



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720253/2017-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.802 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente BRASBUNKER PARTICIPACOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. REEMBOLSO DE DESPESAS COM PESSOAL. NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITA. Não se qualificam-se como receita as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores contratados por prestadoras de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária.

CONTRATO DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA. REAL NATUREZA JURÍDICA. SERVIÇOS TÉCNICOS DE PROSPECÇÃO, PERFURAÇÃO, SONDAGEM, EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO.

Para fins tributários, prevalece a essência do negócio contratado e não a forma do contrato, impropriamente denominado de afretamento. Comprovado que foi contratada, na essência, a prospecção/perfuração/sondagem/exploração/produção de petróleo, sendo a plataforma parte integrante e indissociável do contrato de prestação de serviços, necessária para a execução do serviço técnico contratado, assim como o serviço de abastecimento e a operacionalização das embarcações reconhece-se a unidade do projeto que envolve tanto o afretamento quanto a exportação de serviços pelo terceirizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a incidência das contribuições sobre as despesas de reembolso e dos ingressos financeiros decorrentes das exportações de fretes, vencidos os conselheiros Marcos Antônio Borges (substituto) e Hécio Lafetá Reis (Presidente), que lhe negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Helcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Marcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Mateus Soares de Oliveira (Relator), Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antonio Borges, o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

A origem do presente caso remonta ao fato da fiscalização ter entendido que o contribuinte não ofereceu a tributação as receitas decorrentes de reembolso e do frete internacional.

O contribuinte é uma empresa prestadora de serviços de abastecimento para navios e plataformas, assim entendidas como embarcações, bem como promove fretes internacionais com frotas próprias e operacionaliza no Brasil as atividades das afretadoras estrangeiras, detentoras dos conhecimentos e tecnologias para perfuração, estudo e demais serviços nas plataformas de petróleo.

Esta operacionalização se dá por meio da obtenção de licenças, fornecimento de mão de obra complementar, posto que o contrato de afretamento é por prazo determinado e não a casco nu (diferenciação que se verá adiante no decorrer do voto), obtenção dos regimes de admissão para que a embarcação estrangeira possa ingressar no mar territorial brasileiro, dentre outros.

Entendeu a fiscalização que:

Fls. 3295-Auto de Infração.

“Como o reembolso de despesas incorridas pela pessoa jurídica visando a prestação dos serviços que constituem seu objeto não se subsume a nenhum desses dispositivos legais que tratam da não incidência e dos créditos, sua exclusão das bases de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS é vedada, por inexistência de previsão legal que a fundamente”.

“Dessa forma, os valores contabilizados pela fiscalizada A CRÉDITO da conta 4110200098 – Reembolso Folha Offshore integram as receitas auferidas, e correspondem às seguintes bases de cálculo que deixaram de ser oferecidas à tributação”.

Fls. 3296- Exportação de Serviços.

“A empresa fiscalizada, contratada pela Petrobrás e remunerada em moeda nacional, tendo prestado serviços de transporte de combustíveis marítimos produzidos por aquela companhia, destinados ao abastecimento de embarcações de bandeira estrangeira, considerou equivocadamente essas operações como exportação de serviços, classificando as receitas correspondentes como imunes à tributação do PIS/COFINS”.

Fls. 3303- Exportação de Combustível e o Frete Internacional

“A Petrobras exportava combustíveis as embarcações estrangeiras e que fazia o frete é a recorrente. A modalidade da exportação é FOB, ou seja, quem paga o frete é a empresa estrangeira, adquirente do produto”.

Em sede da decisão recorrida (fls. 3355-3381), restou mantido o entendimento pela improcedência da impugnação nos seguintes termos:

- não houve exportação de serviços. Primeiro porque o tomador de serviços está no Brasil. Segundo porque da contratação não resultou ingresso de divisas do exterior no Brasil por meio de contrato de câmbio. Os pagamentos eram realizados pela Petrobrás, legítima tomadora de serviços.

- em razão disso são inaplicáveis as isenções previstas nos artigos (imunidade) 149§ 2º, I da CF/1988 c.c. (não incidência) art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e 5º, II, da Lei nº 10.367/2002 c.c. (isenção) 14, V e VII da **MEDIDA PROVISÓRIA Nº2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001**.

- no tocante ao reembolso de despesas, não há que se prosperar a tese da recorrente da não tributação, posto que na contabilidade do contribuinte, estes recebimentos não transitavam pela conta de receita, sendo subtraídos da base de cálculo das contribuições, a pretexto de se tratarem de reembolso. Eram registrados no livro razão (fls 206/253) nas contas nº 4110400998 (Reembolso Despesas Contratos Offshore - até maio de 2013) e 4110200098 (Reembolso Folha Offshore - a partir de junho de 2013), uma espécie, com atina a autoridade fiscal, de "conta redutora do grupamento de contas Custos com Pessoal".

- Ao contrário do que sustentado pelo impugnante, a quantia recebida consubstancia receita, pois se trata de ingresso novo e não de mera recuperação de custos ou despesas.

- Atesta ainda que a autoridade fiscal observa que a contratação do contribuinte, para atuar como prestadora de serviços nas operações de apoio offshore baseadas em contratos de afretamento de embarcações estrangeiras, atende principalmente à obrigatoriedade legal da inclusão de profissionais brasileiros nas operações de apoio marítimo das atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos.

- O percentual aplicado sobre a folha de pagamento (105%), além daquele que se destina a fazer face ao custo com o fornecimento de pessoal, denota a assunção dos riscos inerentes a este tipo de empreendimento pela fiscalizada, não se vislumbrando a alegada transferência de risco na operação para o armador estrangeiro, conforme se veem descritos no contrato:

- Não se trata, portanto, de compensação financeira de gastos assumidos em nome de terceiros, como representante do armador estrangeiro, mas de contraprestação pelo serviço prestado em nome próprio ao armador, que não tem o mesmo objeto, com visto acima, do contrato celebrado com a Petrobrás, ainda que esta seja destinatária final dos serviços.

No tocante ao recurso voluntário interposto as fls. 3399 a 3455, pugna-se pela reforma da decisão recorrida, sustentando, em síntese que:

- a principal característica do reembolso de despesas é a ausência de acréscimo patrimonial, uma vez que consiste em mera recomposição do patrimônio de quem, por previsão contratual ou legal, suportou ônus financeiro que cabia a terceiro.

- Clama pelo entendimento externado em julgamento citado as fls. 305:

-TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COFINS. REEMBOLSO ENTRE EMPRESAS DE MESMO GRUPO (CONTROLADAS). [...] 1. O Tribunal de origem afastou a incidência do PIS e da COFINS, por concluir que "A perícia judicial demonstrou que não houve ganho sobre o reembolso efetuado, ou seja, houve diferença, mas para menor e não para maior. Ademais, não se trata de prestação de serviços, já que, in casu, não há caráter econômico, mercantil, visando ao lucro [...]" (AGARESP 201402191299, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:30/10/2014).

- não sendo consideradas como reembolsos, a recorrente defende que se tratam de receitas decorrentes de exportação de serviços, posto que os pagamentos são realizados por empresas domiciliadas no exterior e, aliado a isso, há o efetivo ingresso de divisas, fato que, nos termos dos art. 6º, II da Lei nº 10.833/03 e 149, § 2º, inciso I da CF/1988, estão isentos da respectiva tributação.

- A fiscalização ignorou a planilha de fls. 2672, por exemplo, veiculada as datas, os armadores, a embarcação, a invoice, o contrato de câmbio, o valor em moeda estrangeira, a taxa de câmbio e os valores em reais.

- Defende ainda em seu mérito que a fiscalização ignorou as regras previstas na Solução de Consulta nº 390, de 2006 que, diga-se de passagem é referente a uma SC de uma empresa incorporada pela própria recorrente, sendo perfeitamente aplicável ao caso em tela.

- A Solução de Consulta n 390/06 (formulada pela SKYMAR SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA., empresa incorporada da Recorrente e detentora original dos contratos celebrados com a PETROBRAS) não deixa margem de dúvidas acerca da não incidência do PIS/PASEP e COFINS sobre o frete internacional, posto que não se exige que o pagamento seja efetuado por quem recebe o produto, que, no caso é o transportador estrangeiro.

- O que se exige, para a não incidência do PIS/PASEP e da COFINS, é um nexo causal entre o pagamento que representa o ingresso de divisas e a prestação de serviços a pessoa jurídica situada no exterior.

- Ponto central da operação e da controvérsia instaurada diz respeito ao destinatário do óleo combustível. Quando o produto era adquirido por embarcações em tráfego internacional (navegação de longo curso), a PETROBRAS assumia o posto de exportadora, enquanto que o Armador, no caso dos autos, sempre um Armador Estrangeiro, assumia a condição de importador.

- A operação de venda da Petrobrás é indissociável da entrega do produto mediante o frete da empresa brasileira. Isto porque é na entrega que se define quanto de

combustível é efetivamente entregue e que se opera a tradição. Não por acaso é a recorrente que assina a nota fiscal de saída quando o produto é entregue na embarcação estrangeira, motivo pelo qual a renda do frete internacional deve receber o mesmo tratamento da receita recebida pela Petrobrás na venda.

- Cita a **PORTARIA SECEX Nº 23/2011** - “Art. 204. Constitui-se em exportação, para os efeitos fiscais e cambiais previstos na legislação vigente, o fornecimento de combustíveis, lubrificantes e demais mercadorias destinadas a uso e consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves, exclusivamente de tráfego internacional, de bandeira brasileira ou estrangeira.”

- Sendo inequívoco que **(i)** a Recorrente auferiu receita de frete de mercadorias (combustíveis) exportadas para o exterior, e **(ii)** tais transportes foram realizados por embarcações registradas no REB, conclui-se, inexoravelmente, pela perfeita aplicação da isenção de que tratam os artigos 6º, do Decreto nº 2.256/1997 e 11, § 3º, da Lei nº 9.432/97, este posteriormente substituído pelo artigo 14, inciso IV, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

- Violação dos princípios do destino e da neutralidade, previstos no art. 149 da CF de 1988.

- Requer por fim a não incidência da SELIC e juros de mora.

Nos termos das fls. 3462, em sessão de julgamento realizada aos 29 de Setembro de 2022, o julgamento restou convertido em diligência por meio da Resolução nº 3201-003.374.

Eis os termos da Resolução:

-intimar o Recorrente para apresentar todos os contratos de câmbio das operações autuadas, analisando-os e comparando-os com os documentos juntados pelo contribuinte (em especial à fl. 2672), devendo ser elaborado, ao final, relatório conclusivo e discriminante que aponte se os ingressos de divisa encontram-se comprovados ou não,

- e cotejar os pagamentos efetuados pela Petrobras com os valores recebidos do exterior, para se confirmar ou não de que se trata das mesmas operações, certificando-se ainda de que os recursos recebidos do exterior se referem a mero adiantamento para cobrir os custos do serviço prestado pela Brasbunker à Petrobras no território nacional.

Em atendimento a fiscalização o recorrente apresenta relação de Contratos de Câmbio: fls. 3486 a 3792. São 57 ao total a fim de comprovar que as operações indicadas na relação de fls. 2672 tiveram renda convertida para a moeda nacional e lastro operacional. 3823-3902 apresenta ainda 28 invoices a fim de demonstrar a compatibilidade dos ingressos com a prestação dos serviços de fretes internacionais.

Por outro lado a fiscalização manifestou as fls. 3794-3797 sustentando que os documentos apresentados pelo recorrente guardam parcial compatibilidade com as informações prestadas na planilha de fls. 2672. Isto porque, ao se confrontar as informações deste documento com os valores dos contratos de câmbio lá citados, nota-se discrepância de valores em praticamente todos eles.

E conclui:

“Portanto, do confronto dos dados constantes na planilha apresentada pela PETROBRÁS e dos valores recebidos do exterior pela Brasbunker, não é possível se confirmar de que se trata das mesmas operações, nem que os recursos recebidos do exterior se referem a mero adiantamento para cobrir os custos do serviço prestado pela Brasbunker à Petrobras no território nacional.

Eis o relatório.

Voto

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

1 Do Conhecimento.

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2 Do Mérito.

As questões suscitadas anteriormente ao mérito do recurso voluntário não são matérias de ordem pública ou de ordem processual, motivo pelo qual serão analisadas e conhecidas de forma conjunta, posto que com elas se entrelaçam a todo o momento do recurso.

Registra-se que a fiscalização externou entendimento de que todas as receitas obtidas pelo recorrente deveriam ser consideradas como novas, fruto da relação de direito interno celebrada com a tomadora de serviços, Petrobrás, motivo pelo qual teriam que ser oferecidas a tributação do PIS/PASEP e COFINS.

De outro lado, como restou observado pela documentação apresentada aos autos, com especial destaque a planilha apresentada pelo contribuinte onde detalha as receitas por operações (inclusive de cabotagem), bem como pelos contratos que a seguir serão abordados (operacionais, afretamento e prestação de serviços), contratos de câmbios, documentos de negociações comerciais, é fato que existem receitas do contribuinte decorrentes de operações de naturezas diversas que, não necessariamente, deverão ser objeto de tributação.

Em razão disto, serão abordados de forma metodológica as temáticas a seguir externadas.

a) Das relações jurídicas formatadas no caso em tela:

Preambularmente é importante trazer aos autos as 3 relações jurídicas, totalmente interdependentes, que, nos termos da própria fiscalização, assim podem ser identificadas:

1ª Relação: Contrato de Afretamento de Embarcação entre Armadores/Proprietários e a Petrobrás (fls 655/811);

Neste contrato celebrado em 2011, a empresa *Petro Santos*, que foi posteriormente incorporada pelo contribuinte, é designada pela fretadora para a habilitação ao Regime Aduaneiro Especial destinado à importação de bens objeto do contrato.

2ª Relação: Contrato de Prestação de Serviço entre Brasbunker e Petrobrás;

Objeto: Prestação de serviço consistente na legalização e operação da embarcação estrangeira afretada pela Petrobrás (cláusula primeira).

3ª Relação: Contratos Operacionais" entre Brasbunker e Armadores/Proprietários de Embarcações Estrangeiras (fls 2021/2069).

Promover a circularização da embarcação em águas territoriais brasileiras, através da conformidade às leis brasileiras, tais como obtenção de licenças perante às autoridades públicas e do Regime de Admissão Temporária, adequação à Lei nº 9.432/97 (cláusulas A, B, C, D e E);

(ii) Prover a tripulação brasileira, ao ser solicitado pelo armador (Cláusula F).

Discorrendo a respeito em julgamento ocorrido na Câmara Superior da 3ª Seção desta Egrégia Corte, Acórdão nº 9303-014.561, sessão realizada aos 20 de fevereiro de 2024, em declaração de voto o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Nêgo, brilhantemente assim discorreu sobre as diversas formas de afretamento e da respectiva vinculação da prestação de serviços que lhe é inerente:

2. Desta forma, resta clara a possibilidade (em tese) do AFRETAMENTO DAS EMBARCAÇÕES como contrato típico, o que nos leva ao tema dos afretamentos. 2.1. Afretamento é cessão onerosa de bem móvel que se diferencia da locação de coisas posto que nesta (locação) é cedida a posse direta do bem, enquanto naquela a posse direta do bem móvel pode ser compartilhada entre o proprietário (ou possuidor, também chamado de fretador) e o afretador. Se há cessão integral da posse da embarcação, diz-se que o afretamento é à casco nu, se a posse é compartilhada, ou melhor, se há cessão do direito de uso da embarcação, apenas, diz-se que há afretamento por tempo ou por viagem; quem diz?

A Lei 9.432/1997 em seu artigo 2º incisos I a III: Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições: I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação; II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado; III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;

2.2. Da definição legal acima temos que no afretamento por tempo o afretador (quem afreta a embarcação, no nosso caso, a Recorrente) recebe a embarcação armada e tripulada para operá-la, ou seja, além de compartilhar a posse do bem, é dever do dono da embarcação (fretador, mais especificamente) armá-la e tripulá-la; tornar a embarcação apta aos fins indicados pelo afretador (armar) e gerir a embarcação enquanto ela estiver em uso (tripular).

O serviço de tornar a embarcação apta ao fim que se destina (tanto com pessoal, como com equipamentos) é conhecido como como gestão náutica, definida pela Resolução

ANTAQ (Agência Nacional de Transportes Aquaviários) 1.811/2010 como: “o controle efetivo pela empresa de navegação sobre a administração dos fatos relativos ao aprovisionamento, equipagens, à navegação, estabilidade e manobra do navio, à segurança do pessoal e do material existente a bordo, à operação técnica em geral, ao cumprimento das normas nacionais e internacionais sobre segurança, prevenção da poluição do meio ambiente marinho e direito marítimo, e à manutenção apropriada da embarcação”

2.3. Portanto, a prestação de serviços (ou, ao menos, d’alguns) é imanente ao afretamento. Não há afretamento por tempo se o fretador não presta serviços de gestão náutica. Porém, também, não há contrato de afretamento por tempo se o afretador não assume a gestão comercial da embarcação, entendida como o uso econômico da embarcação, a operação da embarcação – para utilizarmos dos termos legais. 2.4. Desta feita, faz pouco sentido despir o contrato de afretamento de todos os serviços (já que a gestão náutica é, por definição legal, serviço) e também vestir o contrato de afretamento com todos os serviços. Para se chegar a uma conclusão acerca da qualificação de determinada contratação como afretamento ou como prestação de serviços deve ser analisado qual serviço prestado pelo fretador (dono da embarcação): se este serviço for de manutenção da embarcação e outros acessórios ao uso econômico da embarcação estamos ante um contrato de afretamento, agora bem, se além dos serviços de gestão náutica, os demais serviços de uso comercial da embarcação são prestados, com elevada possibilidade estamos ante uma prestação de serviços pura e simples.

Referidos esclarecimentos são importantes na medida em que, apesar de não se tratar de tema idêntico (posto que neste se discutiu CIDE e contratos bipartidos- afretamento prestação de serviços na importação), uma vez que neste caso trata-se de afretamento e exportação, a natureza jurídica de determinadas avenças são as mesmas.

b) Do Mérito.

A questão posta reside em considerar-se ou não como receita as verbas decorrentes dos reembolsos e se os pagamentos recebidos pela prestação dos serviços de fretes internacionais devem estar abrangidos pelas isenções previstas nos artigos sobre (imunidade) 149§ 2º, I da CF/1988 c.c. (não incidência) art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e 5º, II, da Lei nº 10.367/2002 c.c. (isenção) 14, V e VII da MEDIDA PROVISÓRIA Nº2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001.

1. Do Reembolso:

Para fins de análise deste tema, necessário trazer a este voto informações do próprio contrato operacional firmado entre a recorrente e o armador estrangeiro, ora fretador, que, por sua vez, tem um contrato de afretamento a TERMO para com a Petrobrás (Registra-se que nos autos constam inúmeros contratos desta natureza, com cláusulas padrões, onde se altera apenas a empresa Armadora e a embarcação).

As fls. 2022, logo no preâmbulo desta avença consta a informação de que, em caso de litígio entre o contrato com a Petrobrás e o operacional, deve-se prevalecer as cláusulas celebradas neste último. Portanto, de início já consta vinculação entre todas as partes para que a operação comercial celebrada entre as três partes se materialize. Registra-se que todas essas cláusulas, encontram-se no contrato da embarcação TROMSOE, sito as fls. 2037 e sgs.

Neste aspecto, chama-se atenção a cláusula I. item A. onde consta claramente a informação de que, enquanto perdurar o contrato de afretamento celebrado entre a fretadora e a

Petrobrás, TODAS AS DESPESAS PARA FINS DE CONFORMIDADE PERANTE AS AUTORIDADES BRASILEIRAS DE MODO A VIABILIZAR AQUELE CONTRATO, SERÃO REEMBOLSADAS pela fretadora para com a recorrente.

A - A **Petro Santos** será responsável pela circulação da embarcação, em conformidade com as disposições da Lei 9.432/97, obtendo autorizações da ANTAq (Agência Nacional de Transportes Aquaviários), da Capitania dos Portos e das demais Autoridades Marítimas (DPC - Departamento de Portos e Costa, entre outras), com a finalidade de tornar conforme a operação da embarcação em águas territoriais brasileiras, devendo essa conformidade ser conduzida diretamente pela **Petro Santos**, com a assistência da **DEEP SEA**, que oportunamente fornecerá todos os documentos e certificados exigidos pelas autoridades.

Essa responsabilidade permanecerá enquanto a embarcação estiver ao abrigo do Contrato de Afretamento por Tempo firmado entre as partes, embora todas as despesas relacionadas a essa autorização devam ser reembolsadas pela **DEEP SEA**.

No item D da cláusula I consta a informação de que enquanto perdurar o contrato entre a fretadora e a Petrobrás a remuneração da recorrente em razão dos serviços prestados via o contrato operacional será de mil dólares por dia. Eis a sua redação:

D - A Petro Santos, no início do contrato da PETROBRAS S.A. e durante o período de vigência desse contrato, fará jus ao recebimento de taxa diária no valor de US\$ 1.000,00 (mil dólares americanos), por meio da retenção de parte da receita, em reais ou em dólares, das embarcações, ao abrigo do contrato celebrado com o cliente. Essa taxa será a contraprestação dos serviços de assistência prestados pela Petro Santos à DEEP SEA na operação da mencionada embarcação, enquanto estiver operando em águas brasileiras e conforme detalhado neste contrato de cooperação.

Registra-se ainda o item F desta cláusula I que aborda a responsabilidade pelo pagamento dos custos da tripulação fornecida pela empresa incorporada pela recorrente:

F - A Petro Santos fornecerá tripulação local, conforme exigido pela DEEP SEA e/ou pelas Leis de Imigração brasileiras. A tripulação será fornecida por uma agência de renome, escolhida pela Petro Santos e paga pela DEEP SEA mediante taxa mensal, conforme procedimento de praxe praticado no Brasil. A Petro Santos será responsável por garantir que todos os encargos sociais e previdenciários sejam devida e tempestivamente recolhidos. Os encargos sociais e previdenciários vigentes são de 125% sobre a folha de pagamento, conforme discriminado no orçamento inicial apresentado à DEEP SEA. Toda a tripulação local fornecida chegará a bordo com todos os equipamentos de proteção necessários ao cumprimento de sua função.

A cláusula II deste contrato estabelece as obrigações do Fretador perante a empresa incorporada pela recorrente. Neste aspecto, necessário destacar os seguintes itens:

A - DEEP SEA será a responsável exclusiva pela gestão da tripulação, gestão naval, de segurança, jurídica, administrativa e contratual da embarcação e por todos os custos e respectivos pagamentos, bem como perante terceiros e autoridades, por quaisquer atos, falhas e outros eventos que impliquem perdas de direitos individuais ou coletivos decorrentes da gestão e administração das embarcações "SEA BASS" e "SEA HALIBUT", inclusive perante a PETROBRAS S.A. e/ou qualquer cliente ou fornecedor.

B - A DEEP SEA manterá a Petro Santos indene contra qualquer responsabilidade civil e/ou obrigações, inclusive contra ações trabalhistas, decorrentes da gestão, administração e operação das embarcações "SEA BASS" e "SEA HALIBUT", perante,

entre outros, terceiros, tripulantes, pessoal da base em terra ou subcontratadas e órgãos públicos...

C - A DEEP SEA será a única parte responsável pelo fornecimento de provisões necessárias à satisfação de toda a tripulação a bordo da embarcação, de acordo com a norma brasileira e de modo satisfatório aos Sindicatos locais. Se a DEEP SEA não cumprir com o fornecimento de tais provisões, a Petro Santos poderá fornecer provisões adicionais à embarcação e reter todos os custos que lhes sejam relacionados.

E - A DEEP SEA fornecerá à Petro Santos, no início deste Contrato, adiantamento no valor de US\$ 100.000,00 (cem mil dólares americanos) para os gastos e custos locais incorridos durante a importação e exportação para a embarcação e em seu nome. Os impostos bancários incorridos para essa remessa serão pagos pela DEEP SEA. Quando o saldo combinado desse adiantamento - acrescido das receitas menos despesas locais da embarcação - atingir US\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil dólares americanos), a Petro Santos notificará a DEEP SEA e a DEEP SEA adiantará os recursos extras para restituir o saldo original para a embarcação.

Considerando a própria resolução que faz clara e expressa referencia a planilha de fls. 2672 e, considerando os 57 contratos de câmbio apresentados pelo recorrente, os quais são citados na respectiva planilha, tem-se que:

- realmente não há correlação exata de valores entre aqueles informados nas avenças de câmbio para com aqueles informados na planilha.

- todavia todas as operações citadas no documento de fls. 2672 encontram-se devidamente liquidados com prova inequívoca do ingresso das receitas na economia brasileira. Basta verificar em cada um dos contratos de câmbio a natureza financeira das operações, as quais podem ser constatadas no campo observações complementares de cada avença bancária.

- e em cada um destes documentos há menção expressa as despesas administrativas e, inclusive, de reembolso.

Nota-se pelas avenças do contrato operacional que as referidas despesas de reembolso fazem parte do formato de negócio desenvolvido pelas partes. São muitas previsões contratuais neste sentido, a exemplo de todas citadas neste tópico.

Observa-se que a decisão recorrida não enfrentou todos estes documentos que já estavam em seu poder, limitando-se a citar doutrinas e jurisprudências que diferenciam os conceitos de receitas e faturamentos. A propósito, transcreve-se parte da decisão de fls.:

Ao contrário do que sustentado pelo impugnante, a quantia recebida consubstancia receita, pois se trata de ingresso novo e não de mera recuperação de custos ou despesas...

Na espécie, os recebimentos não oferecidos à tributação consubstanciam faturamento ou receita, pois que decorrem entrega de mão de obra qualificada para a operação da embarcação em águas territoriais brasileiras, que é um dos objetos sociais do contribuinte (art. 3º, "h" e "iv", do Estatuto Social). Sendo assim, a folha de pagamento não era uma simples referência para a quantificação do valor "reembolsado", mas parâmetro de remuneração pela disponibilização de tripulação local. A autoridade fiscal observa que a contratação do contribuinte, para atuar como prestadora de serviços nas operações de apoio offshore baseadas em contratos de afretamento de embarcações estrangeiras, atende principalmente à obrigatoriedade legal da inclusão de profissionais

brasileiros nas operações de apoio marítimo das atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos.

Da leitura desta argumentação nota-se que o item F da cláusula I não foi enfrentado pela decisão recorrida na medida em que a redação do conteúdo dela é claríssimo ao dispor que os custos da mão de obra contratada pela empresa incorporada pelo recorrente é da FRETADORA, que, por óbvio, passa pelo reembolso da contratação da empresa terceirizada de fornecimento de mão de obra temporária.

Ademais as outras avenças deixam claro que o reembolso de despesas não se limita a pagamento de folhas de salários. Ao contrário, todos aqueles necessários para que a embarcação do Fretador seja operacionalizada perante as autoridades brasileiras e para cumprimento das obrigações contratuais assumidas no contrato de afretamento celebrado para com a Petrobrás.

Portanto é evidente que não se tratam de receitas mas sim recomposição de despesas. Os documentos citados não deixam margem de dúvidas neste sentido e sim, todas as operações citadas na planilha de fls. 2672 encontram-se lastreadas contábil e financeiramente.

Do exposto, entendo que merece prosperar a tese do recorrente de modo a afastar a incidência do PIS/PASEP e COFINS sobre os valores recebidos a título de reembolso pelo motivo de não ser aplicável os artigos 1º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

2. DOS FRETES INTERNACIONAIS

Neste contexto a fiscalização entendeu que as receitas obtidas pela recorrente oriundas dos fretes prestados para a Petrobras devem ser consideradas como operações internas, motivo pelo qual sujeitas incidência das contribuições.

Justifica-se na medida em que a Petrobrás seria a verdadeira tomadora e pagadora dos serviços prestados pela recorrente. Desta forma não há que se falar em exportação. Na verdade, quem exporta o produto é a Petrobrás. O contribuinte somente faria a entrega para os destinatários por ela indicados.

Por estes motivos explica que não são aplicáveis as regras de imunidade, isenção e não incidência, previstas nas regras do disposto dos artigos 149§ 2º, I da CF/1988 (imunidade) c.c. art. 6º da Lei nº 10.833/2003 (não incidência) e 5º, II, da Lei nº 10.367/2002 c.c. 14, V e VII da MEDIDA PROVISÓRIA Nº2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001 (isenção).

Novamente é necessário trazer aos autos algumas observações e transcrições dos contratos celebrados entre as partes, motivo pelo qual, no início deste voto promoveu-se as três relações jurídicas, totalmente interligadas entre o recorrente, a fretadora e a afretadora (Petrobrás).

Do contrato operacional celebrado entre a recorrente e a fretadora, são inúmeras as cláusulas que atrelam a existência de um condicionado a duração do contrato de afretamento que vincula teoricamente o fretador e a afretadora.

Veja-se:

Fls. 2022- Cláusula I- Obrigações da Recorrente.

D - A **Petro Santos**, no início do contrato da **PETROBRAS S.A.** e durante o período de vigência desse contrato, fará jus ao recebimento de taxa diária no valor de US\$ 1.000,00 (mil dólares americanos), por meio da retenção de parte da receita, em reais ou em dólares, das embarcações, ao abrigo do contrato celebrado com o cliente...

E- Os impostos dedutíveis do Contrato de Afretamento por Tempo celebrado com a **PETROBRAS S.A.** são de 14,25% em relação aos Impostos Federais e Estaduais (Pis/Cofins) brasileiros....

Fls. 2024- Cláusula II- Obrigações da Fretadora.

A - **DEEP SEA** será a responsável exclusiva pela gestão da tripulação, gestão naval, de segurança, jurídica, administrativa e contratual da embarcação e por todos os custos e respectivos pagamentos, bem como perante terceiros e autoridades, por quaisquer atos, falhas e outros eventos que impliquem perdas de direitos individuais ou coletivos decorrentes da gestão e administração das embarcações "**SEA BASS**" e "**SEA HALIBUT**", inclusive perante a **PETROBRAS S.A.** e/ou qualquer cliente ou fornecedor.

F - A **DEEP SEA** será encarregada de capacitar a tripulação para o trabalho de acordo com as normas de HSMQ da **PETROBRAS S.A.**

G - Caso, durante a realização, por parte da **Petro Santos**, da interface diária com a **PETROBRAS S.A.**, incluindo o fornecimento de documentos relacionados ao sistema PEOTRA...

F - A **DEEP SEA** nomeará um responsável pela coordenação de todas as comunicações com a Petro Santos x DEEP SEA x PETROBRAS S.A. e entre elas.

Fls. 2025- Cláusula III- Disposições Finais. Ítem D.

D - O presente Contrato permanecerá em vigor pelo mesmo período de vigência do Contrato de Afretamento por Tempo celebrado entre as partes e a **PETROBRAS S.A.**, podendo ser rescindido somente por força dos seguintes eventos:

D.1 - Rescisão do Contrato de Afretamento por Tempo/SA celebrado entre as partes ou do contrato da PETROBRAS S.A..

No tocante a este contrato de afretamento, fls. 1249 dos autos, logo na parte da qualificação das partes já consta a PETRO SANTOS LTDA como parte integrante do mesmo. E ao longo da avença em praticamente todas as cláusulas, qualificada como 'contratada empresa brasileira de navegação'.

Com efeito, há que se observar que cada contrato operacional é totalmente vinculado a uma determinada avença de AFRETAMENTO. Tratam-se de operações indissociáveis, independente da nomenclatura, todas atreladas a pesquisa e exploração de petróleo e também da exportação de combustíveis pela Petrobrás.

Vale anotar que a própria fiscalização aponta que a modalidade de incoterms adotada pela Petrobrás é FOB, fato que resulta na óbvia conclusão de que o pagador do FRETE INTERNACIONAL é o AFRETADOR ou demais embarcações de longo curso que venham ser abastecidas por meio do trabalho prestado pela recorrente. As fls. 3075 a 3114 há farta relação de abastecimentos vinculados a exportação de longo curso, salvo as exceções de cabotagem nas quais e somente nessas incide-se a tributação das contribuições.

Não se compartilha com a conclusão da fiscalização de que o fato do pagador encontrar-se em solo nacional sendo, inclusive, o tomador dos serviços, descaracterizaria a exportação de serviços por meio do frete. O primeiro motivo pelo qual discorda-se deste ponto de vista já foi exposto. A exportação é FOB e o legítimo pagador é de bandeira estrangeira quando encontrar-se em águas brasileiras ou está no exterior quando estiver em viagem de longo curso.

A propósito é necessário trazer a este voto redação dos dispositivos suscitados pelo recorrente:

- **149§ 2º, I da CF/1988** - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata *ocaput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

- **5º, II, da Lei nº 10.367/2002**- 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)

Art. 6º- II da Lei nº 10.833/2003 - Art. 6ºA 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;

Art.14. MP Nº2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001.- Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

V-do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VII-de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

Em reforço, transcreve-se a Solução de Consulta nº 390/2006 (oriunda do PAF 10707.000937/2006-85) a qual foi formulada para empresa incorporada pela própria recorrente. Eis a sua redação:

“24. Em suma, o fato de o pagamento ser efetuado por pessoa diferente do transportador estrangeiro não inibe a norma tributária em comento de produzir seis efeitos, visto que não é requisito dela que o pagamento seja realizado pela mesma pessoa a quem o serviço foi prestado. O que se exige, para a não incidência do PIS/PASEP e da COFINS, é um nexo causal entre o pagamento que representa o ingresso de divisas e a prestação de serviços a pessoa jurídica situada no exterior.”

25. Por fim, ressalta-se que neste caso concreto o interesse da Estatal Petrolífera é mediato sendo o interesse da consulente imediato e que a ordem econômica constitucional vigente tem por princípio coibir a concorrência desleal. Com efeito, se a própria Estatal prestasse esse serviço que, acreditamos por questões de estratégia e logística, não lhe interessa, estaria, por óbvio, caracterizada a não incidência do PIS/PASEP e da COFINS, não sendo, portanto, cabível outro entendimento qual seja o de conceder o mesmo benefício à consulente.”

26. Pelo exposto respondo à Consulente informando que não há incidência de PIS/PASEP, tampouco da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de prestações de serviços para pessoa física e jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, outrossim, a simples intermediação de agente ou representante da empresa tomadora no Brasil, por si só, não é suficiente para descaracterizar a situação.

Da leitura dos contratos, sejam os operacionais ou os de afretamento, a vinculação entre o recorrente, o afretador e a fretadora (Petrobrás) é algo cristalino e indissociável. Os objetivos de pesquisa e exploração de petróleo e da própria exportação dos combustíveis simplesmente não podem ser atingidos sem a participação de cada uma dessas partes.

Discorda-se do entendimento da fiscalização de que se tratam de operações distintas e autônomas. É preciso evitar que seja exportada a tributação brasileira de modo que seja violado o princípio basilar da tributação internacional do DESTINO.

O fato é que o pagador do FRETE está no exterior. O valor é pago juntamente com o produto para a Petrobrás. Mesmo em se adotado o incoterms FOB. E este valor é repassado a recorrente como se fosse pagamento de mera prestação de serviços, o que na prática não é.

Há clara prestação de serviços consistente no frete a empresas situadas no exterior e este valor é inserido na economia nacional. Mesmo que assim não fosse, só o fato do frete encontrar-se totalmente vinculado a operação da venda do combustível, há que se submeter as regras previstas nos artigos acima indicados acerca da não incidência das contribuições, afinal de contas, são indissociáveis nos termos dos contratos indicados.

De modo a reforçar o que se externa, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, por meio de decisão monocrática do Sr. Ministro Alexandre de Moraes, ao votar o RE 1.367.071, aos 23 de Fevereiro de 2022, afastou a incidência do PIS/PASEP e da COFINS nos fretes internacionais contratados por empresas eminentemente exportadoras. Fazendo uma analogia ao presente caso, a exportadora direta é a Petrobrás. No caso do julgamento em epígrafe, tratou-se dos fretes contratados por trading companies. Eis pequena transcrição e seu eminente e brilhante voto:

Não obstante o entendimento do acórdão recorrido no sentido da inaplicabilidade do Tema 674 da repercussão geral, o tema se ajusta ao caso concreto. Nas manifestações do Tema 674, ficou consignado que a hipótese versava sobre “recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que entendeu incabível a aplicação da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição quando se tratar de exportação indireta, isto é, de remessa ao exterior mediada por “trading companies””. Conforme trecho da peça inicial anteriormente citado, percebe-se que as situações são idênticas. Por ocasião do julgamento do RE 759.244-RG, de relatoria do Eminentíssimo Min. EDSON FACHIN, em que se discutia a “aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas

decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (“trading companies”)), o Plenário desta SUPREMA CORTE fixou tese no sentido de que: A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

Por conta dos fatos, fundamentos e provas analisadas nos autos, entende-se que a decisão de primeiro grau merece ser reformada de modo a afastar-se a incidência das contribuições, seja nas despesas tidas como reembolso, seja nos ingressos financeiros decorrentes dos fretes internacionais.

Em relação aos fretes de cabotagem, merece ser mantida a decisão recorrida de modo a reforçar a incidência das contribuições nessas operações.

3 Do Dispositivo.

Isto posto, conheço do recurso, rejeito preliminares e no mérito, voto em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a incidência das contribuições sobre as despesas de reembolso e dos ingressos financeiros decorrentes das exportações de fretes.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira