



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10845.721222/2012-23
ACÓRDÃO	3402-011.859 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PRATICOS - SERVIÇOS DE PRATICAGEM DO PORTO DE SANTOS E BAIXADA SANTISTA SOCIEDADE SIMPLES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Bernardo Costa Prates Santos e Jorge Luis Cabral, que entendiam por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cynthia Elena de Campos, Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Rafael Luiz Bueno da Cunha (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Jorge Luis Cabral (Presidente Substituto). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, substituído pelo conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-49.236, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MANIFESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao próprio sujeito passivo o ônus de provar as alegações contidas na manifestação apresentada.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência cuja realização revela ser prescindível para o deslinde da questão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRATICAGEM. 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 comercial entre a empresa de praticagem e o transportador estrangeiro, posto 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.

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO INGRESSO DE DIVISAS.

A imunidade 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem demonstrar os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de *Manifestação de Inconformidade* contra o Despacho Decisório nº 121, de 02 de setembro de 2011, e o Despacho Decisório nº 157, de 03 de novembro de 2011, ambos do Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT, da

Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos, emitidos no curso do processo administrativo nº 10845.000920/2010-20 (nº diferente do constante do cabeçalho), o qual foi formalizado para tratar dos débitos constantes da Declaração de Compensação em papel, de fls. 04 a 156, e da declaração de compensação eletrônica – Dcomp nº 21557.51119.061010.1.3.04-0530.

O presente processo administrativo trata, portanto, do contencioso administrativo dos citados despachos decisórios, restando ao processo administrativo de nº 10845.000920/2010-20, que se encontra a este apensado, o controle dos débitos declarados nas declarações de compensação (em papel e eletrônica).

As declarações de compensação acima utilizaram-se de créditos de PIS, relativo aos períodos de apuração de fevereiro a dezembro de 2005, sob o argumento de que teria ocorrido recolhimento indevido (retenção) sobre as receitas de prestação de serviços a armador sediado no exterior (exportação de serviços), posto que as mesmas deveriam ter sido excluídas da incidência da contribuição, em conformidade com a Solução de Consulta nº 125, de 07 de maio de 2008, da Disit da 8ª Região Fiscal, dirigida à contribuinte.

Conforme consta de referidos despachos, a autoridade fiscal não reconheceu o direito creditório informado e, conseqüentemente, não homologou as compensações declaradas, vinculadas ao crédito solicitado. Em suas razões para o indeferimento do pleito, argumenta que os documentos apresentados não permitem concluir, de forma segura, que existem receitas de serviços, no período tratado, isentas da contribuição para o PIS. Sustenta que não é possível identificar, de forma inconteste, que os tomadores de serviços são pessoas residentes no exterior, que não existe a comprovação da entrada de numerários no Brasil e, também, que não foi demonstrado o nexo causal entre essa última formalidade e as despesas incorridas, relacionadas à praticagem, no território nacional. Diz que existe, também, incerteza no tocante à vinculação jurídica entre o agente no Brasil e o armador no exterior, posto que nenhum documento foi juntado para comprovar que o primeiro agiu como mero mandatário do segundo.

A contribuinte foi cientificada dos despachos decisórios em 07/10/2011 e 24/11/2011, por meio das Intimações Seort nº 237 e nº 286, e apresentou, tempestivamente, em 27/10/2011 e 20/12/2011 (respectivamente), manifestações de inconformidade com conteúdo semelhante, o qual é resumido a seguir.

Após um breve relato dos fatos, a interessada sustenta, inicialmente, que possui elementos suficientes para demonstrar que no período tratado tem o direito à isenção do PIS, relativamente às receitas obtidas na prestação de serviços de praticagem (exportação de serviços). Diz que suas práticas contábeis e operacionais são suficientes para comprovar os requisitos exigidos pela Solução de Consulta nº 125, de 2008.

Quanto aos contratos de câmbio firmados entre os agentes marítimos e armadores estrangeiros que comprovariam o efetivo ingresso de divisas, sustenta que a apresentação dos mesmos foge de seu alcance, posto que não são guardados pela empresa de praticagem, mas sim por terceiros (armadores e agentes). Diz que referidos contratos são realizados de maneira global e não individualizados por manobra, argumentando que tal aspecto não desnatura a atividade realizada pelo prático e nem descumpre o requisito de ingresso de divisas, uma vez que o dinheiro é proveniente do exterior. Sustenta que a autoridade fiscal tem a obrigação de buscar a verdade material e que, no presente caso, a fiscalização deveria ter intimado os agentes marítimos a apresentar os citados contratos de câmbio. Argumenta que suas práticas contábeis e

operacionais demonstram que a maior parte das prestações de serviços são realizadas para pessoas jurídicas (tomadores) domiciliados no exterior, configurando-se, portanto, em exportação de serviços. Cita o inciso II, art. 5º, da Lei nº 10.637, de 2002, bem como o inciso III, art. 46, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e diz que está evidente que todos os serviços foram prestados a embarcações estrangeiras.

Afirma que ***“todos os serviços que motivaram o pedido de restituição de PIS pagos a maior foram prestados a embarcações estrangeiras, independentemente do fato de algumas notas fiscais terem sido emitidas em nome da agência de navegação sediada no Brasil.”***

Sustenta que a relação negocial entre a empresa de praticagem e os tomadores estrangeiros pode ser comprovada por meio dos *“Contract and Certification of Pilotage Service”* (Contrato e Comprovante do Serviço de praticagem), os quais, segundo afirma, já foram apresentados e juntados ao processo com os devidos esclarecimentos. Diz que a fiscalização desconsiderou referidos contratos (*Pilotages* – talões de manobra) e que eles são suficientes para comprovar a prestação do serviço ao tomador estrangeiro, posto que ele é assinado em conjunto pelo prático e pelo tomador, esse último representado pelo capitão/comandante do navio, o qual é a autoridade máxima do navio e que possui a prerrogativa legal de confirmar a efetiva realização do serviço de praticagem, conforme prevê o art. 507 do Código Comercial.

Em relação aos valores recebidos pelos serviços prestados, argumenta que, de acordo com o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), o pagamento em moeda nacional dos serviços prestados, por intermédio dos agentes /representantes, é considerado contratação de câmbio e efetivo ingresso de divisas. Diz que a própria Solução de Consulta nº 125, de 2008, afirma que o ingresso de divisas não é descaracterizado pelo pagamento indireto, realizado por meio do agente ou representante da empresa estrangeira. Argumenta que o nexo causal entre as prestações de serviço e os pagamentos, que representam o ingresso de divisas, é evidenciado pela própria legislação do Bacen que autoriza o tipo de transação efetuada e que os pagamentos efetuados à interessada pelos agentes e representantes do transportadores estrangeiros configuram-se em efetivo ingresso de divisas. Por fim, diz que os serviços de praticagem prestados pela interessada às embarcações estrangeiras configuram-se como exportação de serviços, devendo-se reconhecer o direito creditório requerido.

Diante do exposto, requer, o recebimento e provimento integral de sua manifestação, para que seja anulada a decisão contestada, cancelando-se a cobrança dos débitos não homologados. Protesta, também, pela possibilidade de apresentar todos os meios de prova admitidos em direito e de juntar novos documentos necessários à comprovação dos fatos e para, caso se entenda necessário para a comprovação do crédito da contribuinte, que seja realizada diligência com o objetivo de intimar as agências marítimas para apresentarem os contratos de câmbio firmados com os armadores no exterior.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via postal em 26/05/2015 (Aviso de Recebimento de e-fls. 1.011), apresentando o Recurso Voluntário por meio de protocolo físico em 23/06/2015, o que fez com os seguintes pedidos:

- (i) **PRELIMINARMENTE**, que sejam declarados nulos o Despacho Decisório e o Acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ de Curitiba/PR, nos termos do artigo 59, inciso II da

Lei do PAF, uma vez que a negativa do pedido de diligência ocasionou prejuízo ao direito de defesa da Recorrente;

- (ii) **NO MÉRITO**, que seja anulado o Acórdão recorrido, uma vez que restaram cabalmente comprovados os requisitos da exportação de serviços, nos termos do art. 5º, inciso II, da Lei Federal nº 10.637/2002 e artigo 46, inciso III da IN 247/2002, reconhecendo o direito creditório relativo à retenção indevida de PIS sobre as receitas de serviços prestados ao exterior, com a consequente homologação da compensação;
- (iii) Protestou pela realização de diligência para a comprovação do direito creditório, em especial a intimação das agências marítimas para apresentação dos contratos de câmbio firmados com os armadores no exterior.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme Despacho de e-fls. 1.112. o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente

A Recorrente pediu pela declaração da nulidade do Despacho Decisório e do Acórdão recorrido, uma vez que restou indeferido o pedido de realização de diligência para que as agências marítimas fossem intimadas para apresentar os contratos de câmbio firmados com os armadores estrangeiros, no que concerne às Notas Fiscais apresentadas neste processo, os quais não estariam ao seu alcance e disposição.

Para tanto, argumentou a ofensa ao princípio da busca pela verdade material e, caso o agente fiscal julgador tivesse qualquer dúvida com relação ao ingresso de divisas, “*deveria ter intimado os agentes marítimos relacionados nas Notas Fiscais tiradas em nome da própria agência de navegação brasileira, para que esses pudessem apresentar os documentos citados pela autoridade fazendária.*”

O ilustre julgador de primeira instância concluiu por indeferir o pedido de diligência, uma vez que cumpre à contribuinte apresentar as provas relativas ao crédito solicitado.

Considerando os fundamentos deste voto com relação ao mérito, peço *vênia* para ultrapassar o argumento preliminar de nulidade invocado pela defesa, na forma autorizada pelo artigo 59, § 3º do Decreto 70.235/1972¹.

3. Mérito

Como relatado, versa o presente litígio de pedido de créditos de PIS, relativo aos períodos de apuração de fevereiro a dezembro de 2005, sob o argumento de que teria ocorrido recolhimento indevido (retenção) sobre as receitas de prestação de serviços a armador sediado no exterior (exportação de serviços), posto que as mesmas deveriam ter sido excluídas da incidência da contribuição, em conformidade com a Solução de Consulta nº 125, de 07 de maio de 2008, da Disit da 8ª Região Fiscal, dirigida à contribuinte.

As compensações declaradas não foram homologadas em razão do não reconhecimento do direito creditório, considerando a Autoridade Fiscal que:

- (i) Não foi possível identificar, de forma incontestada, que os tomadores de serviços são pessoas residentes no exterior;
- (ii) Não existe a comprovação da entrada de numerários no Brasil;
- (iii) Não foi demonstrado o nexo causal entre essa última formalidade e as despesas incorridas, relacionadas à prática, no território nacional;
- (iv) Há incerteza no tocante à vinculação jurídica entre o agente no Brasil e o armador no exterior, posto que nenhum documento foi juntado para comprovar que o primeiro agiu como mero mandatário do segundo;
- (v) Os documentos apresentados não permitem concluir, de forma segura, que existem receitas de serviços, no período tratado, isentas da contribuição para o PIS.

Com relação à prestação dos serviços de prática e relação contratual com o Tomador Estrangeiro, assim argumentou a defesa:

- (i) O direito creditório tem origem na retenção de PIS sobre as receitas de serviços prestados à transportador sediado no exterior, o que equivale a exportação de serviços, excludente da incidência de PIS, nos termos do artigo 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002;
- (ii) Sua Declaração de Compensação foi baseada na Solução de Consulta DISIT nº 59, de 12/03/2009;
- (iii) Os documentos que acompanham o Pedido de Restituição validam as práticas contábeis e operacionais e são suficientes para comprovar o atendimento aos requisitos necessários à fruição da isenção do PIS;

¹ Art. 59. São nulos:

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

- (iv) O cerne da consulta consiste em definir se as práticas contábeis e diligências operacionais, em conjunto com a documentação que acompanhou o pedido, possuem o condão de comprovar o direito creditório;
- (v) A comprovação da relação negocial entre a empresa de praticagem e seus tomadores estrangeiros é o talão de manobra, referente a documento assinado em conjunto pelo prático e pelo tomador estrangeiro, representado pelo capitão/comandante, atestando a realização da manobra;
- (vi) Tais contratos servem de base para validar a emissão de Nota Fiscal pela Recorrente, refletindo o vínculo negocial para a prestação de serviço entre ela e seu tomador;
- (vii) O próprio Relator da DRJ confirmou que está evidenciada a existência da prestação de serviços de praticagem. Se os documentos comprovaram a existência dos serviços, por óbvio que restou demonstrada a relação contratual entre as partes;
- (viii) A natureza dos negócios da Agência Marítima é ser mandatária do Tomador Estrangeiro, sendo os contratos de câmbio feitos de maneira global, e não individualizados por manobra;
- (ix) Uma vez comprovada a existência da relação contratual entre a Recorrente e os armadores estrangeiros, resta atendido o primeiro requisito da imunidade (art. 149, § 2º, inciso I da CF, regulada pelo art. 5º, inciso II da Lei nº 10.637/2002).

Com relação ao ingresso de divisas, argumentou a defesa que:

- (i) A condição imposta pelos julgadores de primeira instância, ou seja, os contratos de câmbio não são guardados pela empresa de praticagem, mas sim por terceiros (armadores e agentes);
- (ii) Presta serviços de praticagem para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior (tomadores);
- (iii) A agência marítima firma o contrato com o armador estrangeiro e repassa à Praticagem o valor em espécie pelo serviço prestado, o qual tem origem no exterior, restando cumprida a regra do artigo 5º inciso II da Lei nº 10.637/2002 e artigo 46, III da IN nº 247/2002;
- (iv) O Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), editado pelo BACEN, dispõe sobre as normas cambiais e estabelece que a remuneração pelos serviços prestados, pago em moeda nacional por intermédio de agentes/representantes representa um efetivo ingresso de divisas;
- (v) O ingresso de divisas não é descaracterizado pelo pagamento indireto;
- (vi) Não é lícito que a Autoridade Fazendária exija a apresentação dos contratos de câmbio, uma vez que a Recorrente não possui tais contratos, que ficam em posse das agências marítimas, e os tomadores dos serviços são domiciliados no exterior;

- (vii) O serviço de praticagem prestado às embarcações de bandeira estrangeira configura-se uma exportação de serviços, cujos pagamentos representam ingressos de divisas, motivo pelo qual deve ser reconhecido o direito creditório e homologada a declaração de compensação.

Com razão à defesa.

A não incidência da Contribuição para o PIS sobre os serviços prestados pela Recorrente está prevista pelo artigo 5º inciso II da Lei nº 10.637, de 2002, com a seguinte redação:

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.


Denota-se que os requisitos para o enquadramento na hipótese legal são:

- (i) **Prestação de serviços para a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e**
- (ii) **Cujo pagamento represente ingresso de divisas.**

Sobre a prestação dos serviços de praticagem e relação contratual com o Tomador Estrangeiro, de fato, constam nos autos os respectivos comprovantes da efetividade de tais operações.

As Notas Fiscais de Serviços (fls. 647 e seguintes), emitidas pela Recorrente para as respectivas Agências Marítimas, demonstram tratar-se de serviço de praticagem, com retenção da Contribuição para o PIS, as quais foram acompanhadas da efetividade das operações através dos talões de manobras ("*Contract and Certification of Pilotage Service*"), conforme descrição abaixo colacionada:

27



Práticos - Serviço de Praticagem do Porto de Santos e Baixada Santista Sociedade Simples Ltda.
PILOTAGE
 Av. Alte. Saldanha da Gama s/nº
 Tel.: (13) 3269.4045
 Fax: (13) 3261-5098 - Santos - SP

Nº Registro 22092005

MSC ARMONIA Vessel H3EM Call Sign FM Nationality
 MSC CRUZEIROS DO BRASIL 233 584625 6-80


Agents G. Tonnage Draft
 3132 PS SB 1800 1900

Service Tugs
 1800

Requested at VESSEL **OK** Began at Finished at

REMARKS

Santos, de de 2005

 Master/Stamp Pilot

F-PRATI-01 REV 00

Cumpra-se observar que o serviço de praticagem é atividade profissional de manobra de navios em pontos sensíveis dos portos até a ancoragem, garantindo a segurança da navegação².

O Prático é considerado como o aquaviário não-tripulante que presta serviços de praticagem embarcado (art. 1º, XV da Lei nº 9.537/1997).

No Talão de Manobra constam as informações relativas ao serviço prestado, nome do Prático, hora em que se deu o embarque, hora do início e do fim da manobra, tipo de manobra realizada, etc.

No documento acima colacionado é possível constatar que os serviços foram realizados, o que não é questão controversa nos autos.

² Lei nº 9.537/1997 e alterações:

Art. 12. O serviço de praticagem consiste no conjunto de atividades profissionais de assessoria ao Comandante requeridas por força de peculiaridades locais que dificultem a livre e segura movimentação da embarcação.

§ 1º O serviço de praticagem é atividade essencial, de natureza privada, cujo objetivo é garantir o interesse público da segurança da navegação, da salvaguarda da vida humana e da proteção ao meio ambiente. (Incluído pela Lei nº 14.813, de 2024)

§ 2º O serviço de praticagem deve estar permanentemente disponível, de forma a prover a continuidade e a eficiência do tráfego aquaviário. (Incluído pela Lei nº 14.813, de 2024)

§ 3º É dever do Estado garantir a adequada e livre prestação do serviço de praticagem, nos termos desta Lei. (Incluído pela Lei nº 14.813, de 2024)

Art. 12-A. O serviço de praticagem compreende o prático, a lancha de prático e a atalaia. (Incluído pela Lei nº 14.813, de 2024)

Parágrafo único. Os práticos são responsáveis pela implantação e pela manutenção da infraestrutura e dos equipamentos necessários à execução do serviço de praticagem, pelo treinamento de colaboradores e pela permanente disponibilidade da estrutura. (Incluído pela Lei nº 14.813, de 2024)

Com relação à contratação dos serviços prestados, as Notas Fiscais foram emitidas para Agências Marítimas, que atuam como representantes ou mandatárias do armador ou afretador em cada porto, estabelecendo uma conexão entre o navio e os portos e desempenhando seu papel na comunicação de informações essenciais entre todas as partes envolvidas no transporte marítimo, incluindo o armador, o afretador, as autoridades portuárias e os despachantes aduaneiros.

A Autoridade Fiscal da DRF de origem questionou sobre a vinculação jurídica entre o agente no Brasil e o armador no exterior, visto que o primeiro deve agir como mero mandatário do segundo, de forma a ficar assinalado que a agência no Brasil não age em nome próprio, o que não ficou comprovado nos autos.

Vejamos excerto extraído do **Despacho Decisório DRF/STS nº 121/2011** (e-fls. 779):

Embora as notas fiscais contenham detalhes do serviço prestado, não são capazes de dirimir as incertezas de ser o Pis, retido, indevido, por ter incidido sobre exportação de serviços, uma vez que não permitem identificar, de forma incontestada, que o tomador do serviço é pessoa residente no exterior, já que muitas delas foram tiradas em nome da própria agência de navegação, aqui sediada.

Cumprе mencionar que a Solução de Consulta, que embasa o direito da interessada, é muito específica quanto aos requisitos a serem seguidos pela sociedade de praticagem, de acordo com a conclusão nela contida.

(...)

Como se lê acima, para a comprovação do direito creditório da contribuinte, diante das peculiaridades que envolvem a prestação dos serviços, pela inclusão de um terceiro intermediário, as exigências se tornam mais complexas. **A própria contribuinte, a quem cabe o ônus da prova, admite que não conseguiu atendê-las integralmente, pois deixou de incluir na sua documentação os comprovantes da entrada do numerário no Brasil, na forma de contratos de fechamento de câmbio, entre a agência e os armadores, bem como o nexo entre essa formalidade e as despesas incorridas aqui, que abrangem a praticagem.**

E importante ressaltar que a desoneração da exportação de serviços ou de produtos tem por objetivo estimular a entrada de recursos no país, motivo pelo qual essa comprovação é essencial. No caso em tela, tal condição está estampada na própria norma e esta não se aperfeiçoa sem estar plenamente atendida.

Outra incerteza que cerca o crédito diz respeito à vinculação jurídica entre o agente no Brasil e o armador no exterior, visto que o primeiro deve agir como mero mandatário do segundo, de forma a ficar assinalado que a agência no Brasil não age em nome próprio.

Nenhum documento foi juntado com vistas a esclarecer essa questão crucial.

Por seu turno, o servidor público submete-se ao princípio da estrita legalidade, não podendo dele se desviar, sob o risco de incorrer em responsabilidade funcional.

(...)

Assim, do exposto, conclui-se que as provas trazidas pela contribuinte são frágeis diante das exigências e do envoltório legal que protege as finanças públicas e não permitem vislumbrar a isenção reclamada.

Desta forma, por não estarem presentes no processo os elementos necessários que autorizam o reconhecimento da imunidade do Pis, incidente sobre as receitas recebidas pela sociedade de praticagem, através de agências marítimas, entre fevereiro e dezembro de 2005, não foram conferidos os cálculos das retenções. (sem destaque no texto original)

Sobre o questionamento, o ilustre Julgador de primeira instância assim manifestou no Acórdão recorrido:

Primeiramente, portanto, é necessário comprovar a existência do vínculo entre a prestadora de serviços portuários domiciliada no Brasil e a pessoa jurídica transportadora domiciliada no exterior, tendo em vista que a contratação dos serviços portuários teria sido efetivada mediante a interposição de agente ou representante no Brasil do transportador estrangeiro.

A intervenção de representante do transportador estrangeiro no País encontra-se expressamente prevista em toda a regulamentação atinente às operações no mercado de câmbio relativas ao transporte internacional, a exemplo das Circulares Bacen nº 3.280, de 2005, e alterações posteriores. **Nessa direção, o representante no Brasil do transportador estrangeiro, ao agir na condição de mero mandatário, não altera a relação jurídica entre a interessada e o transportador. Isso porque o mandatário não age em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante, a teor do que dispõe o art. 653 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), abaixo reproduzido (A Solução de Consulta nº 125, de 2008, da Disit da 8ª RF, diga-se, é direcionada nesse sentido).**

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).

Desse modo, **desde que o representante no País aja como mero mandatário do transportador estrangeiro persiste o vínculo entre o transportador estrangeiro e o operador dos serviços portuários, preenchendo-se o primeiro requisito para a fruição do aludido benefício.**

Nesse aspecto é de se concordar com o entendimento da fiscalização. **Em que pese os documentos apresentados pela interessada demonstrarem que os**

serviços de praticagem foram prestados em navios estrangeiros, o fato é que a contribuinte não logrou êxito em comprovar que os serviços foram contratados pelo transportador estrangeiro, ou seja, as Notas Fiscais de Prestação de Serviços de Praticagem foram emitidas para empresas (agentes marítimos) nacionais, não tendo sido apresentado qualquer documento que comprove que esse último agiu em nome da empresa de transporte do exterior.

Na manifestação a contribuinte defende que a relação negocial consta demonstrada nos documentos apresentados à fiscalização (*Pilotages* – talões de manobra) e que a simples comprovação de realização da manobra em navio de um transportador estrangeiro reflete a exportação do serviço.

Sem razão a interessada. Os documentos apresentados são insuficientes para comprovar que as operações realizadas subsumem-se na hipótese legal prevista no inciso II, art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002 (acima reproduzido). **Não houve a demonstração de que os serviços de praticagem foram efetivamente prestados para tomadores estrangeiros, posto que os documentos apresentados (Notas Fiscais e correspondentes talões de manobra – *Pilotages*) são incapazes, isoladamente, de comprovarem referidos serviços. 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 de praticagem e o transportador estrangeiro, visto 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.** Dizendo de outra maneira, as Notas Fiscais apresentadas podem estar instrumentando operações que não se caracterizam como exportações, como é o caso de operações em que o representante (agente marítimo) atua por conta e ordem de um ente nacional e que, nesta condição, não estariam cobertas pela imunidade. Note-se que os documentos contábeis apresentados (cópias do Razão Analítico) demonstram, unicamente, o registro das Notas Fiscais emitidas (prestação de serviços para empresas residentes e domiciliadas no país) e não acrescentam, portanto, qualquer nova informação que possa realizar a comprovação requerida. (sem destaques no texto original)

Neste ponto, entendo que tanto a Unidade Preparadora, quanto a DRJ de origem, partem de uma premissa lastreada na presunção de inexistência de vínculo entre a Recorrente e a pessoa jurídica transportadora domiciliada no exterior, tendo em vista que a contratação dos serviços portuários teria sido efetivada mediante a interposição de agente ou representante no Brasil.

Todavia, se considerarmos o papel do agente marítimo nas operações portuárias, entendo que a presunção legal conduz à conclusão favorável à Recorrente.

Ocorre que os documentos acostados aos autos demonstram que os serviços de praticagem foram prestados aos tomadores de serviços, contratados por intermédio das agências

marítimas, as quais, em regra geral, atuam como mandatárias na prática de atos em nome dos transportadores estrangeiros (mandantes).

O Decreto-Lei nº 37/66 define o agente como *“qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas”*.³

Igualmente a Instrução Normativa RFB nº 800/2007 define a natureza dos agentes marítimos. 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.

Art. 5º As referências nesta Instrução Normativa a transportador abrangem a sua representação por agência de navegação ou por agente de carga.

Destaco, ainda, o enquadramento dado ao agente marítimo através da Súmula CARF nº 185:

Súmula CARF nº 185:

O Agente Marítimo, enquanto representante do transportador estrangeiro no País, é sujeito passivo da multa descrita no artigo 107 inciso IV alínea “e” do Decreto-Lei 37/66. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes 9303-010.295, 3301-005.347, 3402-007.766, 3302-006.101, 3301-009.806, 3401-008.662, 3301-006.047, 3302-006.101, 3402-004.442 e 3401-002.379.

Entendo que as provas constantes dos autos devem ser consideradas sob o critério da razoabilidade, ponderando sobre a natureza inerente às atividades de um agente marítimo, que é – reitero – mandatária/representante do tomador dos serviços/transportador estrangeiro.

Neste sentido:

³ Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

§ 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.

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.

(Acórdão nº 3302-008.148 – PAF nº 17437.720221/2015-65 – Relator: Conselheiro Walker Araujo – Sessão de 30/01/2020)

Em síntese, a existência de terceira pessoa intermediária, que atue como mera mandatária do tomador estrangeiro, não afeta a relação jurídica negocial exigida para enquadramento no artigo 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, para o fim de reconhecimento da não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep.

Com relação ao ingresso de divisas, destaco que o pagamento dos serviços prestados por intermédio do Agente Marítimo é previsto no **Título 1 – Capítulo 9 – Seção 2 do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais – RMCCI, aprovado através da Circular BACEN nº 3.280/2005.**

Vejamos:

REGULAMENTO DO MERCADO DE CÂMBIO E CAPITAIS INTERNACIONAIS

TÍTULO: 1 – Mercado de Câmbio

CAPÍTULO: 9 – Transferências Financeiras

SEÇÃO: 2 – Frete Internacional

1. Esta seção dispõe sobre os **pagamentos e recebimentos de recursos decorrentes da atividade de transporte internacional de cargas, independentemente de sua modalidade, bem como das respectivas transferências do e para o exterior.**

2. Os bancos autorizados a operar no mercado de câmbio **podem dar curso a transferências do e para o exterior de valores decorrentes de transporte internacional de cargas, nas suas diversas modalidades, de interesse de:**

a) agentes ou representantes de transportadores residentes, domiciliados ou com sede no exterior;

b) empresas que operam a sistemática de consolidação e desconsolidação de cargas e de transportes multimodais;

c) exportadores e importadores residentes domiciliados ou com sede no País;

d) empresas transportadoras nacionais.

3. É permitido ao exportador ou ao importador residente, domiciliado ou com sede no País pagar o frete internacional:

a) em moeda estrangeira, mediante operação de câmbio, diretamente ao transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior;

b) em moeda nacional:

I - Diretamente ao transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, mediante crédito à conta corrente titulada pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior aberta e mantida no País nos termos da legislação e regulamentação em vigor;

II - Ao representante residente, domiciliado ou com sede no País do transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior; ou

III - Ao agente consolidador de carga residente, domiciliado ou com sede no País, no caso de exportação com despacho consolidado, ou ao agente desconsolidador da carga residente, domiciliado ou com sede no exterior, no caso de importação com despacho consolidado.

4. Quando solicitado, além das informações previstas na regulamentação cambial, devem ser fornecidos ao Banco Central do Brasil, pelos transportadores e/ou seus agentes e representantes ou, ainda, outras empresas que operam o transporte internacional de cargas, dados e informações relacionados aos pagamentos e recebimentos de fretes internacionais, na forma e condições estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

5. As despesas incorridas no País por transportadores residente, domiciliado ou com sede no exterior devem ser objeto de:

a) regular ingresso de moeda estrangeira;

b) débito em conta em moeda nacional titulada pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, mantida na forma da regulamentação em vigor; ou

c) utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata a seção 9 do capítulo 14.

6. Nas operações relacionadas a consolidação e desconsolidação de carga em que haja receitas e despesas concomitantes, é facultada a celebração dos contratos de câmbio pelos montantes totais das receitas e despesas, a cada período de trinta dias, podendo a movimentação da moeda estrangeira ser efetuada pelo valor líquido, desde que os contratos de câmbio sejam liquidados na mesma data e os pagamentos ou recebimentos se realizem entre os mesmos credores ou devedores.

7. No caso de ingresso de recursos em moeda estrangeira para fins de custeio de transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, em que não tenha ocorrido a utilização da totalidade do contravalor em moeda nacional resultante

da operação de câmbio, o saldo não utilizado pode ser empregado para a recompra de moeda estrangeira, devendo o representante do transportador manter arquivada documentação comprobatória de tal situação, pelo prazo de cinco anos, contados a partir do ano subsequente à realização da operação de câmbio, para apresentação ao banco interveniente, quando solicitada.

8. As disposições sobre a abertura e a manutenção em banco autorizado a operar no mercado de câmbio de conta de depósito em moeda estrangeira titulada por transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior e sobre a retenção transitória de valores estimados para futura utilização no pagamento de despesas incorridas no País estão na seção 9 do capítulo 14.

9. No caso de transferências financeiras relativas a frete internacional, a entrega de documentos ao banco pode, mediante consenso entre as partes, ser substituída pela entrega de demonstrativo assinado pelo cliente negociador da moeda estrangeira, ao qual cabe manter em seu poder os documentos originais pelo prazo de cinco anos, contados a partir do ano subsequente à realização da operação de câmbio ou da transferência internacional em reais, para apresentação ao banco interveniente, quando solicitada.

10. O demonstrativo a que se refere o item anterior deve conter, no mínimo, as seguintes informações: valor do frete; número do conhecimento de transporte; Incoterm; nome e endereço do transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior; e tipo da operação (exportação ou importação), observado que, se houver, deve ser informado o número do respectivo Registro de Exportação (RE) ou da Declaração de Importação (DI).

Tendo em vista a comprovação de que os serviços de praticagem 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, de alguma forma, suportado pelos respectivos tomadores, mesmo que indiretamente. Além disso, é inevitável que o pagamento em moeda nacional tenha resultado do ingresso de dinheiro do estrangeiro, seguido de conversão cambial.

Neste sentido:

RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE DO AGENTE MARÍTIMO. ART. 2º, INCISO VII, DO DECRETO Nº 19.473/30. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 211/STJ. DIREITO COMERCIAL. MANDATO MERCANTIL. AGENTE MARÍTIMO COMO MANDATÁRIO DO ARMADOR (MANDANTE). ART. 140 DO CÓDIGO COMERCIAL. RESPONSABILIDADE DO MANDATÁRIO PERANTE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. DESFIGURAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO MANDATO MERCANTIL. AFASTADA A RESPONSABILIDADE DO AGENTE MARÍTIMO PERANTE TERCEIROS. REEXAME DE PROVAS. INVIABILIDADE. SÚMULA Nº 7/STJ.

1. A matéria versada no art. 2º, inciso VII, do Decreto nº 19.473/30, apontado como violado no recurso especial, não foi objeto de debate pelas instâncias ordinárias, sequer de modo implícito, e embora opostos embargos de declaração

com a finalidade de sanar omissão porventura existente, não foi indicada a contrariedade ao art. 535 do Código de Processo Civil, motivo pelo qual, ausente o requisito do questionamento, incide o disposto na Súmula nº 211 do STJ.

2. O agente marítimo atua como mandatário mercantil do armador e tem confiada a ele a função de armador, recebendo poderes para, em nome daquele, praticar atos e administrar seus interesses de forma onerosa (art. 653 do Código Civil). Assim, a natureza jurídica da relação entre o agente marítimo perante o armador é a de mandato mercantil.

3. O mandatário não tem responsabilidade pelos danos causados a terceiros, pois não atua em seu próprio nome, mas em nome e por conta do mandante.

4. O agente marítimo, como mandatário mercantil do armador (mandante), não pode ser responsabilizado pelos danos causados a terceiros por atos realizados a mando daquele, quando nos limites do mandato. Precedentes do STJ.

5. O Tribunal de origem, para decidir pela responsabilidade solidária da agente marítima e afastar a natureza de mandato mercantil do caso em tela, o fez com base nos elementos fático-probatórios presentes nos autos. Assim, a reforma do julgado demandaria o reexame do contexto fático-probatório, procedimento vedado na estreita via do recurso especial, a teor da Súmula nº 7/STJ.

6. Recurso especial não provido.

(STJ – Resp. 246.107/RJ – 3ª. Turma – Rel. Min. Ricardo Villas Boas Cuevas – DJ. 07/03/2012) (sem destaque no texto original)

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). (sem destaque no texto original)

Com relação ao ônus da prova, de fato cabe ao Contribuinte produzir todas as comprovações necessárias para demonstrar, de maneira inequívoca, a liquidez e certeza de seu direito creditório pleiteado, aplicando-se a regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Entretanto, diante das razões acima ponderadas, reforçadas pela presunção legal favorável ao Recorrente⁴ com relação à representação das agências marítimas, além da inequívoca prestação dos serviços, entendo que não pode a contribuinte ser penalizada com imposição de encargo impossível ou excessivamente difícil⁵, qual seja: comprovar o vínculo jurídico entre as Agências Marítimas com os transportadores estrangeiros, bem como os ingressos de divisas ocorridos mediante contratos de câmbio, documentos estes de posse das respectivas agências.

Diante das razões acima demonstradas, deve imperar a não incidência da Contribuição para o PIS sobre os serviços prestados pela Recorrente, na forma estabelecida pelo artigo 5º inciso II da Lei nº 10.637, de 2002.

⁴ CPC: Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

⁵ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

Por fim, diante da comprovação das retenções da Contribuição para o PIS, faz *juz* a Contribuinte ao direito creditório pleiteado, motivo pelo qual deve ser reformada a decisão de primeira instância.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos