



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10725.720057/2007-91  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-003.929 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de junho de 2018  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** PARAGON OFFSHORE DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2008

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A Administração Tributária dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, contados da transmissão do Pedido de Ressarcimento ou da Declaração de Compensação, para averiguar a legitimidade de todo o crédito pleiteado, nos termos do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96.

RESSARCIMENTO VINCULADO À EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

Verificado que não há efetiva exportação de serviços, é inviável o deferimento de pedido de ressarcimento de créditos vinculados à exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso. Vencido o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que lhe dava parcial provimento, para considerar como exportação de serviços a porcentagem das operações que não foram repassadas pela Petrobras.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 1.248.985, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que assim relatou o feito:

*A contribuinte, qualificada em epígrafe, apresentou PER (pedido de ressarcimento) nº 16763.96527.101007.1.5.096811, cujo crédito no valor original de R\$ 1.268.514,18 (um milhão, duzentos e sessenta e oito mil, quinhentos e quatorze reais, e dezoito centavos) referente à COFINS Não Cumulativa (Exportação) do 2º trimestre de 2006, fls. 22/24. Transmitiu Declarações de Compensação – DCOMP (fls. 25/28 e 32/35) para utilizar o crédito informado.*

*A autoridade fiscal decidiu pela improcedência do pedido e pela não homologação das compensações declaradas, conforme Despacho Decisório de fls. 2709 e seguintes, aduzindo, em síntese, que:*

*com base em autuações anteriores, que culminaram com lançamentos por omissão de receita e desconfiguraram o saldo negativo do período e supostos créditos de PIS/COFINS, buscou se verificar a existência do mesmo modus operandi no exercício 2007 (AC 2006);*

*No processo nº 15521.000124/2005-04 a empresa foi autuada por recuperação de custos e não recolhimento de PIS/COFINS;*

*No processo nº 15521.000127/2009-63 foi autuada pelo não recolhimento de PIS e COFINS;*

*No resumo da DIRF em que a Noble do Brasil consta como declarante, fls. 2.671/2.675 fora verificado um total de 816 beneficiários (653 PF e 163 PJ), tendo a empresa desembolsado o montante de R\$ 101.804.841,85 e retido R\$ 6.794.207,17;*

*Tendo uma receita declarada de serviços prestados à Petrobras de R\$ 45.203.738,343, a empresa novamente teve que se socorrer de recursos de suas controladas/coligadas no exterior para fazer jus aos seus compromissos;*

*Esses recursos normalmente, retornam em forma de reembolso de despesas, mas são contabilizados como “receita de exportação;*

*em todos os contratos de prestação de serviços, firmados entre a Petrobrás com a Noble do Brasil LTDA, haviam cláusulas de interveniência e de vinculação com o contrato de afretamento, prevendo que a Contratada e a Interveniente (nesse caso, Noble Drilling Nederland BV) seriam solidariamente responsáveis pelo cumprimento do acordo;*

*Nos contratos de Afretamento constam cláusulas de responsabilidade, colocando a Noble do Brasil como solidária de obrigações da Noble Drilling Nederland BV;*

*Contribui para a confirmação de prestação única de serviço para a Petrobrás o fato de que em vários contratos o mesmo representante assina em nome da Noble do Brasil LTDA e da Noble Drilling Nederland BV;*

*Depreende se da leitura dos contratos que os de afretamento são remunerados da mesma forma que os contratos de prestação de serviços, embora as atividades possuam objetos e natureza completamente distintos;*

*Esta sistemática de remuneração, fundada unicamente nas horas trabalhadas, fornece fortes razões para crer que o que se pretende remunerar é a prestação de serviço e não o afretamento que na prática comercial independe das horas efetivamente trabalhadas;*

*Ou seja, sabendo o contribuinte da distorção financeira dos contratos, deveria por obrigação legal reconhecer como suas as receitas pela prestação de serviços à Petrobrás contidas nos pagamentos feitos por esta última à controladora no exterior, afastando assim qualquer penalidade tributária, e promovendo o correto tratamento tributário adequado à prestação dos serviços que executa em favor da Petrobrás, à bordo de navios sonda, plataformas e embarcações;*

*Nosso entendimento é no sentido de que a Noble do Brasil LTDA seria um braço no Brasil do Grupo NOBLE (ou seu escritório no exterior), do qual pertence Noble Drilling Nederland BV, sendo que o que de fato existiria seria um único contrato de prestação de serviços celebrado entre Grupo NOBLE e a Petrobrás;*

*Com objetivo de dar suporte à reclassificação contábil e novo entendimento acerca dos serviços que a empresa Noble do Brasil LTDA presta nos contratos de afretamento, que seriam de responsabilidade da Noble Drilling Nederland BV, foi assinado, em 2007, entre estas empresas contrato denominado “Master Service”, fls. 1.733/1.739;*

*A empresa apresentou planilha relacionando as receitas submetidas à não cumatividade em 2006, fls. 1.740/1.743, onde se verifica que do total de receitas de R\$*

*189.284.302,87, R\$ 146.021.537,27 correspondem à reembolsos de despesas e exportação de serviço;*

*Foram apresentados contratos de câmbio que seriam referentes a valores recebidos a título de exportação de serviços, fls. 1.744/1.904;*

*Todos os contratos de câmbio têm como natureza da operação “transferências relativas a gastos com despesas administrativas” (código 45388), conforme Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais – RMCCI (BACEN)7, exceto os contratos nº 06/000554, 06/000614, 06/000673 e 06/000675, que têm como natureza da operação “emprestimos a residentes no Brasil” (código 70016);*

*Tais contratos não servem como prova de receita de exportação, que deveria ser informada em código específico, como por exemplo (45649– “serviços de assistência técnica”);*

*Logo, as receitas no total de R\$ 43.800.000,00 excluídas do cálculo da Cofins na Dacon por serem classificadas pela empresa como receitas de exportação, na verdade entraram no Brasil como reembolso de despesas;*

*De acordo com sua Dirf (fl. 2.670), o contribuinte no ano calendário 2006 recebeu receita de prestação de serviços para a Petrobras no montante de R\$ 45.203.738,34;*

*Considerando que os contratos firmados pela empresa brasileira representam 10% do total prestação dos serviços à bordo de navios sonda, plataformas e embarcações, conclui se que este total de receitas no ano calendário 2006 – sendo artificialmente dividido em dois contratos – é de R\$ 452.037.383,40;*

*As receitas omitidas podem chegar a R\$ 406.833.645,06 (90%);*

*O contribuinte tem sede em território brasileiro, presta serviços a uma empresa brasileira, a Petrobras, dentro do território nacional, apenas com a conveniente interveniência de empresas controladoras e pessoas jurídicas ligadas residentes no exterior, de forma que, na realidade, a sua receita decorre de Receita de Serviços prestados no Território Nacional e não de uma receita de Exportação de Serviços;*

*Caso a “receita de exportação”, excluída da base de cálculo da Cofins do 2º trimestre de 2006, fosse levada à tributação (à alíquota de 7,6%) não poderíamos mais falar em créditos de Cofins a ressarcir/compensar;*

*o fato de a forma de contabilização adotada pela empresa ser totalmente divergente da realidade fática de suas*

---

*operações por si só já é suficiente para inviabilizar a compensação em razão da ausência de certeza e liquidez do crédito informado.*

*Devidamente cientificada, em 27/12/2011, conforme AR à fl. 2725, a interessada apresentou, à fl. 2732 e seguintes, a correspondente Manifestação de Inconformidade, na qual alegou basicamente que:*

- 1. aplicando se o art. 150, §4º do CTN, verificase que restou decorrido o prazo de cinco anos reservado ao Fisco para verificar e glosar as informações prestadas pelo contribuinte;*
- 2. a manifestante recebe há muito tempo ingressos do exterior, sendo que até 2005 tratava tais ingressos como reembolsos de despesas incorridas, em favor da Noble B.V., esta na condição de fretadora, ou em favor de outras pessoas jurídicas do Grupo;*
- 3. em 2000 fora fiscalizada pela RFB, tendo sido esta informada que tais ingressos referiam-se a despesas incorridas em favor de outras pessoas jurídicas do Grupo, mas nada foi questionado e, assim, continuou a dar o mesmo tratamento a tais ingressos;*
- 4. em 2005, a RFB concluiu que, na verdade, a manifestante prestava serviço às suas coligadas, assim tais ingressos deveriam transitar pelo Resultado do Exercício, lavrando autos de infração;*
- 5. houve, então, por bem mudar o tratamento dado a tais ingressos a fim de ajustar-se ao entendimento da RFB, retificando declarações, e escrita contábil, pagando os tributos com acréscimos e celebrando contrato com Noble B.V para ratificar todos os serviços com a nova qualificação dada pela RFB;*
- 6. agora a RFB entende que tais ingressos não são “receitas de exportação”, não se traduzem em prestação de serviços, ao contrário do que antes afirmava, em flagrante ofensa aos princípios da Segurança Jurídica e da Moralidade da Administração Pública;*
- 7. a autoridade Fiscal não poderia aplicar seu novo entendimento a fatos pretéritos, sob pena de ofensa ao Princípio da Proteção à Confiança (art. 146 do CTN);*
- 8. o objeto principal dos contratos entre o manifestante e a Petrobrás é a prestação de serviços de perfuração, avaliação, completação e “workover”, mas nos referidos contratos há também um rol de obrigações que se traduz em prestação de serviços, os quais devem ser assumidos pelo manifestante;*

9. além dos serviços prestados no âmbito dos contratos firmados com a Petrobrás, seja por meio de prestação de serviço direta a esta ou por intermediação dos serviços inerentes aos contratos de afretamento, a Noble do Brasil também gerencia e intermedeia reformas das embarcações, de propriedade de outras empresas do Grupo, em estaleiros brasileiros, devendo ser ressaltado que tais serviços não guardam qualquer relação com os serviços prestados no âmbito dos contratos com a Petrobrás, tratando-se, de fato, de reformas e melhorias dos navios sonda, as quais a administração do Grupo Noble julgou conveniente realizar no Brasil, mas que poderiam ter sido realizadas em qualquer outra parte do mundo;

10. a execução e contratação de serviços para as afiliadas estrangeiras, fretadoras para a Petrobrás, pode ser constatada também pela análise dos custos incorridos no período em que os navios sonda ficaram em reforma, sem vínculo aos contratos;

11. os recursos oriundos da afiliada estrangeira foram regularmente tributadas pelo IRPJ e CSLL, todavia, no que tange ao PIS e à Cofins, a legislação tributária prevê a isenção dessas contribuições para as receitas auferidas em decorrência da prestação de serviços para o exterior;

12. depreende-se dos dispositivos legais e em consonância com decisões administrativas, que há somente dois requisitos para a isenção: (i) o adquirente seja pessoa estrangeira; e (ii) o ingresso de divisas no País, e, uma vez que os serviços prestados pela manifestante para afiliadas estrangeiras preenchem os requisitos previstos em lei, o direito à isenção lhe assiste, do mesmo modo como também lhe assiste o direito de se apropriar de créditos de PIS e Cofins;

13. a utilização de contrato de câmbio com a natureza da operação “45388 – Serv. Div. Out. Administrativos” é suficiente para comprovar o ingresso de divisas, não cabendo a autoridade fiscal determinar qual seria a natureza da operação;

14. a autoridade fiscal não foi capaz de comprovar qualquer conduta da Manifestante que pudesse ensejar a evasão de divisas;

15. por força do regulamento do Repetro, a Noble do Brasil Ltda, não poderia figurar no contrato de afretamento;

16. o despacho decisório deve ser cancelado, na medida em que adota presunções não autorizadas por lei;

*17. não há razão para a unificação dos contratos de afretamento e da prestação de serviços, assim, o despacho decisório deve ser reformado.*

*A manifestante cita a legislação, a doutrina e a jurisprudência, requerendo, ao final, reconhecimento do direito creditório pleiteado e homologação das DCOMP correspondentes.*

Após exame da Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*Nulidade. Pressupostos.*

*Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*Decadência. PIS/Cofins. CTN.*

*A decadência prevista no § 4º, do art. 150, do CTN não se aplica a caso de pedido de reconhecimento de direito crédito, mesmo se fundamentado na não cumulatividade do PIS/Cofins registrado no Dacon.*

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

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*PIS/Cofins. Isenção. Pressupostos. Não Comprovados.*

*Não se cogita de isenção do PIS e da COFINS, na ausência de comprovação da existência de serviços prestados a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados, postulando pela (i) homologação tácita do crédito de PIS e COFINS / decadência do direito à reclassificação das receitas; (ii) violação aos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da proteção à confiança em decorrência de alteração do critério jurídico pelo acórdão recorrido; e defende (iii) o preenchimento das condições legais para isenção do PIS e da COFINS na exportação de serviços.

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

Inicialmente foi necessário o saneamento do feito (fls. 3.005 e 3.006), uma vez que o Recurso Voluntário do contribuinte fora juntado aos autos de forma incompleta. Intimado, o Contribuinte trouxe aos autos cópia do Recurso de fls. 3.022 e seguintes.

Os autos, então, retornaram para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso é próprio e tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime da não cumulatividade e vinculados a receitas de exportação de serviços obtidas pela Recorrente.

O presente despacho decisório foi proferido em decorrência da lavratura dos Autos de Infração nº 15521.000124/2005-04 e 15521.000127/2009-63, relativos a exercícios anteriores, *"que culminaram com lançamentos por omissão de receita e desconfiguraram o saldo negativo do período e supostos créditos de PIS/COFINS"*. Assim, diante de referida constatação, buscou-se verificar se, no exercício de 2007 (ano calendário 2006), a Recorrente adotava a mesma prática objeto das autuações anteriores.

Entendeu a Fiscalização que os ingressos contabilizados pela Recorrente como sendo "receita de exportação de serviços", em realidade seriam ingressos decorrentes de "reembolso de despesas" efetuados pelas empresas controladoras, sediadas no exterior.

Os recursos são originários de contratos de prestação de serviços de prospecção, perfuração, avaliação complementação e "workover" firmados com a Petrobras. São firmados 2 (dois) contratos distintos: um de afretamento marítimo com empresa estrangeira, no caso, controladora da empresa autuada, e um segundo contrato com a empresa nacional controlada (Recorrente) exclusivo para a prestação de serviços, excluído o afretamento.

Do total pago pela Petrobras por ambos os contratos, cerca de 90% pertence à empresa estrangeira (controladora) e é pago diretamente à ela, no exterior e, 10%, à empresa nacional, Recorrente.

Não obstante, é a Recorrente que arca com a totalidade das despesas incorridas, seja no que se refere aos custos do seu contrato, seja no que se refere aos contratos firmados com a sua controladora.

Assim, de todas as despesas incorridas, 90% era reembolsada por sua controladora. Ocorre que tais receitas não eram contabilizadas pela Recorrente como sendo "reembolso de despesas", mas, sim, como "receitas de exportação". O que afirma a Fiscalização, portanto, é que, na medida em que contabilizou receitas de exportação, a

---

Recorrente deveria ter meios de comprovar que efetivamente prestou serviços ao exterior, o que não ocorreu. Além disso, como visto, demonstra que tais receitas tratam-se, em fato, de reembolso de despesas.

Essa é a situação fática desenhada pela Fiscalização

No que se refere exclusivamente a presentes autos, como dito, está-se diante de Pedido de Ressarcimento de COFINS, apurados no regime da não cumulatividade, sob o argumento de que as despesas geradoras de tais créditos estão vinculadas a receitas de exportação de serviços, nos termos do art. 6º, inciso II, §§ 2º e 3º da Lei nº 10.833/03.

O indeferimento do pedido de ressarcimento se deu pelo fato de que entendeu a Fiscalização que a Recorrente não comprovou que efetivamente prestou serviços ao exterior, não sendo possível, desse modo o ressarcimento de crédito.

É essa a lide posta.

Conforme relatado, as razões recursais resumem-se em 3 (três) aspectos essenciais, que passam a ser analisados.

## HOMOLOGAÇÃO TÁCITA / DECADÊNCIA

A Recorrente aduz ter ocorrido a "homologação tácita" do Pedido de Ressarcimento apresentado, uma vez que, estando o PIS e a COFINS sujeitos ao lançamento por homologação, é de 5 anos o prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Nacional, contados do fato gerador, "para analisar e, sendo o caso, questionar e glosar informações prestadas pelo contribuinte".

Equivoca-se, contudo, a Recorrente. Na hipótese dos autos não se está diante de Auto de Infração para a cobrança de valores apurados a título de PIS e COFINS, hipótese na qual estar-se-ia falando em prazo decadencial, seja nos termos do art. 150, §4º ou 173 do CTN.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento em sede do qual a Fiscalização está averiguando a existência ou não do crédito postulado pelo contribuinte. Assim, o prazo para a homologação tácita do ressarcimento / compensação, é contado da data da transmissão do pedido, nos termos do §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

(...)

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

---

Tal prazo foi devidamente respeitado pela Fiscalização, uma vez que as Declarações foram transmitidas no ano de 2007 e, em 2011, proferidos os despachos decisórios.

Por óbvio que, referindo-se o Pedido de Ressarcimento a fatos geradores ocorridos nos 5 anos anteriores à sua apresentação (prazo prescricional), todo este período está sujeito à verificação e validação pela Autoridade Administrativa. Se assim não o fosse, bastaria que o contribuinte transmitisse seus Pedidos de Ressarcimento sempre no último dia do prazo de 5 anos contados do "fato gerador" do crédito postulado de modo que a Fiscalização jamais pudesse averiguar a sua legitimidade. Seria uma situação irrazoável e, até mesmo, injusta.

Desse modo, absolutamente correto o posicionamento adotado pela DRJ:

*O caso em exame se refere ao Pedido de Ressarcimento nº 16763.96527.101007.1.5.096811, e às Declarações de Compensação nº 21125.81493.271207.1.3.098701 e 30479.11190.271207.1.7.095225, impertinente, portanto, a alegação de decadência. Poder-se-ia cogitar, porém, de homologação tácita quanto às Dcomp.*

*Mas esta não ocorreu, pois as Dcomp citadas foram transmitidas em 27/12/2007 (fls. 25 e 32), e a contribuinte fora cientificada em 27/12/2011, conforme AR à fl. 2725, antes do prazo de cinco anos concedido à Administração para apreciação das compensações declaradas, segundo dispõe o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96:*

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

*Assim, as compensações declaradas de que trata o presente processo administrativo não podem ser consideradas tacitamente homologadas. Ademais, não há falar de decadência do direito de verificar ou glosar o crédito declarado pela contribuinte.*

Pelo exposto, não merece acolhida o pleito da Recorrente nesse aspecto.

## **ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO NO LANÇAMENTO**

A Recorrente alega que o entendimento firmado no presente lançamento (reembolso de despesas) é contraditório ao entendimento que suportou o Auto de Infração nº 15521.000124/2005-04, que considerou a mesma receita percebida como prestação de serviços ao exterior, tributável pelo IRPJ. Afirma, assim, ter ocorrido alteração de critério jurídico e violação aos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da proteção à confiança.

Alega que "há muito recebe ingressos do exterior sendo que, até 2005, tratava tais ingressos como mero reembolso de despesas incorridas" em favor de empresas estrangeiras proprietárias das embarcações e que, portanto, "nem os ingressos nem as despesas efetuadas transitavam pelo resultado da Recorrente". Afirma que no ano de 2000 foi

---

fiscalizada relativamente ao ano calendário de 1997 e que nada foi questionado quanto a tal procedimento.

Já em 2005, teria ocorrido nova fiscalização (15521.000124/2005-04), quando concluiu-se que "*na verdade, a Recorrente prestava serviço as suas coligadas, devendo os ingressos recebidos destas transitarem pelo resultado da Recorrente*".

Às fls. 2804 e seguintes consta o Termo de Verificação Fiscal lavrado pela Autoridade competente nos autos do citado Auto de Infração nº 15521.000124/2005-04 (IRPJ / CSLL / PIS / COFINS). Pela sua leitura, depreende-se que o entendimento da Fiscalização não é contraditório.

Na autuação realizada em 2005 foi identificada uma simulação dos negócios jurídicos realizados, na medida em que, dos contratos firmados com a Petrobrás pela controlada e sua controladora, pode-se depreender que todo o serviço é prestado no Brasil, embora 90% da receita seja remetida ao exterior, como se parte desse serviço fosse advindo da empresa controladora.

A Fiscalização, naquela oportunidade, não afirma que os valores recebidos como recuperação de custos seria, em verdade, decorrente da prestação de serviços da controlada para a controladora. O que afirma é que, na medida em que a controladora reembolsa sua controlada pelo custeio dos serviços prestados no Brasil à Petrobrás, resta comprovado que não houve, efetivamente, prestação de serviços pela controladora (exterior), mas, exclusivamente, pela controlada (nacional) dentro do território nacional.

Ou seja, a prestação de serviços considerada naquela oportunidade foi da controlada para a Petrobras, e não da controlada para a controladora. Os valores contabilizados como recuperação de custos foram utilizados como base de cálculo para a incidência dos tributos devidos (e não o valor pago pela Petrobrás à controladora) em razão do fato desta parcela remetida ao exterior não ser passível de fiscalização no Brasil.

Veja-se a afirmação fiscal às. fls. 2828/2829:

Resta ainda ressaltar que os valores que ora são reconhecidos como receita representam um mínimo que se pode tributar, no Brasil, dada a extraterritorialidade, limitadora do poder de fiscalização. Isto é, se os pagamentos remetidos ao exterior pudesse ser objeto de auditoria pela Receita Federal, com o objetivo de se estabelecer exatamente a real remuneração dos serviços prestados pela controlada no Brasil, desprezando-se os efeitos artificiais dos contratos bipartidos (de afretamentos e de prestações de serviços), poderiam ser revelados maiores valores a serem tributados como resultado da empresa sediada no Brasil.

Assim, entendo que não há qualquer contradição entre as ações fiscais mencionadas, afastando as alegações recursais apresentadas.

## ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS NA EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Nesse tópico a Recorrente busca demonstrar a natureza das atividades por ela desempenhadas no sentido de demonstrar que, efetivamente, realiza a exportação de serviços. Esclarece que a empresa controladora, sediada no exterior, firma com a Petrobrás contrato de

---

afretamento marítimo. Tais embarcações afretadas necessitam de manutenção constante, consoante contrato firmado entre a controladora e a Petrobrás.

Assim, a Recorrente nada mais seria do que a empresa contratada para realizar tais serviços de manutenção (seja por conta própria, seja por terceirização), sendo esta, portanto, a origem da prestação de serviços aos exterior, que justifica o ingresso em sua contabilidade.

Nesse sentido, defende a isenção de tais receitas relativamente ao PIS e à COFINS, com o consequente direito ao resarcimento dos créditos vinculados, nos termos da Lei nº 10.833/03:

*Art. 6ºA COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:(Produção de efeito)*

(...)

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

A Recorrente, então, afirma que os dois únicos requisitos exigidos pela legislação para usufruir da não incidência da COFINS sobre a exportação de serviços foram devidamente cumpridos: **(i)** o pagamento foi recebido de pessoa domiciliada no exterior e **(ii)** houve o ingresso de divisas, comprovados pelos contratos de câmbio.

No caso, portanto, os contratos de câmbio apresentados destinam-se exclusivamente a comprovar o ingresso das dividas e não se prestam para definir a natureza da operação subjacente.

Não obstante, a Fiscalização afirma que não houve sequer operação de "prestação de serviços" entre a empresa controlada (nacional) e sua controladora (estrangeira), que a única prestação de serviços existentes é entre a empresa controlada e a Petrobrás. Ou seja, é uma afirmação advinda da desconsideração de um negócio jurídico anterior, qual seja a bipartição dos contratos de afretamento e prestação de serviços firmado entre Petrobrás, a controladora sediada no exterior e a controlada nacional.

A conclusão do acórdão recorrido é no seguinte sentido:

*Conclui-se, em consonância ao que esta Turma reiteradamente decidiu, em casos anteriores mencionados, ser devido PIS/Cofins sobre as receitas auferidas porque, ao contrário do afirmado pela manifestante, não se referem a serviços prestados à pessoa jurídica domiciliada no exterior, mas à Petrobrás no Brasil, não sendo isentas dos referidos tributos.*

Com efeito, entendo que para a solução da lide, não basta analisar tão somente o cumprimento dos requisitos impostos pela legislação da COFINS (recebimento do exterior com ingresso de divisas). Estes, de fato, estão presentes na hipótese. É necessário verificar todo o contexto do lançamento fiscal e não apenas uma "perna" da operação.

Nessa linha, tenho que a conclusão do feito depende essencialmente da verificação do negócio jurídico anterior:

(i) se válida a contratação da empresa estrangeira mediante a bipartição contratual, é legítima a subcontratação de empresa nacional para a prestação de serviços de manutenção nas embarcações localizadas em território nacional, com a consequente exportação de serviços nos termos em que definido pela legislação da COFINS.

(ii) se desconsiderada a contratação da empresa estrangeira, entendendo que, de fato, foi a empresa nacional contratada para a realização de todos os serviços, não há falar em exportação de serviços, já que a figura da empresa estrangeira deixa de existir no negócio jurídico real.

Como já mencionado, os elementos dos autos demonstram se tratar de uma operação complexa, firmada por meio de 2 (dois) contratos distintos: (i) locação de embarcações (afretamento) e (ii) prestação de serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover". Nada impede que os 2 (dois) contratos sejam firmados por pessoas jurídicas distintas, no caso, controlada (nacional) e controladora (estrangeira)

Na hipótese dos autos, o contrato de locação foi firmado com a empresa estrangeira e os valores correspondentes diretamente remetidos a esta. Já o contrato de prestação de serviços é firmado pela empresa nacional. Assim, do valor total pago pelos dois contratos, 90% é remetido ao exterior exclusivamente em razão do afretamento e, 10%, permanece no país pela prestação de serviços da empresa nacional, sendo normalmente tributado nessa condição.

Nesse sentido, afirma que a proporção 90% e 10% é fictícia, uma vez que o valor obtido exclusivamente a título de afretamento é irreal. Segundo a Fiscalização, se, de fato, 90% se destinasse exclusivamente ao afretamento e não aos serviços, seria mais vantajoso à Petrobrás comprar as embarcações e apenas contratar os serviços representados por 10% do valor global. Logo, seria simulada a operação que destina 90% do custo global ao exterior a título de afretamento e apenas 10% pela prestação de serviços por empresa nacional.

Nesse aspecto, insta esclarecer que legitimidade da bipartição da operação em dois contratos já foi objeto de diversas decisões deste CARF, inclusive desta Turma. Cito, a exemplo, o acórdão nº 3201-003.150, de relatoria do Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, acrescido de declaração de voto do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

A conclusão obtida naquela oportunidade é no sentido de não haver, *per si*, qualquer irregularidade na bipartição contratual, desde que obedecidos os parâmetros legais (art. 1º da Lei nº 9.481/1997) podendo, contudo, a Fiscalização, mediante lastro probatório, demonstrar que esta bipartição ocorreu de modo artificial.

E é nesse sentido que caminhou a Fiscalização, afirmando que "*a NOBLE DO BRASIL LTDA seria um braço no Brasil do Grupo NOBLE (ou seu escritório no exterior), do qual pertence NOBLE DRILLING NEDERLAND BV, sendo que o que de fato existiria seria um único contrato de prestação de serviços celebrado entre Grupo NOBLE e a PETROBRAS.*"

Os argumentos para caracterizar a artificialidade na bipartição são os seguintes:

(i) "*da análise da legislação e dos contratos juntados aos autos, não há como se concluir que havia a imposição de haver dois*

---

*contratos com empresas distintas, uma estrangeira e outra brasileira, ligadas ao mesmo grupo"*

**(ii)** "EM TODOS os contratos de prestação de serviços, firmados entre a PETROBRÁS com a NOBLE DO BRASIL LTDA, haviam cláusulas de interveniência e de vinculação com o contrato de afretamento, prevendo que a Contratada e a Interveniente (nesse caso, NOBLE DRILLING NEDERLAND BV) seriam solidariamente responsáveis pelo cumprimento do acordo. Nos contratos de Afretamento constam cláusulas de responsabilidade, colocando a NOBLE DO BRASIL como solidária de obrigações da NOBLE DRILLING NEDERLAND BV.

**(iii)** "em vários contratos o mesmo representante assina em nome da NOBLE DO BRASIL LTDA e da NOBLE DRILLING NEDERLAND BV."

**(iv)** "Depreende-se da leitura dos contratos que os de afretamento são remunerados da mesma forma que os contratos de prestação de serviços, embora as atividades possuam objetos e natureza completamente distintos. Esta sistemática de remuneração, fundada unicamente nas horas trabalhadas, fornece fortes razões para crer que o que se pretende remunerar é a prestação de serviço e não o afretamento que na prática comercial independe das horas efetivamente trabalhadas."

Em sua defesa, afirma a Recorrente que efetivamente presta serviços de manutenção das embarcações afretadas. Alega que, sendo obrigação da empresa estrangeira manter as embarcações em perfeitas condições de uso, esta contrata a Recorrente para prestar esses serviços de manutenção, a remunerando por isto. Ainda defende que os serviços de manutenção "exportados" foram prestados inclusive em embarcações diversas (não afretadas à Petrobrás) ou, ainda, em embarcações que sequer estavam afretadas no momento da prestação do serviço.

Não obstante, esta defesa não é capaz de infirmar qualquer uma das alegações da Fiscalização no sentido de realização de um negócio jurídico simulado, de que a bipartição dos contratos ocorreu de modo artificial, fraudulento, consoante fundamentos transcritos acima.

Não se nega ser, em tese, possível a configuração do negócio jurídico tal como delineado pela Recorrente: a contratação, pela empresa estrangeira, de uma empresa nacional para realizar a manutenção de suas embarcações, localizadas em território nacional. Todavia, cabia à Recorrente demonstrar a efetiva concretização dessa operação, ou, mais do que isso, a independência ou a autonomia de ambas as empresas, o que, como exposto, não se verificou.

Concluo, assim, que, inexistente prova em contrário produzida pelo contribuinte, mantém-se o entendimento fiscal, devidamente fundamentado, no sentido de ter se verificado, na hipótese dos autos, uma bipartição artificial para a caracterização de atividades distintas de afretamento e prestação de serviços, além de não ter sido comprovada a efetiva prestação de serviços entre a Recorrente e sua controladora estrangeira.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário