



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

**Processo n°** 15582.720087/2015-01  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-005.175 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de março de 2019  
**Matéria** PIS - COFINS  
**Recorrentes** TRANSOCEAN BRASIL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010

**NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. DO JULGAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

O fato de a decisão recorrida ter apreciado se a Recorrente preenchia ou não as condições para fazer jus à isenção do PIS e da COFINS nas exportações de serviços prevista nas Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 não se caracteriza como inovação, pois tal análise é necessária para o correto deslinde do mérito do caso.

**CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PERFURAÇÃO DE POÇOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO.**

Os valores pagos como contrapartida de serviços técnicos e administrativos pertinentes a um contrato global de perfuração de poços de petróleo executados no Brasil são materialmente tributáveis pela Cofins, nos termos do art. 1º da Lei 10.865/2004, independentemente do arcabouço formal adotado pelo contribuinte.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2009, 2010

**NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. DO JULGAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

O fato de a decisão recorrida ter apreciado se a Recorrente preenchia ou não as condições para fazer jus à isenção do PIS e da COFINS nas exportações de serviços prevista nas Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 não se caracteriza como inovação, pois tal análise é necessária para o correto deslinde do mérito do caso.

**CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PERFURAÇÃO DE POÇOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO.**

Os valores pagos como contrapartida de serviços técnicos e administrativos pertinentes a um contrato global de perfuração de poços de petróleo executados no Brasil são materialmente tributáveis pela Cofins, nos termos do art. 1º da Lei 10.865/2004, independentemente do arcabouço formal adotado pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e em negar provimento ao Recurso de Ofício. Acordam ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laercio Cruz Uliana Junior, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Redator designado.

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

## **Relatório**

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

*"Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados os autos de infração a seguir indicados:*

*Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 9.458/9.462, para ajuste da base de cálculo do IRPJ, ano-calendário de 2009.*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, fls. 9.463/9.467, para ajuste da base de cálculo da CSLL, ano-calendário de 2009.*

*Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 9.437/9.446, no valor total de R\$ 52.743.466,53, incluindo encargos legais.*

*Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, fls. 9.447/9.457, no valor total de R\$ 11.450.884,39, incluindo encargos legais.*

*Ao recepcionar inicialmente o processo, a DRJ/Belém proferiu despacho de saneamento, determinando que fosse efetuado o apartamento dos autos, originalmente constante no processo nº 15586.720194/2014-19 para este, o qual passou a controlar exclusivamente os lançamentos de PIS/Cofins, dado que não são decorrentes do lançamento de IRPJ (infrações distintas).*

*Desta forma, o conteúdo deste acórdão irá se reportar exclusivamente aos autos de infração de PIS/Cofins, que estão sob controle no presente processo.*

*De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 9.439, integrante do auto de infração da Cofins, foram apuradas as infrações descritas a seguir (idêntica infração foi apontada no auto de infração do PIS).*

*01 - Incidência Não-Cumulativa Padrão - Insuficiência de Recolhimento.*

*Subvenções para custeio/operação recebidas de pessoas jurídicas de direito privado não incluídas na base de cálculo do PIS e Cofins, conforme Termo de Constatação e de Encerramento do procedimento Fiscal, fls. 9.471/9.539, em anexo.*

*Merecem ser destacados os seguintes aspectos do relatório fiscal:*

*"A partir do ano-calendário 2006, após as seguidas autuações da RFB, a fiscalizada promoveu uma reclassificação contábil dos recursos advindos da controladora no exterior, renomeando-os de "reembolsos" para "receitas entre companhias ligadas" – contas código 373000.*

*Mediante tal classificação atribuiu aos recursos remetidos pela empresa estrangeira do Grupo TRANSOCEAN a natureza de isenção cabível às contribuições do PIS e da COFINS correspondentes às receitas de exportação de serviços com ingresso de divisas.*

*Neste novo contexto fabricado, verifica-se que não há mais necessidade de ocorrer prejuízos contábeis ou fiscais sucessivos, visto que a empresa atribui aos ingressos de divisas provenientes do exterior a natureza de exportação de serviços, excluindo-os da base de cálculo do PIS e COFINS.*

*Nesse sentido, a fiscalizada apresentou à fiscalização um contrato de prestação de serviços administrativos (fls. 5.193/5.204) firmado em 30/03/2006, retroativo a 01/01/2006, com a TRANSOCEAN UK LIMITED, empresa do Reino Unido, tendo como objeto a prestação de serviços de suporte para as atividades relacionadas aos contratos de afretamento firmados pela TRANSOCEAN UK no Brasil, ou mediante solicitação dela, prestar os serviços relativos a outros contratos do tipo similar com qualquer operador. Somente em setembro do mesmo ano foi incluído no objeto social da fiscalizada a atividade “prestação de serviços administrativos a empresas do mesmo grupo” (45ª alteração contratual – fls. 2115).*

*Segundo o referido contrato, a fiscalizada está “envolvida nas atividades de prestação de serviços administrativos e suporte em terra de perfuração no mar do Brasil” e que tais serviços serão necessários para o cumprimento dos contratos de afretamento do grupo TRANSOCEAN (Transocean Group, como grafado na tradução do contrato) vigentes no Brasil.*

*Seria obrigação da fiscalizada dar “consultoria e assistência pertinente a leis e alfândega locais que afetariam os contratos de afretamento, assistir na entrada e saída de funcionários e equipamentos no e do Brasil, assistir na resolução de quaisquer questões contestadas com qualquer Operador, assistir na obtenção, compra e importação de peças e equipamentos a serem usados nas embarcações de perfuração e, em geral, dar assistência de qualquer forma que possa ser necessária para permitir o cumprimento satisfatório dos contratos de afretamento (...)”.*

*No anexo A é apresentada uma lista dos serviços a serem prestados pela fiscalizada.*

*A fiscalizada apresentou as notas fiscais, as faturas comerciais (invoice) e os contratos de câmbio relativos às operações contabilizados a título de “Receitas entre Cias Ligadas”. (fls. 5205/5454) Da análise de tais documentos extrai-se que as invoices foram emitidas por “TRANSOCEAN BRAZIL LTDA” tendo por endereço: P.O. Box 2765 Houston Texas 77252-2765 e assinadas por funcionários da Divisão Sul-americana da empresa (South America Division). Ou seja, as invoices não foram emitidas pela fiscalizada mas, sim, pelo escritório da TRANSOCEAN LTD em Houston – EUA.*

*O destinatário da invoice é a TRANSOCEAN UK LIMITED também com endereço P.O. Box 2765 Houston Texas.*

*A descrição dos serviços nas invoices se limita a informar o nome da unidade de perfuração e que se referem a um contrato de gestão.*

*Já as nota fiscais correspondentes às invoices têm como tomador dos serviços a TRANSOCEAN UK LTDA e se refere a prestação de serviço de administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.*

*Por fim temos o contrato de câmbio que apresenta como pagador no exterior a TRANSOCEAN UK LIMITED – REINO UNIDO.*

*Como aqui demonstrado, os contratos de afretamento e de perfuração, apesar de formalmente e estrategicamente segregados, são de fato únicos e prestados pelo grupo TRANSOCEAN, por intermédio de suas subsidiárias no Brasil e no exterior. A razão da existência de mais este contrato de serviços de suporte para as atividades relacionadas a contratos de afretamento é buscar iludir a administração tributária simulando uma prestação de serviços entre empresas do grupo. Ora, nas cláusulas de “interveniência” existentes nos contratos de afretamento já está definido que a fiscalizada responde solidariamente por todas as obrigações decorrentes do contrato, portanto, é certo concluir que o contrato firmado entre as empresas do grupo é absolutamente desnecessário.*

*O negócio de perfuração de petróleo, de fato, conta com dois pólos, o contratante no Brasil e o grupo TRANSOCEAN, por intermédio de suas subsidiárias, no caso a TRANSOCEAN UK e a fiscalizada, responsáveis por prestar o serviço de perfuração com utilização da unidade. Tal serviço é prestado no Brasil e seus resultados também são aqui verificados. Assim, não há espaço para interpretar qualquer exportação de serviços alcançada pela isenção em relação a PIS e COFINS. Não há que se falar em exportação de serviços.*

*Mesmo que o contrato de serviços firmado entre as empresas do grupo seja formalmente válido, não seria cabível a aplicação dos arts. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 6º, II, da Lei nº 10.833/2003, que estabelecem que as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS não incidirão sobre prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas (redação dada pela Lei nº 10.865/2004).*

*Pela interpretação literal da legislação mencionada, fica claro que a intenção do legislador foi a de contemplar com a isenção do PIS e da COFINS todas as receitas auferidas decorrentes da prestação de serviços para o exterior, cujos valores representem efetivo ingresso de divisas, desde que o adquirente seja*

*pessoa (jurídica ou física), estabelecida em país estrangeiro, e se utilize de serviço fornecido ou prestado por pessoa (jurídica ou física) estabelecida no Brasil, pois esta condição está vinculada ao conceito de exportação.*

*Os citados dispositivos legais não fazem quaisquer restrições ao tipo de serviço exportado. As condições são que o respectivo pagamento represente efetivo ingresso de divisas ao País, e que o adquirente seja pessoa estrangeira.*

*Destarte, para que haja exportação, é condição essencial que a pessoa estrangeira não seja estabelecida no Brasil, sob pena de a operação não se traduzir em real ingresso de moeda no País.*

*Assim, é característica essencial que a destinatária seja pessoa estabelecida apenas e tão-somente em país estrangeiro. Ora, a suposta adquirente dos serviços constantes no “contrato de serviços de suporte para as atividades relacionadas a contratos de afretamento” é uma subsidiária da TRANSOCEAN LTD e esta atua no Brasil por intermédio da própria fiscalizada, sua controlada. Motivo pelo qual não ocorre a pretendida exportação.*

*Outrossim, os recursos relativos aos pagamentos efetuados pela PETROBRÁS à empresa estrangeira do Grupo TRANSOCEAN saíram do Brasil, parte deles em decorrência de desequilíbrio contratual, e ao retornarem para a fiscalizada caracterizam um REINGRESSO de divisas.*

*Os recursos advindos do exterior têm por finalidade equilibrar financeiramente a empresa brasileira do grupo, submetida a contratos econômica e financeiramente inviáveis a qualquer empresa, para que o resultado positivo dos contratos seja direcionado para o grupo TRANSOCEAN no exterior. A empresa estrangeira então remete verdadeira subvenção para custeio. Não cabe isenção. Não há ingresso de divisas, mas sim, retorno parcial das divisas, um reingresso.*

*Diante da desproporcionalidade dos valores remuneratórios constantes nos contratos de afretamento e de serviços, a fiscalizada necessita ser subvencionada mediante constantes aportes de recursos para cumprir as obrigações do Grupo TRANSOCEAN perante seus clientes.*

*De acordo com legislação tributária, as subvenções para custeio, bem como recuperações de custos, quando aportadas em espécie, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, consoante o disposto nos artigos 1º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, tendo como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total*

*das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.*

*Tais recursos propuseram-se a subvencionar a continuidade de operação da fiscalizada, para que fosse possível ser perpetuada a evasão fiscal praticada. O caráter tributável dos valores utilizados com esta finalidade se submete ao alcance dos textos legais a seguir.*

*(...) Dessa forma, o não oferecimento dos recursos remetidos do exterior pela empresa estrangeira do Grupo TRANSOCEAN para fins de apuração do PIS e COFINS, enseja lavratura de Auto de Infração, visto que tais valores foram remetidos com a finalidade de fazer face ao conjunto de custos/despesas necessários à consecução das suas obrigações, que há vários anos consecutivos são maiores que as receitas auferidas, ou seja, possuem natureza de subvenções para custeio ou operação, enquadrando-se no disposto no art. 392 do Decreto nº 3.000/99, e não como “prestação de serviços a domiciliado no exterior, com ingresso de divisas”. Não há como os valores remetidos do exterior deixarem de integrar as bases de cálculo do PIS/COFINS, sob o argumento de que se tratam de receitas de prestação de serviços ao exterior, com ingresso de divisas.*

*Os valores remetidos do exterior classificados indevidamente pela fiscalizada como receita de exportação de serviços estão discriminados nas planilhas de apuração de PIS e Cofins (fls. 6392) apresentadas pela fiscalizada no curso deste procedimento fiscal, bem como informadas nos demonstrativos de Apuração dessas contribuições (DACON – fls. 9149/9166). As notas fiscais relativas a tais serviços constam às fls. 6393/6982, ver também demonstrativos de fls. 4062 e 6984.*

*O Enquadramento Legal encontra-se indicado às fls. 9.440/9.441 (Cofins) e fls. 9.450/9.451 (PIS/Pasep).*

*A pessoa jurídica autuada tomou ciência do lançamento em 19/05/2014, conforme aviso de recebimento às fls. 9.544, tendo apresentado impugnações em 18/06/2014, (fls. 9.668/9.747 – PIS/Pasep; e fls. 10.269/10.347 – Cofins), contrapondo-se aos lançamentos com base nos argumentos a seguir sintetizados.*

### ***Impugnações aos lançamentos da Cofins e do PIS/Pasep***

#### ***Dos Fatos***

*Trata-se de autuação fiscal exigindo valores à título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), sob a alegação de ter a Impugnante supostamente deixado de incluir na base de cálculo da Contribuição, recursos recebidos do exterior à título de "receitas de empresas coligadas" e que foram oferecidas à tributação sob a rubrica de receita de exportação*

*de serviços, amparada por contrato de Prestação Serviços de Administração e suporte às atividades de afretamento de embarcações.*

*No entender do autuante, os serviços administrativos que geraram estas receitas teriam sido prestados no Brasil e seus resultados também seriam aqui verificados, por serem - supostamente - inerentes à prestação de serviços de perfuração no País à sua cliente Petróleo Brasileiro S/A ("Petrobrás") e, portanto, não corresponderiam ao de suporte às atividades de afretamento de embarcações pertencentes à empresa estrangeira sediada no exterior.*

*Para uma melhor compreensão, a defesa faz uma contextualização da forma como os serviços de perfuração marítima de poços de petróleo e de gás natural, previstos na Cláusula 2ª de seu Contrato Social, são prestados pela Impugnante no País, diferenciando-os dos serviços de administração do afretamento das embarcações, firmado entre a Impugnante e as empresas estrangeiras.*

*Nesse sentido, destacam-se os seguintes aspectos narrados pela impugnante.*

*- Conforme se verifica do seu Contrato Social, a Impugnante é empresa que se dedica, entre outras atividades, à prestação de serviços correlatos à indústria do petróleo e gás, tais como perfuração, complementação e "workover".*

*- Na realização de suas atividades sociais, a Impugnante é contratada por concessionárias de direitos de exploração e produção de jazidas de petróleo e gás localizadas no País, para o cumprimento dos programas de perfuração desenvolvidos pelas concessionárias em decorrência da concessão para exploração e/ou produção de petróleo e gás natural em campos específicos outorgados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP).*

*- Por se tratar de operações extremamente complexas e específicas, as concessionárias contratam diversos fornecedores de equipamentos, materiais e serviços para a realização das referidas operações, dentre os quais se inclui a Impugnante no que tange aos serviços de perfurações, complementação e "workover". - Como as atividades são realizadas offshore, em águas jurisdicionais brasileiras, os serviços prestados pela Impugnante a seus clientes são invariavelmente executados a bordo de plataformas/navios-sonda ("embarcações") de propriedade de terceiros domiciliados no exterior, pertencentes ou não ao grupo econômico da Impugnante.*

*- Estas embarcações são afretadas diretamente pelas concessionárias de direitos de exploração e produção de jazidas de petróleo e gás, a exemplo da Petrobrás, através de contratos de afretamento celebrados diretamente com empresas.*

- *Em paralelo, tais concessionárias contratam empresas domiciliadas no País para a realização de serviços de perfurações, completação e "workover", realizados por empresas prestadoras de serviços - em geral, não proprietária de embarcações – em geral não são proprietárias das embarcações – que seguem as premissas e orientações previstas no programa de perfuração definido pela própria concessionária.*

- *Como se vê, o modelo de contratação adotado pelas concessionárias no País é o da contratação bipartida, que consiste na celebração de dois contratos - negócios jurídicos distintos -, com pessoas jurídicas distintas, cada qual responsável por acobertar diferentes obrigações, como de rigor.*

- *No caso da Petrobrás, as contratações são realizadas através de processo licitatório público exaustivamente regulado, submetido a Concorrência Internacional ou Carta Convite, com regras rígidas e próprias previstas em legislação de regência (Lei nº 8.666/93 e Decreto nº 2.745/98), o que, por si só, já afasta qualquer possibilidade de ingerência das empresas participantes do certame sobre os seus termos e condições, mormente sobre a estrutura já pré-concebida dos contratos de serviço e de afretamento.*

- *A previsão de duas contratações distintas - uma para o afretamento e outra para a prestação de serviços de perfuração - encontra-se, inclusive, expressamente prevista tanto nos editais das Concorrências Públicas, quanto no próprio Convite Internacional, conforme cláusulas 1.6 e 1.1 (doc. 03).*

- *Como se não bastasse a previsão de duas contratações distintas no texto dos editais e dos Convites Internacionais, note-se que a legislação do REPETRO prevê, ainda, como requisito para que as embarcações possam ser importadas sob Regime de Admissão Temporária - com suspensão total dos tributos federais -, que as concessionárias contratem diretamente o afretamento com as proprietárias domiciliadas no exterior, ex vi o já citado artigo 14 da Instrução Normativa nº 844/08.*

- *No caso em tela, durante o período autuado, a Petrobrás, concessionária contratante dos serviços de perfuração da Impugnante, celebrou contratos de afretamento com a empresa estrangeira Transocean UK Limited ("TUKL") (tal como destaca o autuante), para o fornecimento das embarcações necessárias ao desenvolvimento de suas operações.*

- *Em paralelo, a Petrobrás contratou a Impugnante, para a realização de serviços de perfurações, completação e "workover", a bordo das embarcações por ela afretadas e de acordo com seu próprio programa de perfuração, conforme contratos de prestação de serviço em anexo (tal como destaca o autuante).*

- *Na execução dos serviços de perfurações, completação e "workover", a Impugnante incorre em despesas inerentes à sua própria atividade de perfuração e que são, naturalmente,*

*apropriadas como despesas suas, não tendo estas despesas sido objeto da autuação ora combatida.*

*- No entanto, nos termos do §4º do artigo 5º da IN RFB n° 844/08 - aplicável à época dos fatos geradores -, a Impugnante foi designada para promover a importação das embarcações acima referidas, bem como das partes, peças, ferramentas e equipamentos destinados à sua manutenção, reparo e operação no País.*

*- A possibilidade de importação não apenas das embarcações afretadas das empresas estrangeiras pelas concessionárias locais, bem como das partes, peças e equipamentos necessários ao perfeito funcionamento e à manutenção das referidas unidades decorre, como visto, de expressa previsão da legislação do REPETRO (Decreto n° 4.543/2002, IN RFB n°s 844/08 e 1.415/13), que autoriza a empresa prestadora dos serviços designada - in casu, a Impugnante, a habilitar-se ao REPETRO para que, amparada por Atos Declaratórios Executivos - ADEs, possa "promover a importação dos bens que sejam objeto de afretamento, (...) desde que vinculados à execução de contrato de prestação de serviços celebrado entre elas", tal qual é o caso dos autos, diga-se.*

*- Ao assumir o papel de importadora das embarcações, partes, peças e equipamentos, conforme designação para fins de REPETRO, as empresas estrangeiras afretadoras contratadas pelas concessionárias locais, por estarem domiciliadas no exterior, contratam, em paralelo, os serviços administrativos da impugnante para o perfeito cumprimento do afretamento no País, de forma a entregar e manter, durante todo o período do afretamento, as embarcações em condições de uso e operação às concessionárias locais.*

*- Isto porque em razão da urgência e do dinamismo próprios da atividade de afretamento e, tendo em vista que as empresas afretadoras são domiciliadas no exterior sem representantes no Brasil, a contratação de empresa residente no País para suporte administrativo nas atividades de afretamento é condição necessária para a perfeita execução do afretamento, evitando a interrupção e o comprometimento da navegabilidade e segurança das embarcações.*

*- Com efeito, a aquisição de partes e peças destinadas ao funcionamento e à manutenção das embarcações durante o prazo dos contratos de afretamento, bem como as demais despesas ordinárias ou extraordinárias necessárias ao funcionamento e manutenção do bem objeto do afretamento, são inequivocamente de interesse das afretadoras estrangeiras.*

*- Tais despesas, no entanto, não se confundem com as despesas incorridas pela Impugnante para a execução dos contratos de prestação de serviços celebrados com a Petrobrás e que, por sua natureza, guardam relação com as atividades de perfuração, tais como os custos e despesas relacionados à*

*tripulação de perfuração e aos consumíveis utilizados na prestação de serviços que não sejam adquiridos diretamente pelas concessionárias (e.g. brocas, lamas e fluidos de perfuração, etc - Dessa maneira, além dos serviços de perfuração prestados à Petrobrás, a Impugnante presta à afretadora estrangeira, para suporte administrativo na operação de afretamento no País, diversos serviços administrativos, que inclui o auxílio na obtenção das licenças necessárias juntos às autoridades marítimas para a embarcação operar no País, no desembarço aduaneiro da embarcação, bem como de suas partes e peças de reposição, na armazenagem destas partes e peças no País, na acomodação de funcionários da empresa estrangeira, no auxílio na identificação de fornecedores de serviços e materiais estritamente relacionados à manutenção da condição de navegabilidade e segurança da embarcação, dentre outros.*

*- Apenas à título de exemplo das contratações incorridas no País, estranhas à atividade de perfuração da Impugnante - eis que se tratam de demandas relativas ao afretamento das embarcações - a Impugnante pode citar a contratação de terceiros para a execução dos serviços de (i) mecânica e reparo de motores; (ii) serviços de análise de ancoragem das embarcações; (iii) reparo e calibração de equipamentos a bordo das unidades; (iv) assistência técnica; (v) locação de andaimes para reparos a bordo; (vi) troca de válvulas; (vii) locação de mão-de-obra para serviços de soldagem a bordo das unidades; (viii) manutenção e segurança da embarcação, como defensas, instalação de painéis de detecção de incêndio -, todos necessários ao funcionamento, manutenção e reparo das embarcações sob contratos de afretamento, tal como consta do Contrato firmado com a afretadora no exterior com a Petrobrás. E de se notar que todos os serviços acima foram efetivamente prestados por terceiros e em prol das embarcações destacadas no Relatório de Fiscalização, como fazem prova as respectivas notas fiscais ora acostadas (doc. 04).*

*- Estes serviços administrativos de gerenciamento das embarcações no País são amparados por um terceiro contrato, o de Prestação de Serviços Administrativos (doc 5), firmado apenas entre a Impugnante e a proprietária estrangeira das embarcações, cujo escopo contratual não se confunde com os contratos firmados com a Petrobrás, cujos objetos distintos são delineados em editais e Convites internacionais.*

*- Nos termos do referido contrato firmado, a Impugnante cobra da afretadora-estrangeira um valor fixo (taxa) para o gerenciamento de cada embarcação administrada, sendo este valor faturado diretamente à empresa estrangeira conforme se comprova pelas notas fiscais de serviços (doc. 6).*

- De fato, ao prestar serviços administrativos para o funcionamento e manutenção da embarcação, a Impugnante não está a serviço da Petrobrás, mas sim a serviço das afretadoras estrangeiras, cujos considerandos do Contrato de Serviços Administrativos bem esclarecem o propósito da referida avenca (doc. 6).

- É válido lembrar que a remuneração decorrente deste contrato firmado entre a Impugnante no País e a empresa estrangeira proprietária das embarcações, não guarda qualquer relação com àquele decorrente da prestação de serviços de perfuração firmado pela Impugnante com a Petrobrás e sim com aqueles serviços estabelecidos no Anexo "A" do Contrato de Prestação de Serviços Administrativos (doc. 5).

- É válido mencionar que a remuneração pelos serviços de administração prestados é paga pelas empresas estrangeiras através de remessas periódicas acobertadas por contratos de câmbio devidamente registrados e aprovados pelo Banco Central do Brasil, ora colacionados à título ilustrativo (doc. 6).

- Dessa maneira, por se tratar remuneração inerentes a serviços administrativos prestados à empresa sediada no exterior, os valores dele decorrentes são lançados pela Impugnante como Receitas de Exportação de Serviços, sendo devidamente oferecidas à tributação, tal como fazem prova as anexas Declarações fiscais (docs. 07) e as notas fiscais de serviços com destaque do ISS (doc. 06). A defesa apresenta ilustração sobre a estrutura operacional/contratual e organograma sobre o cerne da disputa.

- Não há qualquer relação entre os valores recebidos das afretadoras estrangeiras pelos serviços de administração prestados pela Impugnante, e aqueles recebidos da Petrobrás pela prestação de serviços de perfuração no País; muito menos entre os valores remetidos pela Petrobrás à título de afretamento à proprietária das embarcações domiciliada exterior, que justifique o grave entendimento do autuante de que os valores recebidos pelos Serviços Administrativos prestados à TUKL (afretadora estrangeira) seriam, na verdade, reingresso de receitas decorrentes da prestação de serviços no País da Impugnante à Petrobrás e, portanto, sujeitos à tributação.

- Diga-se desde logo que não poderia o autuante desconsiderar a estanqueidade dos referidos Contratos e a licitude nas contratações, entendendo que os valores recebidos em decorrência das atividades de gerenciamento e administração previstos nos Contratos de Serviços de Administração, seriam, na verdade, receitas operacionais da Impugnante decorrentes das atividades de prestação de serviços à Petrobrás - amparadas por Contrato diverso -, sem que o autuante houvesse comprovado a ocorrência de dolo, fraude, simulação ou abuso de forma ou de direito por parte da Impugnante.

- *Apenas com a comprovação do dolo, fraude, simulação ou abuso de forma ou de direito é que poderia o autuante desconsiderar a lisura da estrutura operacional/contratual existente em diferentes Contratos, para proceder com a desconsideração dos negócios jurídicos validamente realizados (i) entre a Impugnante e a Petrobrás; (ii) entre a Impugnante e a empresa estrangeira e (iii) entre a empresa estrangeira e a Petrobrás.*

- *Em reforço ao acima exposto, válido lembrar que essas avenças, em especial aquelas firmadas com a Petrobrás, foram fruto de Concorrências Internacionais em que, tanto as afretadoras-estrangeiras, quanto a Impugnante, na qualidade de prestadora de serviços, sagraram-se vencedoras cabendo à cada tipo de Contrato, condições e obrigações específicas previstas nos editais e nos Convites Internacionais que, decerto, não se confundem.*

- *Enfim, constata-se que o lançamento em questão, além de desrespeitar por completo os comandos normativos autorizadores da desconsideração dos atos jurídicos praticados pelas empresas e a própria personalidade jurídica da Impugnante, enquadrando todos os contratos como se um só fossem, baseou-se o autuante em mera aposição para confundir as diferentes atividades e obrigações previstas em cada uma dessas contratações.*

- *Não bastasse a equivocada premissa utilizada pelo autuante de inadvertidamente considerar sob o escopo de um único contrato de serviços de perfuração no País as diferentes obrigações assumidas pela Impugnante (administração de embarcações e prestação de serviços), ainda assim a exigência do PIS não se sustenta, pois, restará demonstrado tratar-se o serviço de administração de embarcações uma efetiva exportação de serviços, isenta, portanto, da referida Contribuição.*

#### *A legalidade de se Planejar Tributariamente*

*Antes de adentrar nas razões preliminares de sua defesa, a Impugnante tece algumas considerações acerca da licitude de se planejar, inclusive, tributariamente negócios jurídicos. Nesse sentido, destacam-se as seguintes questões levantadas pela impugnante.*

- *Dentre estas garantias constitucionais aplicáveis ao contribuinte empresário, destacam-se a livre iniciativa e a autonomia privada, que de forma conjugada, permitem aos particulares exercerem suas vontades individuais e firmar acordos de vontade conforme os seus interesses no campo do Direito Privado, desde que submetidos ao princípio da legalidade, também previsto no texto constitucional.*

- *No Direito Tributário, cujo campo também atinge as relações e atos de vontade exercidos pelos indivíduos em decorrência da autonomia privada da vontade, vige o princípio da tipicidade,*

*onde os comportamentos não proibidos podem ser exercidos, desde que permaneçam dentro da licitude esperada.*

*- Deste permissivo surge a possibilidade que é dada ao contribuinte - por ausência de vedação legal - de estruturar seus negócios, seu modo de vida e seus costumes, de forma que, dentro da licitude do ordenamento Pátrio, opte por trilhar o caminho que lhe seja menos oneroso para atingir o objeto social de sua atividade.*

*- Não pode o legislador impor ao contribuinte que este se submeta sempre a seguir a estrutura, o caminho, que implique em maior carga tributária. A Lei das Sociedades Anônimas, inclusive, traz comando normativo que impõe aos administradores das sociedades a busca pela menor onerosidade (art. 153).*

*- Também utilizando-se como exemplo a indústria de petróleo e gás, da qual a Impugnante faz parte, a legislação do REPETRO permite a importação de bens principais (embarcações) e acessórios (partes e peças) através de Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária, com suspensão total dos tributos federais incidentes, justamente como forma de evitar que o contribuinte-importador tenha que nacionalizá-los para utilizá-los nas operações contratadas.*

*- A licitude de se planejar e organizar a vida empresarial de modo a se optar pela direção menos onerosa, decerto que encontra balizadores no próprio campo do Direito Tributário - Com efeito, não basta que o indivíduo tenha planejado seus negócios para exercer a sua atividade de modo menos onerosa e dentro da legalidade e da licitude. E também imprescindível que o faça antes de esbarrar no "fato definido em Lei como necessário e suficiente ao nascimento da obrigação tributária". Somente então, estar-se-á diante de legítimo Planejamento Fiscal lícito, amplamente aceito pelo ordenamento.*

*- Reforçando seus argumentos, a defesa faz transcrições sobre o entendimento de Cândido Henrique de Campos e Ricardo Mariz de Oliveira.*

*- A jurisprudência administrativa vem reconhecendo a licitude do planejamento tributário, quando presente a legitimidade e coerência entre o negócio praticado e o desejo externado.*

*- Contudo, como saber se o planejamento que se pretende empreender encontra-se dentro do campo da licitude? Marco Aurélio Greco traz em sua obra Planejamento Tributário, um certo modelo funcional, capaz de responder à este questionamento. Segundo o Professor:*

*"As manifestações de vontade não existem isoladas no tempo e no espaço. Surgem em função de uma situação que as antecede e busca-se com elas obter determinado resultado.*

*Assim, o relevante em determinada operação (além do atendimento à legalidade e da inocorrência de patologias) é a justificação que se encontra em seu contexto (...)"*

*- Com isso, sugere que a validade do planejamento tributário seja testada através das seguintes constatações:*

- a existência de motivo e finalidade não predominantemente tributários;*
- a congruência da manifestação da vontade (e do perfil do negócio) em relação ao motivo e à finalidade; e*
- a função - dentro do empreendimento econômico - a que se destina a operação.*

*- Dessa maneira, para a constatação da validade do planejamento tributário por parte do Fisco, o essencial não é analisar a simples existência de menor carga tributária, como efeito de determinado negócio jurídico, mas sim examinar a justificação da conduta que teve aquele efeito tributário.*

*- No caso em apreço, como se verá adiante, ainda que fosse imputado à Impugnante eventual planejamento tributário em seus negócios, o que de fato não aconteceu, todas as questões acima são facilmente respondidas com base nos próprios contratos analisados pela fiscalização e com base em dispositivos expressos da legislação de regência.*

*A Validade do Contrato Firmado pela Impugnante com a Petrobrás e a Ausência de Solidariedade entre os Contratos de Prestação de Serviços de Perfuração e Afretamento*

*Nesse tópico da impugnação, a defesa analisa a validade dos contratos de afretamento e de prestação de serviços de perfuração firmados.*

*Considera que o autuante se utilizou da autorização - excepcionalíssima -comedida - pela legislação de regência, para desconsiderar a estanqueidade dos contratos firmados com a Petrobrás para a prestação de serviços de perfuração e afretamento, utilizando-se da premissa para desconsiderar os demais negócios jurídicos firmados pela Impugnante. Entende que o autuante olvidou-se de analisar detidamente as cláusulas e condições dos contratos antes de concluir de forma açodada sua grave acusação.*

*Nesse sentido, argumenta:*

*- Primeiramente, deveria o autuante observar se tratar de contratos decorrentes de licitação pública do tipo Concorrência Internacional e Carta Convite, cujos termos e condições postos pela administração aos interessados, não podem ser alterados pelas partes interessadas.*

*- No que concerne ao propósito comercial de se firmar dois contratos (afretamento e de serviços de perfuração), em vez de*

*celebrar um único com cliente brasileiro, bastaria a simples análise detida das cláusulas e condições constantes tanto nos editais das Concorrências Públicas, quanto no próprio Convite Internacional, para perceber que uma das principais condições da proposta é a obrigatoriedade de duas contratações distintas - uma para o afretamento e outra para a prestação de serviços de perfuração a bordo das unidades afretadas (vide cláusulas .6 e 1.1 - doc. 03).*

*- De fato, ao promover o afretamento da embarcação através de contrato firmado com empresa estrangeira, a legislação do REPETRO autoriza, nos termos do artigo 14 da IN RFB 844/0 - aplicável à época - que a importação seja realizada sob Regime de Admissão Temporária, com suspensão total dos tributos federais incidentes.*

*- Trata-se, portanto, de imposição da própria administração indireta, na medida em que lhe é lícito planejar a forma menos onerosa da contratação o que, por si, só, esvazia a equivocada premissa de artificialidade dos contratos que partiu o autuante para desconsiderar tais contratações, mormente quando a própria legislação do REPETRO prevê a simultaneidade/bipartição dos contratos (serviços e afretamento).*

*O segundo ponto atacado pela defesa diz respeito à divisão da remuneração pelos serviços de afretamento e de prestação de serviços de perfuração, que, de acordo com a fiscalização, teria sido criada artificialmente pela Impugnante, com um evidente desequilíbrio contratual.*

*Destaca, nesse ponto, o que dispõe a própria cláusula 1.6 do edital público de Concorrência Internacional, que estabeleceu um percentual de 90% para o contrato de afretamento, e 10% para o de prestação de serviços.*

*Ressalta que, em situação bastante similar à presente, o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de se pronunciar, ocasião em que, com máximo acerto e segurança, decidiu que não se pode insinuar que a empresa, ao assinar contrato de prestação de serviços cuja licitante fixou em 10% o valor para a prestação de serviços e 90% para o afretamento, estava praticando ato com finalidade de lesar o fisco.*

*Acrescenta:*

*- É válido mencionar o quão equivocada é a premissa que partiu o autuante que em alguns contratos firmados com a Petrobrás e elencados no relatório de fiscalização, a proporção da remuneração entre o afretamento e a prestação de serviços é de 60%-40%, não demonstrando assim, nenhuma suposta disparidade - embora previstas por editais - capaz de indiciar qualquer intenção da Impugnante em prejudicar o erário.*

- Adite-se, ainda, o fato de que em relação ao período autuado, a Impugnante obteve lucro de aproximadamente R\$ 40 milhões de Reais no ano de 2010, demonstrando, mais uma vez, a inexistência de qualquer relação de prejudicialidade entre a contratação e os seus negócios.

- Com efeito, tratando-se de concorrências públicas, certo é que para a impugnante, na qualidade de prestadora de serviços de perfuração, não há campo para negociações em relação às condições e aos preços impostos pela concessionária em seus certames, não lhe cabendo alternativa, senão aceitá-los, caso queira sagrar-se vencedora.

- Portanto, uma vez caracterizada a impossibilidade de ingerência da Impugnante não apenas sobre o desmembramento das atividades de perfuração e afretamento, como também sobre os valores e percentuais entre eles estipulados, eis que pré-estabelecidos em edital pela própria concessionária, resta mais do que comprovada a validade dos contratos firmados e mais; a ausência de qualquer intenção dolosa por parte da Impugnante em - segundo as infundadas alegações do autuante - alterar de forma artificial os contratos como meio de tornar deficitária sua atividade no País.

- A jurisprudência administrativa reconhece a validade do desmembramento de contratos entre empresas, como forma de planejamento válido.

A terceira questão abordada nesse item da impugnação diz respeito à acusação do autuante de que haveria solidariedade entre os contratos de Serviço e de Afretamento e que se confundiriam e que seriam praticamente idênticos, confundindo-se entre si.

Argumenta:

- Ao que parece, o autuante desconhece a figura dos "contratos mistos ou coligados. Nesse aspecto, colha-se novamente o que ensina a doutrina civilista:

*"O contrato misto resulta da combinação de elementos de diferentes contratos, formando nova espécie contratual não esquematizada em lei. (...) Nos contratos coligados, não surge a unidade em uma única figura. Eles simplesmente se formam da união de outras espécies, mas permanecendo estas autônomas quanto aos seus efeitos. Falta-lhe unidade intrínseca, mas transparece uma dependência recíproca, às vezes imposta pela lei, configurando-se, então, como necessária, o que se verifica no transporte aéreo e no seguro de passageiros. Outras formas existem nas quais a dependência é determinada pela vontade das partes." (Contratos, Arnaldo Rizzardo, 2001, pag. 61/62 -grifamos)*

- O E. Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar e de reconhecer a existência e plena validade de contratos coligados.

- Portanto, ainda que se entendesse, do que se cogita apenas para argumentar, que o Contrato de Serviço firmados pela Impugnante e o Contrato de Afretamento se confundiriam entre si, ainda assim não haveria qualquer vedação legal nesse aspecto, tal como insinua o autuante, sabidamente desconhecedor dos contratos mistos.

- Em reforço da validade da bipartição dos contratos (Serviço e Afretamento), cite-se que a Instrução Normativa nº 844/08, então vigente à época dos fatos geradores autuados, previa expressamente a "execução simultânea" do contrato de afretamento com um contrato de serviço.

Finalizando esse tópico, a impugnante analisa se de acordo com o modelo funcional criado por Marco Aurélio Greco, para validar o planejamento tributário realizado pelo contribuinte, o contrato de serviços de perfuração firmado entre a Impugnante e a Petrobrás seria válido. A resposta é sim, com base nas seguintes constatações:

- Qual o motivo e finalidade não predominantemente tributários; R: A Impugnante não possui embarcação, portanto, não pode e mesmo não se encontra habilitada a participara de certame público para o afretamento de embarcações. Daí a Impugnante não ser a afretadora da embarcação. Na medida em que a Impugnante possui reconhecido expertise nos serviços de perfuração de poços de petróleo e gás, participou e sagrou-se vencedora do certame nesse particular. Válido dizer que a legislação do REPETRO prevê e reconhece a coexistência do contrato de serviços com empresa local e do afretamento com empresa estrangeira, o que acaba por corroborar o motivo da estrutura em questão.
- Qual a congruência da manifestação da vontade (e do perfil do negócio) em relação ao motivo e à finalidade; e R: A manifestação de vontade firmada pela Impugnante reflete ^ fielmente sua participação em toda a estrutura comentada na presente defesa. Firmou contrato de serviços com a Petrobrás para a perfuração de poços de petróleo e gás no País e firmou com a empresa estrangeira contrato para auxílio administrativo à referida empresa em suas necessidades domésticas para o bom e perfeito atendimento do afretamento pela empresa estrangeira.
- Qual a função - dentro do empreendimento econômico - a que se destina a operação. R: Por se tratar de empresa que tem como objeto a prestação de serviços

*de perfuração de poços de petróleo e gás, certo que as avenças firmadas pela Impugnante convergem para o seu propósito empresarial.*

*Restando, portanto, demonstrada a validade e legalidade dos contratos firmados pela Impugnante com a Petrobrás, tem-se como demonstrado o equívoco na premissa que partiu o autuante para desnaturar os demais negócios jurídicos firmados pela Impugnante.*

#### *PRELIMINARMENTE*

*A Nulidade por Vício de Motivação - A ausência da comprovação de dolo, fraude, (dis)simulação ou abuso de forma ou de direito por parte da Impugnante para se desconsiderar a Personalidade Jurídica da Impugnante e os atos jurídicos praticados.*

*Faltando qualquer um desses elementos, o ato administrativo padece de vício de ilegalidade, pois, inexistindo autorização legal, o ato terá sido praticado sem fundamento e inexistindo o motivo de fato, o ato terá sido praticado em hipótese que a própria lei não autorizava.*

*No presente caso, alega que o ato administrativo consubstanciado no auto de infração impugnado, carece de validade por ausência do motivo de fato.*

*A Ausência de Prova do Fato tido como Ilegal para Autorizar a Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Atos validamente praticados pela Impugnante - A Inexistência da grave acusação de Evasão Fiscal.*

*No que concerne à acusação fiscal de que o contribuinte deixou de incluir na base de cálculo da Contribuição recursos recebidos do exterior à título de "Receitas de empresas coligadas, no lugar de receita de exportação de serviços, a defesa apresenta, em síntese, os seguintes argumentos.*

*- Tanto os serviços de perfuração prestados à Petrobrás, quanto os serviços administrativos de gerenciamento das embarcações no País prestados pela Impugnante à afretadora estrangeira, são amparados por contratos próprios e válidos, este último firmado apenas entre a Impugnante e a proprietária estrangeira das embarcações, cujo escopo contratual não se confunde com os contratos firmados com a Petrobrás, cujos termos e condições são previamente delineados em editais e nos Convites Internacionais.*

*- Em que pese existirem duas relações jurídicas distintas, com obrigações autônomas e inconfundíveis, o autuante desconsiderou a estanqueidade jurídica dos referidos Contratos, entendendo - pela fantasiosa tese, diga-se - que os valores recebidos pela Impugnante da empresa estrangeira, pela administração embarcações por ela afretadas à Petrobrás, também corresponderiam à uma parcela da remuneração dos*

*serviços de perfuração prestados no País pela Impugnante à concessionária, e que, através do referido Contrato de administração, estariam retornando à ora Impugnante na forma de remuneração decorrente da exportação de serviços, isenta de tributação pelas contribuições Cofins e PIS.*

*- O autuante se ampara na presunção de que embora previstos em ato jurídico próprio, celebrado entre a Impugnante e a afretadora das embarcações no exterior, o pagamento dos valores à título de taxa de administração das embarcações corresponderia, em realidade, à uma parcela da obrigação assumida pela Impugnante junto à Petrobrás. A fiscalização tenta, ainda, justificar em seu relato que tanto a afretadora estrangeira, quanto a Impugnante partilhariam da mesma receita operacional. Estas receitas decorreriam, veja só, dos serviços de perfuração realizados no País, embora ambas fossem responsáveis por obrigações absolutamente distintas firmadas com a Petrobrás e previamente elencadas e individualizadas nos editais e nos Convites Internacionais.*

*- Olvidou-se o autuante de analisar que embora a empresa afretadora pertença ao mesmo grupo econômico da Impugnante, trata-se de pessoa jurídica domiciliada no exterior, com contratos, obrigações, receitas e contabilidade próprias e distintas da Impugnante.*

*- É certo ainda que o simples fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico não é, per si, capaz de desencadear uma suposta conduta elisiva por parte da Impugnante. A defesa faz uma breve análise sobre os princípios da legalidade, da verdade material e da motivação, para concluir que todo ato administrativo, para ser válido, deve apoiar-se numa dupla demonstração: (i) da existência de lei autorizadora da sua emanção, o denominado motivo legal, e (ii) da verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento daquele ato, o denominado motivo de fato.*

*Faltando qualquer um desses elementos, o ato administrativo padece de vício de ilegalidade, pois, inexistindo autorização legal, o ato terá sido praticado sem fundamento e inexistindo o motivo de fato, o ato terá sido praticado em hipótese que a própria lei não autorizava.*

*No presente caso, alega que o ato administrativo consubstanciado no auto de infração impugnado, carece de validade por ausência do motivo de fato.*

*A Ausência de Prova do Fato tido como Ilegal para Autorizar a Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Atos validamente praticados pela Impugnante - A Inexistência da grave acusação de Evasão Fiscal.*

*No que concerne à acusação fiscal de que o contribuinte deixou de incluir na base de cálculo da Contribuição recursos recebidos do exterior à título de "Receitas de empresas coligadas, no lugar*

*de receita de exportação de serviços, a defesa apresenta, em síntese, os seguintes argumentos.*

*- Tanto os serviços de perfuração prestados à Petrobrás, quanto os serviços administrativos de gerenciamento das embarcações no País prestados pela Impugnante à afretadora estrangeira, são amparados por contratos próprios e válidos, este último firmado apenas entre a Impugnante e a proprietária estrangeira das embarcações, cujo escopo contratual não se confunde com os contratos firmados com a Petrobrás, cujos termos e condições são previamente delineados em editais e nos Convites Internacionais.*

*- Em que pese existirem duas relações jurídicas distintas, com obrigações autônomas e inconfundíveis, o autuante desconsiderou a estanqueidade jurídica dos referidos Contratos, entendendo - pela fantasiosa tese, diga-se - que os valores recebidos pela Impugnante da empresa estrangeira, pela administração embarcações por ela afretadas à Petrobrás, também corresponderiam à uma parcela da remuneração dos serviços de perfuração prestados no País pela Impugnante à concessionária, e que, através do referido Contrato de administração, estariam retornando à ora Impugnante na forma de remuneração decorrente da exportação de serviços, isenta de tributação pelas contribuições Cofins e PIS.*

*- O autuante se ampara na presunção de que embora previstos em ato jurídico próprio, celebrado entre a Impugnante e a afretadora das embarcações no exterior, o pagamento dos valores à título de taxa de administração das embarcações corresponderia, em realidade, à uma parcela da obrigação assumida pela Impugnante junto à Petrobrás. A fiscalização tenta, ainda, justificar em seu relato que tanto a afretadora estrangeira, quanto a Impugnante partilhariam da mesma receita operacional. Estas receitas decorreriam, veja só, dos serviços de perfuração realizados no País, embora ambas fossem responsáveis por obrigações absolutamente distintas firmadas com a Petrobrás e previamente elencadas e individualizadas nos editais e nos Convites Internacionais.*

*- Olvidou-se o autuante de analisar que embora a empresa afretadora pertença ao mesmo grupo econômico da Impugnante, trata-se de pessoa jurídica domiciliada no exterior, com contratos, obrigações, receitas e contabilidade próprias e distintas da Impugnante.*

*- É certo ainda que o simples fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico não é, per si, capaz de desencadear uma suposta conduta elisiva por parte da Impugnante.*

*- Com efeito, sendo necessária a contratação de suporte gerencial e administrativo no País, eis que domiciliada no exterior, a afretadora estrangeira poderia ter contratado terceiros para esta função, contudo, por questões puramente de facilidades comerciais e para manter a completude dos serviços no grupo, optou por contratar os serviços administrativos da*

*Impugnante, nas mesmas bases e condições que seriam contratados de terceiros.*

*- É fato que qualquer descon sideração dos atos e negócios jurídicos realizados pelo sujeito passivo é autorizada pela legislação de regência apenas quando haja comprovadamente abuso de forma ou abuso de direito. O mesmo ocorre para a descon sideração da personalidade jurídica da empresa.*

*- Esta autorização é condicionada à verificação e à comprovação concreta pela autoridade administrativa, dos motivos de fato - ocorrência de atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária - a ensejar a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo para, somente então, constatar a ocorrência do fato gerador.*

*- No entanto, a inclusão do parágrafo único no artigo 116 do CTN, ao mesmo tempo em que ampliou a possibilidade de se comprovar a existência dos "elementos constitutivos da obrigação tributária", dentre eles, o fato gerador do tributo, trouxe também rígidos critérios para a atuação subjetiva da autoridade administrativa.*

*- Realmente, por se tratar de norma geral antielisiva, cuja aplicação é excepcionalíssima, olvidou-se o autuante de observar os rígidos critérios exigidos pela legislação de regência que autorizariam a descon sideração dos negócios e atos jurídicos realizados pela Impugnante, tornando descabida a exigência do tributo.*

*- Da leitura dos trechos do relatório de fiscalização, percebe-se que para efetuar o lançamento de ofício da Contribuição - sem qualquer prova de dolo, fraude, simulação, ou abuso de forma ou de Direito, diga-se - o autuante se ampara na presunção de que embora previstos em ato jurídico próprio, celebrado entre a Impugnante e a afretadora proprietária das embarcações no exterior, o pagamento dos valores à título de taxas pela administração das unidades, muito embora previstos no próprio contrato (cláusula 4 da tradução juramentada), decorrem de contrato diverso, firmado entre a Impugnante e a Petrobrás.*

*- Ocorre que de acordo com a legislação de regência, nenhuma das graves acusações - não provadas - perpetradas pelo autuante a ensejar a descon sideração dos atos e negócios jurídicos praticados pela Impugnante podem ser presumidas, tal como se confere de seu superficial relato.*

*- Um dos requisitos previstos na legislação Pátria para a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados é a constatação e comprovação pelo autuante através de evidências no próprio processo administrativo instaurado, da ocorrência de dolo, fraude, simulação ou abuso de forma ou de Direito por parte do sujeito passivo com a finalidade - dolosa - de dissimular a ocorrência do fato gerador.*

- Neste sentido, a defesa traz à colação julgados administrativos que impõem ao agente fiscal o ônus de provar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação para autorizar a desconsideração dos atos e negócios jurídicos do sujeito passivo para fins de exigência de tributo - Ressalta que o conceito legal da simulação vem expresso no Código Civil, no qual se há de buscar o seu sentido e alcance, especialmente porque não há definição legal específica de simulação na lei tributária - sendo portanto aplicável o art. 110 do CTN.

- Nos termos do art. 167 do Código Civil haverá simulação nos negócios jurídicos quando estes (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (ii) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (iii) estiverem embasados em instrumentos particulares antedatados ou pós-datados.

- Em primeiro lugar, vê-se que a Impugnante não aparentou conferir ou transmitir - e de fato não conferiu ou transmitiu - direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferiu ou transmitiu. Os documentos acostados aos autos bem refletem a mais pura realidade dos fatos econômicos e dos atos jurídicos praticados, o que significa afirmar que o que neles foi escrito representou a efetiva vontade das partes e de fato ocorreu.

- Em segundo, e pela mesma razão, porque os documentos produzidos pela Impugnante ou pelas demais empresas relacionadas na autuação não contém declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira. O que nelas foi declarado, repita-se, é verdadeiro e ocorreu, não havendo nem mesmo alegação das autoridades fiscais a esse respeito, o que dirá prova em sentido contrário.

- Em terceiro e último lugar, porque também não há, no presente caso, instrumentos particulares antedatados ou pós-datados.

- A autuação fiscal estribou-se exclusivamente em ilações do autuante que reputa a grave acusação de suposta evasão fiscal pela Impugnante para "mascarar" a ocorrência do fato gerador sem, no entanto, observar os rígidos critérios impostos pela legislação de regência para esta grave acusação. E, pior, sem trazer qualquer prova que a sustente para descaracterizar a validade dos contratos firmados.

- Não há uma única prova a demonstrar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação nos Contratos celebrados pelas Partes aqui ventiladas, a permitir a desconsideração dos atos jurídicos praticados. Pelo contrário! Através da análise dos respectivos editais e Convites Internacionais emitidos pela Petrobrás para contratação de serviços de perfuração e de afretamento de embarcações, percebe-se que no caso da Petrobrás, as contratações são realizadas através de licitações públicas, sejam por Concorrência Internacional, seja do tipo Convite, cuja obrigatoriedade de duas contratações distintas - uma para o

*afretamento e outra para a prestação de serviços de perfuração a bordo das unidades afretadas - encontra-se expressamente prevista, tanto nos editais das Concorrências Públicas, quanto nos Convites Internacionais, não cabendo qualquer ingerência das empresas participantes nos termos e condições pré-estabelecidos nestes contratos.*

*- É válido dizer que nem mesmo os percentuais fixados à título de remuneração por cada contrato - afretamento e de prestação de serviços de perfuração - são negociáveis pelas partes interessadas, encontrando-se já pré-definidos nos anexos dos Convites Internacionais encaminhados.*

*- Portanto, não bastam meras suspeitas ou indícios para que quaisquer atos ou negócios jurídicos possam ser desconsiderados pela Fiscalização. E necessário que o Fisco apresente prova concreta de suas alegações.*

*- Reforçando seus argumentos a defesa transcreve entendimentos de MISABEL ABREU MACHADO DERZI,, do Professor CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, Professor ITAMAR GAINO , RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS.*

*- Na dissimulação, ou simulação relativa, é preciso que se verifique e que se comprove a clara intenção dolosa do agente em ocultar através de um ato ou negócio jurídico criado exclusivamente para mascarar a "ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ", o que decerto não ocorre na espécie.*

*- Realmente, não basta a mera irresignação do autuante com a forma pelos quais referidos contatos são validamente pactuados eis que, como visto, decorrem de certame cuja ingerência aos seus termos e condições impostos aos participantes fogem da alçada da Impugnante.*

*- Da mesma maneira, os contratos de administração das embarcações no País refletem exatamente os serviços efetivamente prestados pela Impugnante à sua contratante no exterior, tal qual elencados no anexo "A" da avença, cujo ônus de provar o contrário - o suposto fato gerador do PIS - cabe exclusivamente ao Fisco autuante.*

*- Deveria, pois, o autuante caso entendesse por sua "artificialidade", provar que o objeto que o rege tem objetivo diverso daquele efetivamente pactuado, o que decerto não o fez.*

*- Utilizando o conceito da "dissimulação" ou simulação relativa, verifica-se raramente que os valores recebidos pela prestação de serviços de gerenciamento e administração das embarcações no País para permitir a continuidade dos contratos de afretamento firmados entre a proprietária estrangeira e a Petrobrás, nem de longe tinham como objetivo "mascarar" receitas operacionais recebidas no País pela Impugnante para cobrir despesas*

*incorridas na prestação de seus serviços de perfuração à Petrobrás, tal como tenta impor o autuante.*

*- Pelo contrário, os valores recebidos da empresa estrangeira eram contabilizados pela Impugnante em conta contábil específica e lançados pela Impugnante como Receitas de Exportação de Serviços e, como de rigor, oferecidas à tributação do IRPJ e da CSLL, tal como fazem prova os anexas declarações fiscais (docs. 07) e as notas fiscais de serviços com destaque do ISS (docs. 06).*

*- Neste sentido, a fiscalização dispôs de todos os dados para constatar a eventual ocorrência do fato gerador e o regular recolhimento realizado pela Impugnante, não havendo, portanto, qualquer conduta dolosa com o intuito de fraudar, (dis)simular ou ocultar a ocorrência do fato gerador. O que ocorre é que no caso dos autos, em relação ao PIS e a COFINS, por força legal, as receitas obtidas na prestação dos serviços de Administração das embarcações são isentas da Contribuição.*

*- Para comprovar a transparência e a lisura nos procedimentos adotados pela Impugnante para o recebimento dos valores da afretadora estrangeira como contraprestação aos serviços de administração das embarcações no País, a Impugnante destaca que estes valores eram, também como de rigor, contabilizados e convertidos através de contratos de câmbio devidamente registrados e aprovados pelo Banco Central do Brasil, nos estritos limites legais e contratuais (docs. 06), não havendo o que se falar, sequer, em omissão de receitas.*

*- Das conclusões acima, verifica-se que a infundada acusação de evasão fiscal e/ou planejamento tributário abusivo equivocadamente sugeridos - mas não provados - pelo autuante como motivadores da desconsideração dos Contratos firmados, não restaram comprovados no curso do processo de fiscalização, eis que os negócios celebrados pela Impugnante com a concessionária local e com as empresas estrangeiras não se enquadram em quaisquer das hipóteses previstas em lei para sua caracterização como (dis)simulado, não sendo possível a presunção de sua ocorrência onde a lei não a preveja.*

*- Com efeito, somente com a comprovação dos elementos de dolo ou fraude com o objeto de dissimular/fraudar a ocorrência do fato gerador do tributo, poderia o autuante desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pela Impugnante para entender que tanto a Impugnante quanto a afretadora estrangeira supostamente partilhariam da mesma receita operacional decorrente do contrato de prestação de serviços de perfuração firmado com a Petrobrás (grifei).*

*- Portanto, sem que o autuante tenha evidenciado nos autos através de prova inequívoca qualquer prática de dolo fraude ou simulação a permitir a desconsideração dos atos e negócios jurídicos validamente praticados pela Impugnante, a falta de motivação fática toma contornos insuperáveis.*

*Por todas as razões acima, está certa a Impugnante que o auto de infração ora impugnado é nulo de pleno direito por patente falta de motivação e base legal para fundamentar as conclusões do autuante.*

*A Decadência Parcial A defesa se insurge contra parcela do lançamento, relacionada aos fatos geradores ocorridos até abril de 2009, pois teriam sido atingidos pela decadência.*

*Nesse sentido, faz referência ao art. 150, § 4º, do CTN, que trata do lançamento por homologação. Informa que houve pagamento das contribuições PIS e Cofins no período autuado.*

*Afirma que deve ser agastado desde logo o eventual argumento de que diante da alegada - e não provada, insista-se - conduta dolosa praticada pela Impugnante, a contagem do prazo decadencial estaria postergada para o exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (art. 173, I do CTN).*

*Assim, como apenas tomou ciência do lançamento em 19 de maio de 2014, a autuação em tela só poderia atingir fatos geradores ocorridos a partir de maio de 2009.*

*Destarte, requer que seja desconstituída a parcela da autuação que verse sobre fatos geradores já atingidos pela decadência, em especial aqueles ocorridos entre 31.01.2009 e 31.04.2009, nos termos do inciso V, do artigo 156 do Código Tributário Nacional c/c o artigo 150, parágrafo 4º do mesmo Código.*

*Os Serviços Administrativos prestados pela Impugnante e a efetiva exportação de serviços à Empresa Estrangeira Afretadora das Embarcações Nesse tópico a defesa destaca alguns aspectos relacionados ao Contrato de Serviço de Administração (doc. 05), que celebrou com a empresa estrangeira Transocean UK Limited, ressaltando que diverge do contrato firmado com a Petrobrás. Dentre os argumentos expostos, destacam-se:*

*- Tendo em vista que a empresa afretadora não possui estabelecimento no País, a Impugnante foi designada, nos termos da regulamentação do REPETRO, para promover a importação das referidas unidades, suas partes e peças, de modo a viabilizar, em nome da afretadora estrangeira, o perfeito funcionamento das embarcações no curso dos Contratos de afretamento firmados entre a afretadora e a Petrobrás.*

*- Dessa forma, com o objetivo de gerenciar e administrar os gastos com a manutenção das referidas embarcações afretadas, a afretadora no exterior celebrou com Impugnante, o Contrato de Serviço de Administração.*

*- De acordo com os termos do referido Contrato, cabia à Impugnante, em nome da afretadora das embarcações estrangeiras, gerenciar determinados custos e despesas necessários ao funcionamento e à manutenção das embarcações durante o prazo em que estivessem afretadas às Concessionárias*

*no País - no caso à Petrobrás -, de modo a evitar a interrupção e o comprometimento da navegabilidade e segurança das embarcações e que pudesse, inclusive, prejudicar os serviços de perfuração prestados pela Impugnante à Petrobrás a bordo das referidas unidades. Trata-se, portanto, de verdadeira atividade de agenciamento.*

*Da análise das obrigações constantes do Anexo "A" do referido contrato de Administração, percebe-se serem elas, de fato, características dos serviços de agenciamento e administração das embarcações pertencentes às empresas estrangeiras, cuja remuneração pelos serviços prestados em nada se relacionam aos serviços de perfuração prestados pela Impugnante à Petrobrás.*

*Apenas à título ilustrativo a Impugnante destaca a contratação de terceiros para a execução dos seguintes serviços no País em prol da afretadora estrangeira das embarcações, que se relacionam estritamente à manutenção e administração das embarcações afretadas:*

- (i) mecânica e reparo de motores;*
- (ii) serviços de análise de ancoragem das embarcações;*
- (iii) reparo e calibração de equipamentos a bordo das unidades;*
- (iv) assistência técnica;*
- (v) locação de andaimes para reparos a bordo;*
- (vi) troca de válvulas;*
- (vii) locação de mão-de-obra para serviços de soldagem a bordo das unidades;*
- (viii) manutenção e segurança da embarcação, como defensas, instalação de painéis de detecção de incêndio; dentre tantos outros (docs. 04).*

*- Portanto, remuneração pelos serviços prestados pela Impugnante à afretadora estrangeira é, inegavelmente, receita de exportação destes serviços de agenciamento realizados em prol ou em função das embarcações em favor da empresa estrangeira contratante, cuja descaracterização somente se permitiria com prova robusta e inequívoca das infundadas alegações, o que não ocorre na espécie.*

*- Os recursos remetidos pela empresa estrangeira à Impugnante à título de remuneração pelos serviços de administração à ela prestados não representam remuneração por serviços prestados à Petrobrás, constituindo verdadeira exportação de serviços em favor da afretadora estrangeira, não configurando receita da Impugnante passível de tributação pela contribuição ao PIS.*

*- In casu, ao contrário do que tenta impor o autuante, a Impugnante, de fato, prestou serviços ao exterior, pois, na*

*medida em que a empresa estrangeira responsável por afretar embarcações à Petrobrás não é domiciliada no País, se utilizou da Impugnante - na qualidade de agente - para a obtenção de fornecedores e serviços domésticos que necessitava aqui no Brasil para a plena manutenção e operacionalização das obrigações que assumiu nos Contratos de Afretamento firmados; daí surgindo as receitas pelos serviços prestados pela Impugnante à afretadora estrangeira, que embora seja do mesmo grupo econômico, trata-se de pessoa jurídica absolutamente distinta e independente.*

*- Também nesse particular os contratos de câmbio (doc. 06) socorrem a Impugnante e bem demonstram o efetivo ingresso de divisas no País como contrapartida dos serviços prestados pela ora Impugnante a terceiros localizados no exterior.*

*- Diante desse cenário, incorre em equívoco o autuante ao pretender exigir PIS e COFINS sobre "receitas" de prestações de serviços efetivamente realizadas ao exterior que representaram ingresso de divisas no País.*

*A Inaplicabilidade da Multa Qualificada (115%) - Ausência do elemento doloso - A Multa Agravada Alega a defesa que, embora se possa atribuir à Impugnante multa formal por eventual falta de recolhimento das contribuições, por não considerar os valores recebidos da afretadora estrangeira como receitas de exportação de serviços - o que se admite apenas para argumentar -, tal fato não justifica e não legitima classificar eventual equívoco cometido pela Impugnante, na classificação destas receitas como conduta dolosa, muito embora, tal como comprovado pela documentação que acompanha esta defesa, tais receitas tenham sido devidamente oferecidas à tributação do IRPJ e da CSLL.*

*Afirma que a existência de dolo ou intuito de lesar o Fisco depende da comprovação de que o contribuinte tenha usado artifícios para impedir que o Fisco tivesse acesso e conhecimento à situação fática real ou ainda a apresentação de documentação inidônea, essa entendida como aquela criada pelo Contribuinte sem qualquer suporte fático; o que decerto não é a hipótese dos presentes autos.*

*In casu, não teria havido ocultação ou omissão de receitas, tampouco uso ou emissão de documentos falsos. Ao contrário, o autuante dispôs das informações necessárias e suficientes para o exercício da fiscalização, tais como o contrato de prestação de serviços administrativos, as notas fiscais emitidas pela Impugnante, os contratos firmados com a Petrobrás, dentre tantos outros documentos elencados pelo próprio autuante em seu relatório de fiscalização.*

*Assim, considera inconcebível acusar a Impugnante de ter agido dolosamente para ocultar a ocorrência do fato gerador (art. 72 da Lei nº 4.502/64) quando se verifica nos autos que a própria Impugnante emitiu notas fiscais das exportações de serviço que realizou, que todas as operações eram registradas através de*

*contratos de câmbio aprovados pelo BACEN, que computou as receitas dessas exportações de serviço na base de cálculo do IRPJ e da CSSL devidos em sua DIPJ, que recolheu ISS sobre tais receitas de exportação e que informou tais receitas em suas DIPJs Em vista de todas as razões acima, conclui que resta clara a inexistência de evidente intuito de dolo por parte da Impugnante, de forma que não se pode admitir a aplicação da multa agravada de 150%. A Impossibilidade de se Exigir Juros sobre a Multa de Ofício A partir da análise do Parecer MF n.º 28, de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT), do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, e do art. 43 da Lei n.º 9.430/96, a defesa sustenta o entendimento de que não há margem para qualquer interpretação acerca da possibilidade da incidência de juros sobre as multas de ofício aplicadas pelas autoridades fiscais.*

*Assim, considera que procedimento costumeiramente adotado pelos agentes fiscais de calcular juros sobre a multa de ofício carece de fundamentação legal. Essa prática da fiscalização somente seria válida nos casos em que a multa aplicada pelas autoridades fiscais correspondesse ao valor principal do débito fiscal, como, por exemplo, na hipótese de autuação do contribuinte por descumprimento de obrigação acessória/regulamentar.*

*Acréscimos Moratórios Por fim, a defesa faz uma análise sobre a cobrança dos juros de mora, para concluir que a jurisprudência vem reconhecendo a inaplicabilidade da taxa referencial SELIC aos créditos tributários, uma vez que considera que esta taxa não foi criada por lei para fins tributários.*

*Pelo todo exposto, requer a Impugnante seja julgada PROCEDENTE a presente defesa e, conseqüentemente, seja julgado totalmente improcedente os autos de infração do PIS e da Cofins."*

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Ano-calendário: 2009, 2010*

**PIS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA.**

*A não incidência do PIS sobre a prestação de serviços somente resta caracterizada com a presença cumulativa dos seguintes elementos: (i) a prestação de serviços é para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e (ii) o pagamento represente o ingresso de divisas.*

**INGRESSO DE RECURSOS DO EXTERIOR. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

*Não configura ingresso de divisas o pagamento de prestação de serviços por empresa no exterior, para empresa do mesmo grupo*

*econômico no Brasil, quando esse pagamento faz parte do custo de um outro serviço dessa empresa estrangeira para uma terceira em nosso país. O fato de o recurso ter ido originalmente para uma empresa no exterior e retornado não modifica a natureza da operação original.*

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

*Ano-calendário: 2009, 2010*

**COFINS. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA.**

*A não incidência da Cofins sobre a prestação de serviços somente resta caracterizada com a presença cumulativa dos seguintes elementos: (i) a prestação de serviços é para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e (ii) o pagamento represente o ingresso de divisas.*

**INGRESSO DE RECURSOS DO EXTERIOR. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

*Não configura ingresso de divisas o pagamento de prestação de serviços por empresa no exterior, para empresa do mesmo grupo econômico no Brasil, quando esse pagamento faz parte do custo de um outro serviço dessa empresa estrangeira para uma terceira em nosso país. O fato de o recurso ter ido originalmente para uma empresa no exterior e retornado não modifica a natureza da operação original.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2009, 2010*

**PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA. PIS/COFINS. PAGAMENTO ANTECIPADO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

*O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo às contribuições PIS e Cofins extingue-se após o prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, desde que tenha havido pagamento antecipado e não seja verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Prejudicial de decadência acolhida para parte dos valores lançados.*

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.**

*A alteração da estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes, não configura planejamento tributário abusivo, se os negócios forem efetivamente distintos e as estruturas forem autônomas.*

**JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. DOCTRINA. NÃO VINCULAÇÃO.**

*As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.*

*TAXA SELIC.*

*Procede a cobrança de juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), por expressa previsão legal, cuja legitimidade não pode ser aferida na esfera administrativa.*

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.*

*O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual também deve incidir os juros de mora à taxa Selic.*

*MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.*

*Descabe a aplicação da multa qualificada de 150%, quando não devidamente caracterizado nos autos uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte"*

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) é empresa que se dedica à prestação de serviços de perfuração marítima de poços de petróleo e gás a bordo de embarcações estrangeiras afretadas por sua cliente/contratante (Petrobras), diretamente dos armadores/empresas proprietárias das embarcações no exterior;

(ii) tratam-se de duas contratações distintas - uma para o afretamento e outra para a prestação de serviços de perfuração - que além de expressamente previstas na legislação do REPETRO e corroboradas pela Lei nº 13043/2014, decorrem de processo licitatório público regulado, submetido a Concorrência Internacional ou Carta Convite e com regras rígidas próprias, o que, por si só afasta qualquer possibilidade de ingerência sua sobre os termos e condições do certame, mormente sobre a estrutura já pré-concebida dos contratos de serviços e de afretamento;

(iii) foi surpreendida com a lavratura de autos de infração para exigência do PIS e COFINS, sob alegação de ter supostamente deixado de incluir na base de cálculo destas contribuições, recursos recebidos do exterior à título de "subvenções para custeio/operação recebidas de pessoa jurídicas de direito privado";

(iv) referidos recursos decorrem de receitas de exportação de serviços prestados à fretadora das embarcações no exterior (TUKL), amparados por contrato próprio de Prestação de Serviços de Administração e Suporte às atividades de afretamento de

embarcações no país, necessário para atender ao próprio dinamismo da legislação que rege estas contratações/

(v) tendo em vista que a empresa fretadora/proprietária das embarcações (TUKL) é domiciliada no exterior sem representantes no Brasil, torna-se necessária a contratação paralela ao afretamento, de empresa residente no país, para que através de suporte administrativo, possa-se garantir a operacionalidade de suas embarcações afretadas à sua cliente (Petrobras);

(vi) nada mais lógico que utilizar-se de empresa do mesmo grupo econômico que, além de sediada no país, também fora contratada pela Petrobras para a prestação de serviços de perfuração a bordo da embarcação afretada;

(vii) a contratação paralela, trata-se de atividade de agenciamento de embarcações;

(viii) para fundamentar a autuação, sustenta o Fisco, que embora celebrados de forma autônoma, o contrato de prestação de serviços celebrado entre a Recorrente e a Petrobras e o contrato de afretamento firmado entre a Petrobras e a fretadora estrangeira (TUKL) seriam, na verdade, uma única contratação consubstanciada na prestação de serviços de perfuração mediante o uso de embarcação; tendo sido bipartida de forma artificial pelas empresas do grupo Transocean, apenas para que a maior parte dos valores fossem remetidos ao exterior à título de afretamento, com menor carga tributária;

(ix) o autuante parte da inexistência de autonomia nas diferentes avenças contratuais firmadas entre a Recorrente e a Petrobras e entre a fretadora estrangeira das embarcações e a Petrobras, para invalidá-las, alegando estar-se diante de estrutura artificiosa, simulada, fraudulenta e abusiva quando da bipartição dos contratos celebrados com Petrobras, já que no seu entender, ambos caracterizariam como uma única contratação;

(x) a Turma Julgadora reconheceu de forma expressa que o autuante não aprofundou as investigações para demonstrar a inexistência dos serviços prestados no contrato;

(xi) se a premissa da autuação foi a de que a repartição das receitas entre os contratos seria fraudulenta e artificiosa e se a decisão recorrida afastou fundamentadamente essa equivocada premissa, teria que ter sido decretada a total improcedência das autuações;

(xii) em insustentável tentativa de manutenção do lançamento, a Delegacia de Julgamento decidiu que os pagamentos realizados pela fretadora estrangeira à Recorrente seriam, na verdade, em reingresso destes recursos percebidos na prestação de serviços no país, que teriam sido remetidos à fretadora no exterior como receitas de afretamento, apenas para evitar a tributação;

(xiii) a decisão recorrida ao mudar o critério jurídico do lançamento ofendeu o art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN;

(xiv) a acusação originariamente lavrada contra a Recorrente pelo autuante foi a de que esta teria recebido subvenção para custeio, pois a repartição das receitas entre os contratos celebrados seria artificiais e sem substância;

(xv) para sua surpresa ao decidir pela manutenção parcial das autuações, a Turma Julgadora fundamenta toda sua decisão no fato de não ter a Recorrente preenchido os requisitos previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 para fruir da isenção do PIS e da COFINS na exportação;

(xvi) cita precedentes do CARF sobre a impossibilidade de alteração de critério jurídico;

(xvii) a decisão recorrida em diversas passagens destaca a ausência de qualquer irregularidade na estrutura contratual existente entre a Recorrente e a Petrobras e entre esta e a fretadora estrangeira;

(xviii) a teor da Medida Provisória nº 2158-35/2001, de fato, as receitas obtidas através de Contrato de Administração firmado com a fretadora no exterior estão isentas de tais contribuições, por decorrerem "dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas";

(xix) olvida-se a decisão recorrida de atentar para o fato de a empresa fretadora não possuir estabelecimento no país e de ter havido incontroversamente contratos de câmbio da fretadora estrangeira à Recorrente para o pagamento pelos serviços de suporte que recebeu;

(xx) a legislação do REPETRO reconhece a necessidade de as fretadoras estrangeiras que não possuam presença física no país se utilizarem de representantes brasileiros; tanto que prevê textualmente que empresa brasileira seja designada pela fretadora estrangeira na Declaração de Importação da embarcação estrangeira;

(xxi) foi designada para promover a importação da embarcação, suas peças e partes, de modo a viabilizar, em nome da fretadora estrangeira, o funcionamento das embarcações no curso dos contratos;

(xxii) cabia à recorrente, de acordo com o contrato, em nome da fretadora da embarcações estrangeiras, gerenciar determinados custos e despesas necessários ao funcionamento e à manutenção das embarcações durante o prazo em que estivessem afretadas às concessionárias no país;

(xxiii) trata-se, portanto, de atividade de agenciamento/intermediação;

(xiv) o CARF já reconheceu a regularidade na existência de contratos conexos envolvendo os serviços prestados pela Recorrente às concessionárias brasileiras e os serviços de suporte e manutenção de embarcações prestados por prestadoras de serviços de perfuração - tal como a Recorrente - às fretadoras estrangeiras, o que corrobora a total regularidade e idoneidade dessa forma de contratação;

(xv) a remuneração pelos serviços prestados pela Recorrente à fretadora estrangeira é, inegavelmente, receita de exportação destes serviços de agenciamento realizados em prol ou em função das embarcações em favor da empresa estrangeira contratante, cuja descaracterização somente se permitiria com prova robusta e inequívoca das infundadas alegações, o que não ocorre no caso, tal como reconhecido pela Turma julgadora;

(xvi) os recursos remetidos pela empresa estrangeira à Recorrente à título de remuneração pelos serviços de administração à ela prestados não representam remuneração por serviços prestados à Petrobras, como equivocadamente entendeu o acórdão recorrido, constituindo verdadeira exportação de serviços em favor da fretadora estrangeira, não configurando receita passível de tributação pelo PIS e pela COFINS;

(xvii) houve inequívoco ingresso de divisas do exterior, os quais estão materializados nos contratos de câmbio (doc. 6 anexo à impugnação da COFINS), como contrapartida dos serviços prestados à fretadora estrangeira;

(xviii) não há qualquer prova capaz de invalidar os contratos de câmbio que atestam os pagamentos realizados pela fretadora estrangeira pelos serviços prestados de suporte e manutenção às embarcações afretadas e, por conseguinte, do efetivo ingresso de divisas;

(xix) a conversão cambial comprova o efetivo ingresso de divisas no país a ensejar a isenção do PIS e da COFINS se decorrentes da exportação de serviços à pessoa não domiciliada no país;

(xx) em casos análogos, já obteve decisões favoráveis no CARF nos processos nºs 15521.000148/2006-36 e 15521.000126/2005-95;

(xxi) no processo nº 19396.720072/2015-93 a Turma Julgadora da DRJ de Belém, cancelou autuação lavrada contra empresa prestadora de serviços de perfuração para a cobrança de PIS e COFINS decorrente do ingresso de recursos pela exportação de serviços prestados à empresas estrangeiras, fretadoras de embarcações às concessionárias locais, tal como no caso em tela;

(xxii) não é devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; e

(xxiii) inaplicável a Taxa SELIC como juros de mora.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões em que rebate todos os argumentos da Recorrente.

Em petição protocolizada no dia 20/02/2017 a Recorrente anexa a Solução de Divergência COSIT nº 1, de 13/01/2017, a qual segundo o seu entendimento tem aplicação no caso concreto.

Por sua vez, a Procuradoria da Fazenda Nacional em manifestação datada de 16/11/2017 defende que a Solução de Divergência COSIT nº 1, de 13/01/2017 não tem aplicação ao caso e pugna pelo desprovimento do Recurso Voluntário e provimento do Recurso de Ofício.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator

### - Do Recurso de Ofício

Correta a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), a qual acatou a prejudicial de decadência alegada em relação aos fatos geradores ocorridos até abril de 2009.

Assim, é de se transcrever o excerto decisório:

*"Tem sido convergente o entendimento da jurisprudência e da doutrina especializada que as contribuições para PIS/Pasep e Cofins são exigidas pela modalidade de lançamento prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN (lançamento por homologação). Nessa modalidade, a regra para contagem do prazo decadencial a ser observada, a princípio, é a estabelecida no § 4º do referido art. 150, a saber:*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Entretanto, conforme ressalva no final do parágrafo, a homologação tácita não ocorrerá quando for verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. No presente caso, tais hipóteses estão afastadas, conforme será analisado adiante.*

*Além disso, o lançamento por homologação só se concretiza se houver pagamento antecipado. Se o sujeito passivo nada pagou e a fiscalização verifica que havia tributo a pagar, o que se passa não é que ela deixe de homologar o não pagamento; cabe, sim, lançar (de ofício) o tributo que o devedor tinha o dever de pagar e não pagou.*

*O contribuinte afirma que efetuou pagamentos referentes ao meses de janeiro a abril de 2009, que considera estarem atingidos pela decadência. De acordo com o sistema SIEF – Fiscalização Eletrônica, constata-se a existência de uma grande quantidade de pagamentos do PIS-Importação (5602), PIS não-cumulativo (6912), Cofins-Importação (5629) e Cofins não-cumulativa (5856) no período de 01/01/2009 a 30/05/2009.*

*Assim, a regra a ser aplicada neste processo é a contagem dos cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador.*

*Considerando-se que o contribuinte foi cientificado da exigência em 19/05/2014, conforme aviso de recebimento às fls. 9.544, resta claro que nesta data já havia se passado o prazo quinquenal, relativamente aos fatos geradores ocorridos de Jan a Abr/2009.*

*Acolhe-se, portanto, a prejudicial de decadência."*

Acerta, ainda, a decisão, quando afasta a multa qualificada de 150% baseada nos elementos de prova anexados aos autos. Novamente, é de se reportar aos termos do decidido em 1ª instância:

*"A multa qualificada no percentual de 150% teve por base o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a saber:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

*O percentual de 150% deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos, in verbis:*

*"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72." (Grifou-se)*

*O conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a*

*fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).*

*Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos arts. 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos.*

*Sonegação e fraude puníveis são condutas, e não genericamente quaisquer situações jurídicas. São sempre uma “ação” ou “omissão” perpetradas por ser humano, seja em relação ao sujeito passivo pessoa física, seja em relação ao sujeito passivo pessoa jurídica. Isto é, apenas existe sonegação ou fraude qualificadoras se houver uma conduta humana (ação ou omissão).*

*A conduta humana qualificadora deve ser dolosa. Afora todas as doutrinas e controvérsias existentes, pode-se satisfatoriamente colher-se no direito positivo brasileiro o conceito jurídico de dolo. O Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 1940) prevê as figuras do dolo direto e do dolo eventual; tendo adotado a “teoria da vontade” em relação ao dolo direto e a “teoria do assentimento” em relação ao dolo eventual.*

*Segundo a teoria da vontade, age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. São elementos do dolo: a) a consciência, isto é, o conhecimento do fato, a ciência de que a conduta é a conduta típica; b) a vontade de realizar a conduta típica. Eis o “dolo direto”: a vontade consciente de realizar a conduta típica.*

*Age dolosamente (dolo direto) quem age sabendo que está agindo e querendo agir dessa maneira, mesmo que ignore completamente o caráter ilícito dessa ação. A potencial consciência da ilicitude não é elemento do dolo e, por isso, não se localiza dentro da tipicidade, mas sim é elemento componente da culpabilidade. Se a pessoa realiza uma conduta sabendo que estava realizando essa conduta e com vontade de realizar essa conduta, ela agiu dolosamente, ainda que tivesse plena convicção da licitude dessa conduta. Terá incorrido numa excludente de culpabilidade – erro de proibição –, mas terá agido dolosamente.*

*Já o dolo eventual, conforme a teoria do consentimento, existe quando o sujeito tem a previsão da possibilidade de acontecimento do resultado e ainda assim realiza a conduta, ainda que não queira o resultado. O agente consente em realizar o resultado, mesmo que não o queira (irrelevância da vontade, substituída pelo assentimento). E aqui a diferença fundamental em relação à “culpa consciente”, que acontece quando o sujeito prevê a possibilidade do resultado, mas com ele não assente, porque ele acredita sinceramente que o resultado não acontecerá.*

*Portanto, sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.*

*A matéria já foi objeto de duas súmulas,*

***Súmula CARF nº 14:*** *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

***Súmula CARF nº 25:*** *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

*No caso dos autos, a fiscalização justificou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos:*

*Dos levantamentos acima descritos, do conjunto de elementos e evidências elencadas, chega-se a conclusão que a sistemática adotada pela fiscalizada para não recolher as contribuições PIS e COFINS, mesmo após seguidas auditorias fiscais, que ocasionaram autuações sobre as receitas remetidas do exterior pela empresa estrangeira do Grupo TRANSOCEAN, comprova o elemento subjetivo do ilícito fiscal. Tal conduta evidencia, em tese, crime contra Ordem Tributária.*

*(...) Ficou caracterizado que os contratos firmados com a PETROBRÁS segmentam-se em dois, porém representam uma única prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo. O objetivo foi de remeter a maior parte dos recursos ao exterior sem tributação no Brasil.*

*Conforme já analisado no presente voto, mesmo que se considere que não exista propósito negocial para segregação das operações nos contratos 1 e 2, não foi comprovada a existência de conduta fraudulenta por parte do sujeito passivo na elaboração desses dois contratos.*

*A desconsideração do contrato 3, por simulação, parte da premissa que os contratos 1 e 2 são únicos. Se considerarmos válidos os contratos 1 e 2, o contrato 3 somente poderia ser considerado simulado se o autuante tivesse apresentado provas que os serviços neles prestados não foram executados (o que não foi o foco do trabalho fiscal).*

*Por sua vez, se entendermos que os contratos 1 e 2 são inválidos por falta de propósito negocial (conforme considerou a fiscalização), a conclusão sobre a imprestabilidade do contrato*

*3 é mera decorrência lógica, e não por ter sido constatada a existência de conduta fraudulenta em seu conteúdo.*

*Além disso, as autuações anteriores tiveram suporte legal diverso da presente, não podendo serem utilizadas para justificar a qualificação da multa na presente situação.*

*Por tais motivos, entendo que descabe a aplicação da multa qualificada baseada nos elementos de prova anexados aos autos.*

*Acolhe a tese da defesa nesse aspecto."*

Acrescento que esta Turma de Julgamento deliberou pela possibilidade da bipartição de contratos, considerando lícita a operação, conforme recente precedente a seguir transcrito:

*"Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE*

*Ano-calendário: 2009*

*BASE DE CÁLCULO. CONTRATOS VINCULADOS DE FRETE E SERVIÇOS TÉCNICOS. BIPARTIÇÃO. POSSIBILIDADE.*

*O arcabouço legislativo brasileiro permite a bipartição de contratos de serviços técnicos e afretamento/aluguel de embarcações, contratados com empresas vinculadas.*

*BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS TÉCNICOS. PROVA.*

*A base de cálculo da CIDE, incidente sobre remessas a pessoa jurídica no exterior para pagamentos de serviços técnicos (art. 2º, §2º da Lei 10.168/2000), não é composta pelo frete ou aluguel de equipamento, de modo que o Fisco deve quantificar e comprovar o montante atribuível somente a serviços técnicos.*

*Recurso Voluntário Provido" (Processo nº 16539.720014/2013-38; Acórdão nº 3201-004.482; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 28/11/2018)*

Cito, ainda, excertos da Declaração de voto proferida pelo Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira em processo de minha relatoria (Acórdão nº 3201-003.150):

*"A legislação tributária tem legitimada a coexistência de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, pois expressamente admite a celebração de contratos dessa natureza por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás, inclusive quando as contrapartes são pessoas jurídicas vinculadas.*

*Podese mencionar as Instruções Normativas RFB nºs 844/2008, 941/2009 e 1.070/2010; a Solução de Consulta Cosit nº 225/2014; as Leis nºs. 9.481/1997 e 13.043/2014 e; a recente MP nº 795/2017.*

*A Receita Federal expressamente admite que a mesma pessoa jurídica contratada pela concessionária para a prestação de*

*serviços possa providenciar o fornecimento de bem necessário a essa execução, amparado em contrato de afretamento distinto do contrato de serviços, desde que tenham execução simultânea. Trata-se da previsão contida no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009: (...)"*

No mesmo sentido:

*"Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE*

*Data do fato gerador: 06/05/2011, 27/06/2011, 07/07/2011, 20/07/2011, 12/09/2011, 19/10/2011, 29/11/2011, 16/12/2011, 27/12/2011, 29/12/2011*

**CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.**

*Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.*

**CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS.**

*A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.*

**TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO.**

*Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.*

*Recurso de Ofício Negado." (Processo nº 10872.720152/2016-92; Acórdão nº 3301-004.592; Redatora designada para o voto vencedor Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 17/04/2018)*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

#### **- Do Recurso Voluntário**

Para melhor compreensão do Recurso Voluntário, passa-se a sua análise de modo individualizado de acordo com os tópicos recursais.

**- Da preliminar de nulidade da decisão recorrida em razão de mudança de critério jurídico**

Defende a Recorrente que a decisão recorrida é nula, pois na tentativa de manutenção do lançamento, a Delegacia de Julgamento decidiu que os pagamentos realizados pela fretadora estrangeira à Recorrente seriam, na verdade, um reingresso destes recursos percebidos na prestação de serviços no país, que teriam sido remetidos à fretadora no exterior como receitas de afretamento, apenas para evitar a tributação.

Entendo que não assiste razão aos argumentos recursais.

Percebe-se que a autuação tem por fundamento que a Recorrente teria recebido subvenção para custeio, pois considerou que a repartição das receitas entre os contratos celebrados seriam artificiais e sem substância.

Dos Autos de Infração se extrai:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: \_\_\_\_\_

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL  
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

**SUJEITO PASSIVO**

CNPJ  
40.278.681/0001-79  
Nome Empresarial  
TRANSOCEAN BRASIL LTDA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

**0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO  
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS**

Subvenções para custeio/operação recebidas de pessoas jurídicas de direito privado não incluídas na base de cálculo do PIS e COFINS, conforme Termo de Constatação e de Encerramento do procedimento Fiscal em anexo.

Processo nº 15582.720087/2015-01  
Acórdão n.º 3201-005.175

S3-C2T1  
Fl. 11.802



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: \_\_\_\_\_

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL  
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**SUJEITO PASSIVO**

CNPJ  
40.278.681/0001-79  
Nome Empresarial  
TRANSOCEAN BRASIL LTDA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO  
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Subvenções para custeio/operação recebidas de pessoas jurídicas de direito privado não incluídas na base de cálculo do PIS e COFINS, conforme Termo de Constatação e de Encerramento do procedimento Fiscal em anexo.

Já do Termo de Constatação e Encerramento do Procedimento Fiscal (fl. 56),  
tem-se:

*"Os recursos advindos do exterior têm por finalidade equilibrar financeiramente a empresa brasileira do grupo, submetida a contratos econômica e financeiramente inviáveis a qualquer empresa, para que o resultado positivo dos contratos seja direcionado para o grupo TRANSOCEAN no exterior. A empresa estrangeira então remete verdadeira subvenção para custeio. Não cabe isenção. Não há ingresso de divisas, mas sim, retorno parcial das divisas, um reingresso.*

*Diante da desproporcionalidade dos valores remuneratórios constantes nos contratos de afretamento e de serviços, a fiscalizada necessita ser subvencionada mediante constantes aportes de recursos para cumprir as obrigações do Grupo TRANSOCEAN perante seus clientes.*

*De acordo com legislação tributária, as subvenções para custeio, bem como recuperações de custos, quando aportadas em espécie, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, consoante o disposto nos artigos 1º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, tendo como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.*

*Tais recursos propuseram-se a subvencionar a continuidade de operação da fiscalizada, para que fosse possível ser perpetuada a evasão fiscal praticada. O caráter tributável dos valores*

*utilizados com esta finalidade se submete ao alcance dos textos legais a seguir."*

Ocorre que, do mesmo Termo tem-se que a Fiscalização apreciou a questão da exportação de serviços, tendo consignado em diversas passagens tal matéria:

*"Já a partir do ano-calendário 2006, após seguidas autuações da RFB, a fiscalizada promoveu uma reclassificação contábil de parte dos recursos advindos do exterior, alterando sua denominação de "reembolsos" para "receitas de empresas coligadas", os quais foram oferecidos à tributação sob a rubrica, também indevida, de receita de exportação de serviços.*

*Agindo dessa forma a TRANSOCEAN BRASIL LTDA passou a interpretar parte dos valores advindos do exterior como receita de exportação de serviços para que assim pudesse gozar dos benefícios da isenção das contribuições para o PIS e COFINS." (fls. 5 e 6)*

*"Mediante tal classificação atribuiu aos recursos remetidos pela empresa estrangeira do Grupo TRANSOCEAN a natureza de isenção cabível às contribuições do PIS e da COFINS correspondentes às receitas de exportação de serviços com ingresso de divisas.*

*Neste novo contexto fabricado, verifica-se que não há mais necessidade de ocorrer prejuízos contábeis ou fiscais sucessivos, visto que a empresa atribui aos ingressos de divisas provenientes do exterior a natureza de exportação de serviços, excluindo-os da base de cálculo do PIS e COFINS." (fl. 52)*

*"O negócio de perfuração de petróleo, de fato, conta com dois polos, o contratante no Brasil e o grupo TRANSOCEAN, por intermédio de suas subsidiárias, no caso a TRANSOCEAN UK e a fiscalizada, responsáveis por prestar o serviço de perfuração com utilização da unidade. Tal serviço é prestado no Brasil e seus resultados também são aqui verificados. Assim, não há espaço para interpretar qualquer exportação de serviços alcançada pela isenção em relação a PIS e COFINS. Não há que se falar em exportação de serviços.*

*Mesmo que o contrato de serviços firmado entre as empresas do grupo seja formalmente válido, não seria cabível a aplicação dos arts. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 6º, II, da Lei nº 10.833/2003, que estabelecem que as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS não incidirão sobre prestação de serviços para pessoa física ou jurídica **residente ou domiciliada no exterior**, cujo pagamento represente **ingresso** de divisas (redação dada pela Lei nº 10.865/2004).*

*Pela interpretação literal da legislação mencionada, fica claro que a intenção do legislador foi a de contemplar com a isenção do PIS e da COFINS todas as receitas auferidas decorrentes da prestação de serviços para o exterior, cujos valores representem efetivo ingresso de divisas, desde que o adquirente seja pessoa (jurídica ou física), estabelecida em país estrangeiro, e se utilize*

*de serviço fornecido ou prestado por pessoa (jurídica ou física) estabelecida no Brasil, pois esta condição está vinculada ao conceito de exportação." (fl. 55)*

*"Outrossim, os recursos relativos aos pagamentos efetuados pela PETROBRÁS à empresa estrangeira do Grupo TRANSOCEAN saíram do Brasil, parte deles em decorrência de desequilíbrio contratual, e ao retornarem para a fiscalizada caracterizam um REINGRESSO de divisas.*

*Os recursos advindos do exterior têm por finalidade equilibrar financeiramente a empresa brasileira do grupo, submetida a contratos econômica e financeiramente inviáveis a qualquer empresa, para que o resultado positivo dos contratos seja direcionado para o grupo TRANSOCEAN no exterior. A empresa estrangeira então remete verdadeira subvenção para custeio. Não cabe isenção. Não há ingresso de divisas, mas sim, retorno parcial das divisas, um reingresso." (fl. 56)*

*"Os valores remetidos do exterior classificados indevidamente pela fiscalizada como receita de exportação de serviços estão discriminados nas planilhas de apuração de PIS e Cofins (fls. 6392) apresentadas pela fiscalizada no curso deste procedimento fiscal, bem como informadas nos demonstrativos de Apuração dessas contribuições (DACON – fls. 9149/9166)." (fl. 58)*

*"O contribuinte se apropriou indevidamente do instituto da isenção de PIS e COFINS própria da exportação de serviços que represente ingresso de divisas no país.*

*Deixou de considerar que os valores que recebeu de empresa estrangeira do Grupo Transocean representam na realidade subvenção para custeio/operação e um reingresso de divisas, conforme explanado neste Termo Fiscal." (fl. 66)*

A decisão recorrida de modo expresse reconhece que a análise do mérito da questão passa pela análise de duas irregularidades, conforme a seguir transcrito:

*"Portanto, a solução do litígio envolve a análise de duas irregularidades apontadas pela fiscalização.*

*A primeira, relacionada à validade dos contratos firmados pela Petrobrás com duas empresas do mesmo grupo econômico para execução das atividades de afretamento e perfuração (Transocean UK Limited e Transocean Brasil Ltda – autuada). E, a segunda, no que concerne à legitimidade do terceiro contrato, em que a Transocean Brasil Ltda. presta serviços para a empresa afretadora no exterior (Transocean UK Limited). Esse último contrato que originou o pagamento de prestação de serviços, cuja tributação ensejou os lançamentos aqui analisados."*

A própria Recorrente em sua Impugnação apresenta detalhada defesa em relação à exportação de serviços. A título ilustrativo da defesa reproduz-se alguns dos excertos:

É válido lembrar que a remuneração decorrente deste contrato firmado entre a Impugnante no País e a empresa estrangeira proprietária das embarcações, não guarda qualquer relação com àquele decorrente da prestação de serviços de perfuração firmado pela Impugnante com a Petrobras e sim com aqueles serviços estabelecidos no Anexo "A" do Contrato de Prestação de Serviços Administrativos (doc. 05 anexo à impugnação da COFINS) 

É válido mencionar que a remuneração pelos serviços de administração prestados é paga pelas empresas estrangeiras através de remessas periódicas acobertadas por contratos de câmbio devidamente registrados e aprovados pelo Banco Central do Brasil, ora colacionados à título ilustrativo (doc. 06 anexo à impugnação da COFINS).

**Dessa maneira, por se tratar remuneração inerentes a serviços administrativos prestados à empresa sediada no exterior, os valores dele decorrentes são lançados pela Impugnante como Receitas de Exportação de Serviços, sendo devidamente oferecidas à tributação, tal como fazem prova as anexas Declarações fiscais (docs. 07) e as notas fiscais de serviços com destaque do ISS (docs. 06 anexos à impugnação da COFINS).**

Não bastasse a equivocada premissa utilizada pelo autuante de inadvertidamente considerar sob o escopo de um único contrato de serviços de perfuração no País as diferentes obrigações assumidas pela Impugnante (administração de embarcações e prestação de serviços), ainda assim a exigência do PIS não se sustenta, pois, restará demonstrado tratar-se o serviço de administração de embarcações uma efetiva exportação de serviços, isenta, portanto, da referida Contribuição.

\_\_\_\_\_

**Os Serviços Administrativos prestados pela Impugnante e a efetiva exportação de serviços à Empresa Estrangeira Afretadora das Embarcações**

Na improvável hipótese de tudo o que acima se expôs vir a restar superado, do que se cogita apenas para argumentar, ainda assim não há como se cogitar da incidência do PIS e da COFINS sobre os valores auтуados, já que, a teor da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, de fato, as receitas obtidas através do Contrato de Administração firmado com a afretadora no exterior estão isentas de tais contribuições por decorrerem *"dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas"*.

Constata-se, portanto, que a decisão recorrida, analisou todos os aspectos abordados no processo, tanto pela Fiscalização quanto pela Recorrente.

O fato de a decisão recorrida ter apreciado se a Recorrente preenchia ou não as condições para fazer jus à isenção do PIS e da COFINS nas exportações de serviços prevista nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não se caracteriza como inovação, pois tal análise é necessária para o correto deslinde do mérito do caso.

Assim, por não vislumbrar ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional, voto por não acolher a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

**- Do Mérito**

A Medida Provisória 2158-35 preceitua que as receitas: "[...]III dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;"

*"Art.14.Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

(...)

*III dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; [...]§ 1o São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput."*

De igual modo, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, disciplinam a isenção da prestação de serviços ao exterior:

*"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;"*

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

*(...)*

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

A Recorrente, em casos análogos, já obteve decisões em seu favor, por afastar a incidência do PIS e da COFINS das receitas decorrentes da prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Tais decisões estão ementadas nos seguintes termos:

*"Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2001 Ementa: IRPJ — AJUSTES AO LUCRO REAL — COMPROVAÇÃO — O lançamento tem origem na falta de adição, ao lucro real, de subvenções correntes para custeio ou operação ou de recuperações ou devoluções de custos. Se a contribuinte não comprovou que os valores recebidos constituíram reembolso de despesas por ela incorridas em nome de terceiros, deve ser mantido o lançamento.*

*PIS E COFINS — RECEITAS DO EXTERIOR — ISENÇÃO — São isentas da COFINS e PIS as receitas decorrentes da prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliado no exterior, no ano calendário 2001." (Processo nº 15521.000148/2006-36; Acórdão nº 1101-00.246; Relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; sessão de 28/01/2010)*

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2000*

*PRELIMINAR. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ART. 150, §4º, CTN.*

*Transcorridos mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador, é de se declarar a extinção dos créditos tributário de Pis e Cofins referentes às competências de janeiro a dezembro de 2000.*

*RECUPERAÇÃO DE CUSTOS DE CONTROLADORA NO EXTERIOR.*

*Comprovado que os valores recebidos do exterior era para custear despesas com a atividades relacionadas ao contrato assumido pela controladora e que tais valores não transitaram pelo resultado da recorrente, não há como haver tributação de IRPJ e CSLL.PIS E COFINS —*

*RECEITAS DO EXTERIOR — ISENÇÃO*

*São isentas da COFINS e PIS as receitas decorrentes da prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliado no exterior, no ano calendário 2000." (Processo nº 15521.000126/2005-95; Acórdão nº 1102-001.317; Relator Conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares; sessão de 24/03/2015)*

Este último acórdão foi parcialmente reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101-002.741) somente em relação a matéria conhecida (qualificação dos recursos provenientes do exterior objeto da autuação fiscal: são ingressos não tributáveis (reembolso de despesas) ou receitas tributáveis (recuperação de custos, art. 392, inciso II do RIR/99)).

Assim, em relação ao PIS e a COFINS, a decisão proferida no Acórdão nº Acórdão nº 1102-001.317 foi mantida.

Entendo que no caso concreto, a Recorrente logrou êxito em demonstrar que as receitas auferidas se devem a exportação de serviços.

A decisão recorrida entendeu que no presente processo os recursos pagos pela empresa estrangeira à autuada não representam o ingresso efetivo de divisas, mas sim o retorno de parte do pagamento efetuado pela Petrobrás (que é a contratante de todo o serviço), conforme a seguir transcrito:

*"Todas as características das operações envolvidas demonstram de forma indubitável que os recursos pagos pela empresa estrangeira à autuada não representam o ingresso efetivo de divisas, mas sim o retorno de parte do pagamento efetuado pela Petrobrás (que é a contratante de todo o serviço).*

*Aliás, quando se fala em retorno de recursos, esse entendimento deve ser relativizado, pois a rigor a questão envolve duas empresas de um mesmo grupo econômico.*

*Não existe uma geração de riqueza para o nosso país nessa transação (contrato 3). A Petrobrás afretou uma plataforma que deve ser mantida pela contratada (Transocean UK Limited). Essa, para viabilizar o afretamento, alega que subcontratou uma terceira empresa do mesmo grupo econômico (autuada). O custo total da operação foi pago com recursos oriundos originalmente do nosso país (Petrobrás). Portanto, o serviço prestado pela autuada teve como beneficiário final a Petrobrás, e não a empresa no exterior.*

*No presente voto, mantive o entendimento de que não se pode, de per si, desclassificar a liberdade do grupo TRANSOCEAN em segregar suas atividades no Brasil. Porém, não se pode olvidar que todos os recursos envolvidos nas operações são oriundos do nosso país. É um fato inquestionável, repita-se.*

*Destarte, mesmo que se aceite a tese da defesa de que todos contratos são legítimos, não ocorreu um ingresso de divisas, apenas uma realocação de parte do custo da operação de*

*afretamento, pago pela Petrobrás, que ficou com uma empresa no Brasil. O fato de o recurso ter ido originalmente para uma empresa no exterior e retornado não modifica a natureza da operação.*

*Tanto é verdade que, quando ocorre o inverso, quando o pagamento da empresa no exterior é feito inicialmente a um intermediário aqui no nosso país, que depois repassa a uma empresa brasileira, a Receita Federal considera que a operação continua sendo de prestação de serviços para o exterior (embora a prestadora de serviços tenha recebido o pagamento de intermediária no Brasil).*

*Nesse sentido, citem-se, dentre muitas as seguintes soluções de consulta:*

*Solução de Consulta nº 51, SRRF/10ª RF, 23/06/2010 A existência de terceira pessoa, desde que agindo na condição de mero mandatário, entre a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e a prestadora dos serviços não afeta a relação jurídica negocial exigível entre estas últimas.*

*Solução de Consulta nº 72, SRRF/9ª RF, 12/03/2010 A existência de terceira pessoa na relação negocial entre pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica exigível no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, para fins de reconhecimento da não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que a terceira pessoa aja na condição de mero mandatário, ou seja, não aja em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.*

*Daí porque não há como o contribuinte se beneficiar do disposto nos arts. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 6º, II, da Lei nº 10.833/2003 – não incidência do PIS/Pasep e a COFINS sobre prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior."*

Entendeu, portanto, a decisão recorrida que os valores citados seriam em reingresso de parcela dos recursos que teria sido remetida à fretadora no exterior como receitas de afretamento, apenas para evitar a tributação

Necessário, também, transcrever os principais excertos do recurso para compreensão do tema em debate:

*"Olvida-se a decisão recorrida de atentar para o fato de a empresa fretadora não possuir estabelecimento no País e de ter havido incontroversamente contratos de câmbio da fretadora estrangeira à recorrente para o pagamento pelos serviços de suporte que recebeu!!*

*Ora, é indisputável que mesmo durante a vigência do contrato de afretamento firmado pela empresa estrangeira com a Petrobras, a embarcação demandará manutenção, reparo, reposições, vistorias, certificações etc.*

*Atividades essas para as quais, na ausência de representação da citada empresa estrangeira no País, são facilitadas pela própria Recorrente. Daí a justificada necessidade de haver a prestação de serviços de suporte operacional da Recorrente à referida fretadora estrangeira.*

*Diga-se que a própria legislação do REPETRO reconhece a necessidade de as fretadoras estrangeiras que não possuam presença física no país se utilizarem de representantes brasileiros; tanto que prevê textualmente que empresa brasileira seja designada pela fretadora estrangeira na Declaração de Importação da embarcação estrangeira.*

*Com efeito, não foi por outra razão que a Recorrente foi designada, nos termos da regulamentação do REPETRO, para promover a importação da embarcação, suas partes e peças, de modo a viabilizar, em nome da fretadora estrangeira, o perfeito funcionamento das embarcações no curso dos Contratos de afretamento firmados entre a fretadora e a Petrobras.*

*Dessa forma, com o objetivo de gerenciar e suprir demandas que a embarcação viesse e exigir (ex.: vistorias, certificações, manutenção, reparo, substituição de partes e peças etc), a fretadora no exterior celebrou com a Recorrente, o Contrato de Serviços de Administração (doc. 05 anexo à impugnação da COFINS), cujos considerandos bem esclarecem o propósito daquela avença:*

*"CONSIDERANDO QUE a TUKL celebrou determinados contratos de afretamento para o fornecimento de embarcações de perfuração com vários Operadores e pode eventualmente celebrar outros contratos de afretamento com outros operadores (...);"*

*CONSIDERANDO QUE a TUKL pode eventualmente exigir suporte da TBL para concluir suas obrigações de acordo com os diversos Contratos de Afretamento; e"*

*CONSIDERANDO QUE a TBL concordou em prestar serviços de suporte de Contratos de Afretamento da TUKL."*

*De acordo com os termos do referido Contrato, cabia à Recorrente, em nome da fretadora das embarcações estrangeiras, gerenciar determinados custos e despesas necessários ao funcionamento e à manutenção das embarcações durante o prazo em que estivessem afretadas às Concessionárias no País - no caso à Petrobras -, de modo a evitar a interrupção e o comprometimento da navegabilidade e segurança das embarcações e que pudesse, inclusive, prejudicar os serviços de*

*perfuração prestados pela Recorrente à Petrobras a bordo das referidas embarcações."*

O Contrato de Prestação de Serviços Administrativos celebrado entre as empresas Transocean Brasil Ltda (Recorrente) e Transocean UK Limited estabelece o seguinte escopo:

*"1. Escopo: As Partes desejam que a TBL preste os serviços de sua organização com a finalidade de dar suporte aos Contratos de Afretamento da TUKL ou, mediante solicitação da TUKL, outros contratos de tipo similar com qualquer Operador. A TBL dará consultoria e assistência pertinente a leis e alfândega locais que afetariam os Contratos de Afretamento, assistirá na entrada e saída de funcionários e equipamentos no e do Brasil, assistirá na resolução de quaisquer questões contestadas com qualquer Operador, assistirá na obtenção, compra a importação de peças e equipamentos a serem usados nas embarcações de perfuração e , em geral, dará sua assistência de qualquer forma que possa ser necessária para permitir o cumprimento satisfatório dos Contratos de Afretamento da TUKL com os Operadores. Uma lista não limitadora dos serviços que serão prestados pela TBL à TUKL está disposta no Anexo A deste Contrato."*

Por sua vez, o Anexo "A" do contrato estabelece que:

*"O objeto deste Contrato é a prestação de serviços de suporte para as atividades relacionadas a contratos de afretamento, como:*

*Assistência na chegada, estadia e partida de funcionários da TUKL que operem embarcações de perfuração de acordo com os Contratos de Afretamento, incluindo o seguinte: (i) acomodação de funcionários da TUKL; (ii) intermediação para Permissões de trabalho de patrocinador no Brasil; e (iii) assistência de funcionários da TUKL para cumprir obrigações fiscais brasileiras.*

*Assistência no processo de contratação de agências de viagem, que serão encarregadas de viagens de funcionários da TUKL, incluindo sem limitar: (i) acomodação em hotéis; e (ii) passagens aéreas.*

*Assistência na organização administrativa de treinamentos dados a funcionários da TUKL no Brasil, incluindo, quando aplicável, tornar as instalações da TBL disponíveis para o treinamento.*

*Assistência na importação de bens e serviços a serem usados nas embarcações da TUKL, em conformidade com os objetivos do Contrato de Afretamento, incluindo, sem limitação, a contratação de terceiros, necessários para manter as embarcações de perfuração de acordo com os Contratos de Afretamento.*

*Assistência na aquisição de materiais nacionais a serem usados nos poços da TUKL de acordo com os Contratos de Afretamento, incluindo, sem limitação, a contratação de terceiros, necessários para manter as embarcações de perfuração de acordo com os Contratos de Afretamento.*

*Assistência em negociações administrativas e jurídicas com os que contratam serviços de afretamento.*

*Prestação de serviços administrativos, de contabilidade, gerenciamento e outros serviços em apoio às embarcações de perfuração.*

*A lista anterior de serviços é ilustrativa. Assim, outros serviços considerados necessários pela TUKL poderiam ser prestados pela TBL, na medida em que esse prestador de serviços seja capaz de prestar os mesmos ou fazer contratações externas, conforme venha a ser exigido pela TUKL."*

Compreendo que a razão está ao lado da Recorrente, pois comungo que houve a prestação de serviços de gerenciamento (serviços de suporte) por parte da Recorrente à fretadora estrangeira, não tendo logrado êxito a Fiscalização em derruir as alegações expendidas.

Diversamente do entendido pela respeitável decisão recorrida, é de se entender que os valores recebidos pela Recorrente da empresa estrangeira não são valores de remuneração pelos serviços prestados à Petrobras, mas sim provento pelos serviços prestados à fretadora, portanto, exportação de serviços.

A regularidade do modelo operacional já foi enfrentada pelo CARF:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2007*

*IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS.*

*O lançamento fundado em suposta omissão de receita requer prova da existência de tais receitas e o não oferecimento destas à tributação. O fato de a lei brasileira prever tributação de forma diferenciada às empresas estrangeiras, proprietárias de embarcação objeto de contrato de afretamento com a Petrobrás, ou a circunstância de a Petrobrás limitar o valor pago às empresas de perfuração de poços, subsidiárias das proprietárias das embarcações afretadas, não pode ser utilizado como elemento subjetivo para supor conluio entre as empresas contratantes, em especial quando a contratação se dá por força de licitação pública.*

*GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO.*

*Nos casos de glosa de despesas faz-se necessário a sua individualização e a indicação do motivo da glosa. Não subsiste a autuação que considera a totalidade das despesas como indedutíveis, sem individualizá-las.*

*Recurso de Ofício Negado." (Processo nº 19395.720018/2012-13; Acórdão nº 1402-001.439; Relator Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva; sessão de 10/09/2013)*

Do voto destaca-se:

*"É prerrogativa do órgão público estabelecer as regras que devem conter no edital de licitação e as condições do contrato, requisitos estes estabelecidos de forma prévia.*

*Assim, não se pode insinuar que a empresa aqui referida, ao assinar contrato de prestação de serviços cuja licitante fixou em 10% o valor para prestação dos serviços e 90% para o afretamento, estava praticando ato com a finalidade de lesar o fisco.*

*No contrato de afretamento de embarcações/plataforma para exploração de petróleo não se pode ignorar que se trata de uma operação complexa. De um lado tem-se a proprietária de um bem com sofisticada tecnologia e alto valor que requer conhecimentos específicos para conservação e manuseio. De outro, uma terceira empresa utilizando a citada embarcação para explorar petróleo. Sem a existência deste conjunto (contrato de afretamento e contrato de exploração de petróleo), inviabilizam-se as atividades. Se a proprietária não garantir o funcionamento da embarcação a prestadora de serviços não tem como executar suas atividades. Por outro lado, se a embarcação estiver em pleno funcionamento e a prestadora de serviços não desempenhar seu papel, para a contratante PETROBRÁS não haverá proveito algum. É por esta razão que ditos contratos costumam conter cláusula de solidariedade das empresas contratadas frente à Petrobras.*

*O fato de a lei brasileira prever tributação de forma diferenciada às empresas estrangeiras, proprietária da embarcação, não pode ser utilizado como argumento para se imputar responsabilidade à empresa nacional ou para supor conluio entre os contratantes.*

*Por fim, mas não menos relevante, enfrente a acusação de que a empresa recorrida, em face do contrato celebrado, vir apresentando prejuízos sucessivos, sendo socorrida financeiramente pelas empresas proprietárias da embarcação.*

*Quanto a este aspecto, em se tratando de empresas do mesmo grupo e diante das condições estabelecidas pela licitante, em relação à qual a recorrente não têm ingerência, nada obsta, por hipótese, que a prestação de serviços apresente prejuízo e a locação da embarcação apresente lucro que compensa suportar prejuízo num dos contratos. Se tanto a prestadora de serviços quanto às proprietárias da embarcação, tributadas com base no lucro real, fossem empresas brasileiras, as questões aqui referidas sequer seriam citadas."*

Assim, considerando os serviços prestados pela Recorrente à empresa estrangeira, com a emissão de documentos fiscais de prestação de serviços, os valores

recebidos devem ser categorizados como remuneração pela exportação de serviços em prol da empresa fretadora.

O CARF possui o entendimento de que comprovada que as receitas decorrentes das referidas prestações de serviço a pessoa sediada no exterior, mesmo que coligada, constituem receitas de exportação, isentas do PIS e da COFINS nos termos do art. 5º, inc. II da lei 10.637/02; art. 6º, inc. II da lei 10.833/03

*"Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/09/2004 a 31/01/2007*

*COFINS/PIS - BASE DE CÁLCULO - RECEITAS DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO E AGENCIAMENTO DE CLIENTES - ISENÇÃO - ART. 5º, INC. II DA LEI 10.637/02; ART. 6º, INC. II DA LEI 10.833/03; ART. 2º, INCISO I, § ÚNICO, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03 - LANÇAMENTO INSUBSISTENTE.*

*Comprovada a efetiva prestação de serviços, através dos contratos de prestação de serviços de representação e agenciamento, das respectivas Notas Fiscais e contratos de câmbio representativos de entrada de divisas no território nacional, todos emitidas em nome da tomadora dos serviços exportados, não residente no país, as receitas decorrentes das referidas prestações de serviço a pessoa sediada no exterior, mesmo que coligada, constituem "receitas de exportação", isentas da Cofins nos termos do art. 5º, inc. II da lei 10.637/02; art. 6º, inc. II da lei 10.833/03, não incidindo a restrição contida no art. 2º, inciso I parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/03, quando os resultados ou benefícios dos serviços de agenciamento (investimentos externos em empresas do grupo) são desencadeados fora do território nacional." (Processo nº 19515.000823/2007-48; Acórdão nº 3402-002.248; Relator Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça; sessão de 26/11/2013)*

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

*Ano-calendário: 1999*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TOMADOR SEDIADO NO EXTERIOR ISENÇÃO.*

*Receitas advindas de prestação de serviço a pessoa jurídica sediada no exterior, mesmo que coligada, constitui, para o prestador, receita de exportação, isenta da Cofins." (Processo nº 10882.002047/2004-15; Acórdão nº 9303-001.660; Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; sessão de 04/10/2011)*

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto na matéria em apreço.

### **- Impossibilidade da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício**

Com relação ao argumento de não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida nos Autos de Infração, a recente Súmula CARF nº 108 pacificou a questão no âmbito administrativo. Aludida Súmula possui a seguinte redação:

#### ***"Súmula CARF nº 108***

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."*

Assim, sendo referida súmula de aplicação obrigatória por este colegiado, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias, razão pela qual é de se negar provimento ao recurso neste tópico.

### **- Acréscimos moratórios**

Insurge-se a recorrente contra a incidência da Taxa SELIC como juros de mora em créditos tributários.

No caso, por serem vinculantes, aplicam-se as Súmulas nºs 4 e 5 do CARF a seguir reproduzidas:

#### **"Súmula CARF nº 4**

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais." (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*

#### **"Súmula CARF nº 5**

*São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*

Assim, é de se negar provimento ao Recurso na matéria em apreço.

Diante do exposto, voto por (i) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; (ii) negar provimento ao Recurso de Ofício e (iii) dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Redator designado

Quanto ao Recurso de Ofício, acompanho o relator. A operação acusada se revela como uma tentativa de planejamento tributário, sem fraude ou simulação. Os prejuízos recorrentes, e as despesas operacionais maiores que as receitas operacionais foram apontados, mas não foram desconstituídos, resultando que não se pode utilizá-los, os prejuízos recorrentes, como elementos de prova de fraude.

Não obstante, quanto ao mérito do lançamento, divirjo respeitosamente do relator.

Mantenho lançamento por dois fundamentos independentes:

1 – Embora o fundamento da artificialidade do bipartimento dos contratos possa ser afastado, os outros fundamentos do lançamento, independentes, se mantém. Os serviços, mesmo sendo administrativos, são prestados para o objeto dos contratos, a perfuração dos poços para Petrobrás, e são distintos de frete, constituindo-se em base de cálculo de Pis e Cofins:

O contrato entre a Petrobrás e a Transocean UK Limited pode ser bipartido em serviços e frete, conforme explana o relator. Porém, o contrato entre a recorrente e sua matriz no exterior não têm natureza distinta, que possa ser separada do contrato que o grupo econômico presta à Petrobrás. Todos os serviços, técnicos e administrativos, então vinculados e somente se justificam dentro da prestação de serviços total que o grupo econômico presta à Petrobrás, com o fito específico de consecução do contrato com a Petrobrás. Desse modo, todos os serviços são serviços prestados à Petrobrás, e são base de cálculo do Pis e da Cofins.

*Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos [arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal](#), observado o disposto no seu [art. 195, § 6º](#).*

*§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os **provenientes** do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:*

***I - executados no País; ou***

***II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.***

Observo ainda que a decisão recorrida não alterou o critério jurídico do lançamento, porque o Fisco utilizou vários fundamentos suficientes, não só o fundamento de que os pagamentos recebidos pela recorrente seriam subvenção para investimento. O tema do

reingresso de divisas, utilizado pela decisão recorrida, também estava no fundamento do Fisco (fl. 9.525):

*“O negócio de perfuração de [poços de] petróleo, de fato, conta com dois polos, o contratante no Brasil e o grupo TRANSOCEAN, por intermédio de suas subsidiárias, no caso a TRANSOCEAN UK e a fiscalizada, responsáveis por prestar o serviço de perfuração com utilização da unidade. Tal serviço é prestado no Brasil e seus resultados também são aqui verificados. Assim, não há espaço para interpretar qualquer exportação de serviços alcançada pela isenção em relação a PIS e COFINS. Não há que se falar em exportação de serviços.”*

E o fundamento da impossibilidade de partição do contrato em administrativo e técnico também estava presente nas razões do lançamento, pela descrição da confusão contratual de serviços, conforme o relatório.

Se a divisão de contratos de serviços em administrativos e técnicos, feito pela empresa, não é válida para os fins tributários presentes, seu vício não pode ser de seu proveito, podendo o Fisco tributar as receitas recebidas tanto como subvenção, quanto como receita de prestação de serviços à Petrobrás. O erro de forma foi da recorrente e não pode lhe aproveitar.

2 – Além disso, o pagamento dos serviços administrativos que a Transocean UK Limited fez à recorrente não representou ingresso de divisas, como exige o inciso II do art. 6º da Lei 10.833/2003, pois as divisas apenas retornaram, após a remessa, por parte da Petrobrás, para pagamento dos valores totais dos contratos entre a Petrobrás e a Transocean UK .

Por essas razões, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira, Redator designado