediários nessa operação. Considero, portanto, ser incontroversa a comprovação dos serviços prestados diante de arcabouço documental que traz os detalhes da operação de prestação de serviços.

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

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

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

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

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

Dessa forma, sendo permitida a intermediação de mandatário do armador estrangeiro na prestação de serviço sem descharacterizar a não incidência da Cofins, a exigência dos contratos cambiais como único instrumento de comprovação dos ingressos de divisas a quem não os detenha acaba por impossibilitar, na prática, o uso deste benefício fiscal (não incidência legal), o que, certamente, não é a finalidade da norma isentiva.

Dessa forma, comprehendo 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.

Portanto, entendo que não deve haver a incidência das contribuições ao PIS e COFINS, porque (i) os documentos carreados autos confirmam a efetiva prestação de serviços à pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e, consequentemente o ingresso de divisa; e (ii) 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.

Reforça o direito da Recorrente, a Solução de Consulta nº 58, de 07/04/2006, da 10^a SRRF, contida no processo administrativo 11050.003099/2005-45, de solicitação da própria contribuinte, no sentido de que o pagamento por Agente Marítimo em nome de Transportador Estrangeiro denota ingresso de divisas, conforme se verifica na ementa abaixo:

“ Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ementa: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. A Cofins não incide sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. A intermediação de agente ou representante, no Brasil, de empresa estrangeira tomadora de serviços portuários, por si só, não é suficiente para descaracterizar a situação. Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art.6º, II com redação dada pela Lei 10.865, de 2004; Circular Bacen nº 3.280, de 2005.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. 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. 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. Dispositivos legais: Lei nº 10.637, de 2002, art.5º, II com redação dada pela Lei 10.865, de 2004; Circular Bacen nº 3.280, de 2005.”

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo