



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

Processo n° 19396.720113/2014-61
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-006.776 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria PIS/Pasep e Cofins - Bipartição Afretamento e Prestação de Serviços
Recorrentes MODEC SERVICOS DE PETROLEO DO BRASIL LTDA E FAZENDA NACIONAL
MODEC SERVICOS DE PETROLEO DO BRASIL LTDA E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

NULIDADE.INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, em face do qual se manifestou o contribuinte, refutando todas as acusações fiscais, não existindo qualquer cerceamento do direito de defesa.

BIPARTIÇÃO. AFRETAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. VINCULAÇÃO. SIMULTANEIDADE. PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS.

Os aspectos de execução simultânea, vinculação entre pessoas jurídicas fretadora e prestadora de serviço e percentuais utilizados não configuram per si a artificialidade na bipartição entre contratos de afretamento e de prestação de serviços, de acordo com a publicação das Leis n° 13.043/2014 e 13.586/2017, que legitimaram a referida estrutura contratual, sendo necessária a análise das demais condições contratuais para se desconsiderar a autonomia do contrato de afretamento.

No caso, a existência de cláusula de responsabilidade solidária recíproca das obrigações relativas a ambos contratos, aliada à execução conjunta das obrigações contratuais, comprovadas por contratos internos de subcontratação de serviços, denotam a existência efetiva de um único contrato de prestação de serviços, executados pelas empresas do grupo.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DESCONSIDERAÇÃO DOS FATOS REGISTRADOS.

Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade, ônus do qual não se desincumbe, se não resta provada a inidoneidade dos documentos apresentados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Ementa:

Aplicam-se ao PIS/Pasep as mesmas ementas aplicadas à Cofins, por se tratar de lançamento fundado nos mesmos elementos de prova

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado).

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados para constituição de crédito tributário de PIS/Pasep e Cofins, relativo aos anos-calendários de 2009 e 2010, relativos a receitas de subvenções destinadas à recuperação de custos, em razão de contabilização de receitas de exportação fictícias, por inexistência de prestação de serviços ao exterior em decorrência da desconsideração de bipartição artificial de contratos de afretamento ao exterior e prestação de serviços no mercado interno, conforme Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 2589/2610.

Em impugnação, a recorrente aduziu que o Auto de Infração foi lavrado com base em procedimento de amostragem, a decadência dos períodos de 31/01/2009 a 30/11/2009, o direito da impugnante à não tributação das receitas decorrentes da prestação de serviços ao exterior, a ilegalidade da desconsideração do negócio jurídico em razão da natureza dos contratos, a relação vinculante entre os contratos não permite à fiscalização desconsiderá-los, é legítima a separação dos contratos em afretamento e serviços, formalização da legalidade da segregação dos contratos de afretamento e prestação de serviços e limitação das proporções utilizadas, a ilegalidade da desconsideração do negócio jurídico, a independência de atuação da MODEC em relação às demais empresas do exterior, a ilegalidade de cobrança de PIS e Cofins sobre créditos decorrentes de ajustes contábeis nas contas de receita, da ilegalidade de aplicação da multa agravada e da inexistência de crime.

A Nona Turma da DRJ em São Paulo proferiu o acórdão nº 16-70.519, julgou a impugnação procedente em parte, exonerando do lançamento os ajustes contábeis a débito nas contas de receita, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE.INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias a ponto de crer ter provado o seu suposto direito.

AMOSTRAGEM.LEGITIMIDADE.

É legítima a verificação do cumprimento das obrigações tributárias por amostra de documentos, operações ou registros, o que não se confunde com o cálculo das contribuições em si mesmo por amostragem, conjectura, método estatístico, presunção, arbitramento, indício, suposição ou estimativa.

DECADÊNCIA.SIMULAÇÃO.

No caso de contribuições sujeitas a lançamento por homologação, tendo ocorrido as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial se fixa segundo o disposto no inciso I, do art. 173, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROVAS.PROTESTO GENÉRICO.

O protesto genérico pela produção de provas não se coaduna com a legislação processual administrativa tributária federal.

SIMULAÇÃO. Indícios vários e concordantes são prova de simulação, ocorrendo esta quando a realidade fática diverge da formalidade dos contratos.

DÉBITO CONTÁBIL EM CONTA DE RECEITA.

Cumprе considerar, na apuração da contribuição, valores lançados contabilmente a débito em conta de receita, reconhecidos pela Fiscalização, mas por esta desconsiderados em sua apuração.

MULTA QUALIFICADA.

A simulação é uma das hipóteses que autorizam a aplicação da multa qualificada, por ser um dos meios de praticar a fraude ou a sonegação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

[...]

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Por ter ultrapassado o limite de alçada, houve recurso de ofício.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações efetuadas em impugnação, alegando no mérito:

1. Direito à imunidade das receitas de exportação, que as receitas de exportação e de mercado interno possuem custos associados a cada receita, sendo incorreto o quadro do Termo de Verificação Fiscal que considera todos os custos vinculados à receita de prestação de serviço no mercado interno, que os serviços prestados à recorrente possuem natureza específica, as empresas estrangeiras tomadoras dos serviços da recorrente, à exceção do contrato com a Opportunity MV18B.V., não são as empresas fretadoras da embarcação à Petrobrás, que o valor recebido da Opportunity MV18B.V refere-se a pagamento de ICMS na importação da embarcação referente a obrigação da Opportunity, adimplida pela recorrente a seu pedido, que parte das receitas de exportação foram obtidas em período em que a embarcação não estava em operação e, portanto, não havia recebimento de receitas, por parte da recorrente ou fretadoras, decorrentes dos contratos com a Petrobrás, que os serviços prestados às empresas estrangeiras não guardam relação direta com os serviços prestados à Petrobrás ou a outras concessionárias de exploração e produção de petróleo e gás natural, que se referem ao apoio prestado no momento em que a embarcação ainda se encontrava em fase de construção e comissionamento, as fretadoras contratam a MII ou MINC, que, por sua vez, subcontratam a MODEC para a realização dos serviços anteriormente à operação da sonda e alguns após a operação, mas ambos decorrentes de EPCI, em suma, que os serviços eram específicos e divisíveis., que a desconsideração dos serviços pela fiscalização afronta o princípio da isonomia, pois se a recorrente tivesse contratado outra PJ no Brasil, tais serviços não seriam sujeitas à incidência do PIS e Cofins.

2. No que tange à bipartição, a recorrente alegou a ilegalidade da presunção de artificialidade na bipartição de contratos, que as cláusulas de vinculação, interveniência e solidariedade não comprovam tratarem-se de um único contrato, que a Petrobrás não tenha sido acusada de simular a contratação bipartida, que caso a impossibilidade de bipartição fosse verdadeira, o contrato que prevaleceria seria o de afretamento (cita jurisprudência do STJ), que a bipartição é modelo adotado pela indústria do petróleo e está prevista na legislação do REPETRO, que a Lei nº 13.043/2014 formalizou a possibilidade de bipartição, a partir de 2015.

3. Quanto ao acusação de grupo econômico, a recorrente reconheceu que as pessoas jurídicas MODEC, MINC e MII eram pessoas vinculadas nos termos do artigo 244 do RIR/99, não reconhecendo, porém, a existência de vínculo entre a MODEC e as empresas MOPS, OPPORTUNITY, GAS OPPORTUNITY e TUPI PILOT, que em 2009 e 2010, as empresas fretadoras não são vinculadas à recorrente, que o fato de o presidente da OPPORTUNITY MV 18 BV ser procurador da MINC e o diretor da MODEC ser procurador das empresas GAS OPPORTUNITY e TUPI PILOT não significa nada além da existência de procuração nos imites outorgados, os quais nem foram identificados pela fiscalização, que as empresas OPPORTUNITY, GAS OPPORTUNITY e TUPI PILOT possuem o mesmo

endereço não influencia em nada o lançamento, posto que não envolve a recorrente e que todas são SPE - Sociedades de Propósito Específico, criadas com o fim de deter e explorar a propriedade de FPSOs, que a logomarca MODEC no canto das faturas emitidas pelas empresas OPPORTUNITY, GASOPPORTUNITY e TUPI PILOT em face da Petrobrás ocorreu pelo fato de caber à recorrente a emissão de tais faturas de acordo com a Ordem de Serviços objeto dos contratos de prestação de serviços desconsiderados, que as informações no sítio da MODEC sobre a rede mundial no qual contém informação de que a MOPS seria parte integrante do GEI da fiscalizada não possui qualquer ligação com a acusação da fiscalização, uma vez que a MOPS não foi contratada como fretadora ou prestadora de serviços no período fiscalizado, que as SPEs possuem diversos investidores não vinculados à MODEC e que a existência da hipótese da fiscalização significa admitir que outros investidores das SPE estivessem aceitando repatriar suas receitas para gerar lucro apenas na MODEC pertencente exclusivamente ao grupo MODEC, que a recorrente não foi criada com o propósito de prestar serviços à Petrobrás, pois quase quatro anos antes havia firmado contrato com a SHELL.

Concluindo, a recorrente argui não ter praticado sonegação, pois escriturou todas as receitas na contabilidade, declarou tudo em DIPJ e Dacon, ofereceu à tributação do IRPJ e CSLL e entregou todos os documentos que embasaram a fiscalização.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às e-fls. 4846/4878, refutando a existência de nulidade do lançamento, que o contrato foi bipartido tão somente para evitar a tributação do IRRF e da CIDE, a inexistência de decadência em razão da aplicação do artigo 173, I do CTN por comprovação da fraude, que a jurisprudência administrativa em diversos processos reconheceu a artificialidade na bipartição entre os contratos de afretamento e de prestação de serviços, citando diversos processos, bem como reconhecida em julgamento na esfera judicial, afastando a alíquota zero sobre o afretamento, que há na realidade um único contrato de prestação de serviços de pesquisa e exploração de petróleo e gás, que a empresa estrangeira subvencionou a empresa brasileira para fazer face ao custeio das operações, que as cláusulas de rescisão/vinculação, interveniência e solidariedade, as vinculações societárias indicam tratar de um único contrato de prestação de serviço de pesquisa e exploração de petróleo, que o afretamento é apenas meio. Como consequência, a multa qualificada é devida.

Em 18/06/2018, a recorrente juntou petição, noticiando que a Receita Federal vem atuando a bipartição em diversos processos como importação de serviços, como no processo 16682.721312/2013-91, que trata das mesmas embarcações; que a Lei nº 13.043/2014 reconhecer a legitimidade da bipartição entre afretamento e prestação de serviços entre pessoas vinculadas e que a Lei nº 13.586/2017, validou novamente a bipartição, reduzindo os percentuais, possibilitando a quitação dos débitos de IRRF; informa que o CARF já reconheceu a correção da bipartição no processo 16682.721161/2012-91.

A PGFN reiterou suas contrarrazões às e-fls. 4879/4911.

Em nova petição às e-fls. 4915/4922, a recorrente reiterou o *bis-in-idem*, decorrente da autuação de IRRF, CIDE, PIS-Importação e Cofins-Importação sobre as remessas ao exterior por prestação de serviços de pesquisa e exploração de petróleo e a tributação de subvenções na empresa brasileira no mercado interno e a legitimidade da bipartição em razão das publicações das Leis nº 13.043/2014 e 13.586/2017; juntou o TVF lavrado em face da Petrobrás contemplando as embarcações deste processo, além de outras, no qual foram lavrados lançamentos de IRRF, CIDE, no ano-calendário de 2009, sobre prestação

de serviços técnicos por pessoas jurídicas estrangeiras e decisão judicial nos Embargos à Execução Fiscal, oriunda do processo 16682.721312/2013-91, na qual a Petrobrás desistiu dos referidos embargos para efetuar o pagamento de IRRF nos termos da Lei nº 13.586/2017 e Portaria PGFN nº 21/2018, com aquiescência da PGFN. Os processos lavrados em face da Petrobrás foram 16682.721312/2013-91, 16682.721545/2013-94, 16682.720835/2014-00 e 16682.720836/2014-46.

Em 13/08/2018, nova petição de e-fls. 5062/5210, a recorrente reiterou o *bis-in-idem*, juntou o TVF que deu origem aos processos 16682.720835/2014-00 e 16682.720836/2014-46, informou que a Petrobrás apresentou petição no processo 16682.720835/2014-00, requerendo o pagamento de IRRF sobre a parcela remanescente do contrato de afretamento, com base na Lei nº 13.586/2017, reiterou que as mudanças ocorridas nas Leis nº 13.043/2014 e 13.586/2017 tornaram inconsistentes a alegação de artificialidade, que a estrutura foi criada pela própria administração pública, a partir de licitações da Petrobrás, juntando ao final o TVF mencionado.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

Recurso de Ofício

A Nona Turma da DRJ em São Paulo recorreu de ofício em razão da exoneração de tributo e multa de ofício no montante de R\$ 3.816.654,50, conforme e-fls. 4727/4728, devido ao provimento parcial da impugnação quanto aos ajustes contábeis lançadas a débito na conta contábil de receita de exportação.

Destaca-se, de plano, que o recurso de ofício deve ser conhecido, pois o crédito tributário exonerado ultrapassou o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 estabelecido na Portaria MF nº 63/2017, atualmente em vigor.

No mérito, a contribuinte pugnou pelo expurgo dos ajustes lançados a débito na conta contábil de receita de exportação, valores estes não considerados pela fiscalização, sem motivação alguma. Por sua vez, a contribuinte arguiu que são emitidas pré-faturas relativos a provisões de receitas a serem faturadas que, posteriormente, são ajustadas a fim de se chegar à efetiva receita de exportação. Para tanto, são efetuados os ajustes a débito na conta contábil de receita.

Entendo que, em princípio, os ajustes a débito representam reduções da receita auferida. Como não houve qualquer insurgência quanto a tais valores por parte da fiscalização, correta a decisão da DRJ em excluí-los do lançamento. Portanto, nego provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário atende aos demais pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente defende a nulidade do Auto de Infração por ter sido realizada em procedimento de amostragem, tendo ocorrido o lançamento de acordo com este tipo de verificação.

Esclareça, porém, que o Auto de Infração deve conter os seguintes requisitos, previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Quanto à nulidade, o referido decreto dispõe em seu artigo 59:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

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

Constata-se, porém, que não houve qualquer violação aos pressupostos legais para a lavratura do Auto de Infração, pois foi lavrado por pessoa competente, ou seja, auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, e contém toda descrição dos fatos, cálculo dos valores das contribuições devidas, dos juros e da multa de ofício e indicação dos enquadramentos legais, enfim, suficiente à compreensão das infrações cometidas pela recorrente, que produziu defesa robusta.

Ademais, não vislumbro a ocorrência de procedimento por amostragem. A fiscalização analisou cinco contratos e entendeu que subsumiam a um planejamento tributário ilícito. A amostragem pressupõe a análise de parte da documentação e extensão das conclusões para todo o conjunto de documentação, sem contudo analisá-lo. Porém, não foi o caso, pois a fiscalização analisou os cinco contratos e efetuou o lançamento concernente aos cinco contratos. Ressalta-se que, eventual equívoco nas conclusões da fiscalização seria matéria de mérito, a ser tratada adiante.

Prosseguindo em sua defesa, a recorrente pugna pela ocorrência de decadência em relação aos fatos geradores de PIS e Cofins ocorridos entre janeiro/2009 a novembro/2009.

Concernente ao prazo decadencial das contribuições para a Seguridade Social, foi editada a Súmula Vinculante nº 8, pelo Supremo Tribunal Federal, de observância obrigatória pela administração pública federal, nos termos do art. 2º da Lei nº 11.417, de 2006:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Portanto, o prazo decadencial para as referidas contribuições sujeita-se às regras gerais dos artigos 150 e 173 do CTN. A matéria encontra-se pacificada no STJ, com o julgamento do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do CPC (recursos repetitivos), cuja decisão definitiva deve ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho, por força da aplicação do artigo 62 do Anexo II do RICARF. Transcreve-se a ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o

Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Assim, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento antecipado (lançamento por homologação) rege-se pelo art. 150, §4º do CTN, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo passa a ser regido pelo art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seu parágrafo único, se verificada a existência de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.

Portanto, a análise da ocorrência de decadência será realizada após a decisão sobre a ocorrência ou não de fraude.

No mérito, passo a analisar a acusação fiscal e os contratos nela referidos. A fiscalização acusa a recorrente de participar de um planejamento tributário ilícito, consistente no seguinte:

"1. Vislumbra-se o interesse de uma empresa estrangeira em prestar serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e manutenção (workover) para a PETROBRAS, em território nacional;

2. Para tanto, é criada uma empresa no Brasil cujo controle acionário ou de cotas pertence à empresa estrangeira;

3. Esta empresa nacional com capital estrangeiro, que pertence a um mesmo Grupo Econômico Internacional (doravante designado como GEI), é contratada pela PETROBRAS para a referida prestação de serviços;

4. Dois contratos simultâneos e vinculados entre si, um de afretamento de plataforma e outro de prestação de serviços, são firmados entre a PETROBRAS e a empresa estrangeira (fretadora) e a empresa nacional, respectivamente, ambas pertencentes ao GEI. Esses (contratos) são utilizados para segregar em tese uma única operação, em sentido lato, a saber: perfuração de poços no leito do oceano para extração de petróleo e/ou gás natural;

5. O contrato de afretamento envolve vultosos valores, girando em torno de 80% (oitenta por cento) a 90% (noventa por cento) do total dos valores remuneratórios pagos pela PETROBRAS relativos aos dois contratos que foram segregados (afretamento e prestação de serviços). Por sua vez, o contrato de prestação de serviços firmado com a empresa sediada no Brasil, de forma complementar, na ordem de 10% (dez por cento) a 20% (vinte por cento) do total;

6. Com isso, uma vez criada artificialmente enorme defasagem entre os valores destinados ao afretamento de plataforma e à prestação de serviços, cumpre a empresa estrangeira do GEI subsidiar a empresa sediada no Brasil, para efeito de custeio operacional, mediante sucessivos aportes de recursos, sem os quais esta não sobreviveria sem o apelo à falência;

7. Assim sendo, parte dos recursos encaminhados ao exterior decorrentes do contrato de afretamento firmado entre a PETROBRAS e a empresa estrangeira, retorna com denominações diversas (empréstimo, reembolso de custo, aumento de capital, receita de exportação, etc), ardil este utilizado também para reduzir a tributação do IRPJ/CSLL e/ou PIS/COFINS;

8. Em suma, uma única prestação de serviços é seccionada em duas contratações distintas (afretamento e prestação de serviços), com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos. Desta forma, os rendimentos auferidos no País, por residente ou domiciliado no exterior, a título de afretamento de embarcação marítima, estão sujeitos à

alíquota de 0% (zero por cento), no tocante ao imposto de renda incidente na fonte, a teor do art. 1º, inciso I, da Lei 9.481, de 13 de agosto de 1997."

A fiscalização justifica a existência de grupo econômico internacional GEI - em razão de as fretadoras ou são pessoas vinculadas (MINC) nos termos do artigo 244 do RIR/99 ou possuem em comum pessoas físicas em cargos de direção e com procuração, reprisando os pontos relativos ao endereço, logomarca e *site* na internet.

Quanto aos contratos, ressalta a existência de cláusulas de vinculação entre o afretamento e a prestação de serviços, a de interveniência, que estabelece que a prestadora de serviço (MODEC) é interveniente no contrato de afretamento e vice-versa, respondendo solidariamente pelas obrigações assumidas no contrato e a cláusula de solidariedade, que também define a responsabilidade da prestadora de serviços (MODEC) por obrigações pecuniárias decorrentes do contrato de afretamento e vice-versa.

Afirma que as despesas e custos são superiores às receitas auferidas no mercado interno e que seriam necessários reingresso de recursos para fazer frente a tais custos e despesas, que os contratos com as empresas estrangeiras referem-se, genericamente, a serviços prestados ou serviços de apoio de operação e manutenção.

Sintetizando, a fiscalização concluiu que trata-se de uma única prestação de serviços, artificialmente bipartida em dois contratos, afretamento e serviços, entre a PETROBRÁS e duas empresas pertencentes ao mesmo GEI, que atuam de forma interdependente e solidária e que não haveria afretamento autônomo, que a embarcação é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados, os quais seriam a atividade-fim, enquanto o afretamento seria a atividade-meio.

Neste aspecto, a bipartição seria uma simulação, sem propósito comercial e que as receitas de exportação seriam na realidade subvenções destinadas à recuperação de custos na prestação de serviços no mercado interno, concernentes à operação das embarcações afretadas à Petrobrás. Concluiu que a multa deveria ser qualificada em razão do fato de a recorrente não ter incluído os pagamentos recebidos pela empresas estrangeiras, a título de complementações aos pagamentos a cargo da Petrobrás, na base de cálculo do PIS e da Cofins, com vistas a dar respaldo jurídico a prestação de serviços ao exterior inexistente.

Adentrando na análise da possibilidade de bipartição em contratos de afretamento e de prestação de serviços, necessário expor que a habilitação no Repetro era prevista na IN SRF 4/2001, em seu artigo 5º, para a detentora da concessão ou autorização, bem como para a prestadora de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização.

Na IN RFB nº 844/2008 (que revogou a IN SRF 4/2001), a habilitação estava, inicialmente prevista, para a detentora da concessão ou autorização para exercer as atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural, bem como para a contratada desta para realizar a prestação de serviços destinados à execução daquelas atividades. Posteriormente, com as IN RFB 941/2009 e 1.070/2010, foi introduzida a possibilidade de habilitação de contratação na afretamento por tempo ou prestação de serviços, estabelecendo a simultaneidade num primeiro momento e depois a vinculação de contratos. Assim, a própria RFB admite a coexistência de contrato de afretamento e de prestação de serviços, com execução simultânea e com certo vínculo, o que, por si só, não configura

simulação, conforme artigo 5º da IN RFB 844/2008, com alteração das IN RFB nº 941/2009 e 1.070/2010, e na Solução de Consulta Interna nº 5/2010, abaixo transcritos:

Art. 5o O Repetro será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

§ 1o Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei no 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1o; e

II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 2o Quando a pessoa jurídica de que trata o inciso II do § 1o não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens.

§ 2º A pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º, ou sua subcontratada, também poderá ser habilitada ao Repetro para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento, em que seja parte ou não, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização, desde que a importação dos bens esteja prevista no contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 3º O fornecimento de bens pela pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviços.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)

§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens, observado o disposto na legislação específica.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 4º Poderá ser habilitada ao Repetro empresa com sede no País formalmente designada pela pessoa jurídica de que trata o inciso I do § 1º, para promover a importação dos bens que sejam objeto de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, desde que vinculados à execução de contrato de prestação de serviços celebrado entre elas, relacionado às atividades a que se refere o art. 1º.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)

§ 4º A pessoa jurídica designada deverá constar do contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

Solução de Consulta Interna nº 5/2010:

Assunto: Regimes Aduaneiros

O afretamento é contrato típico das atividades previstas no Repetro, com previsão normativa expressa, inclusive com o fornecimento de bem dissociado do contrato de prestação de serviços, possibilitando que a empresa concessionária contrate uma empresa para fornecer os bens e outra para prestar os serviços, podendo esta última ser habilitada no regime para importação dos equipamentos necessários a prestação dos serviços, em cumprimento de suas obrigações contratuais

Dispositivos Legais:: art. 566 da Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 - Código Comercial; Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997; arts. 458 a 462 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (RA/2009); Instrução Normativa RFB nº 844, de 9 de maio de 2008, com as alterações da Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009, Resoluções Nº 192-ANTAQ, de 16 de fevereiro de 2004, Nº 495-ANTAQ, de 13 de setembro de 2005; Nº 843-ANTAQ, de 14 de agosto de 2007, Nº 879-ANTAQ, de 26 de setembro de 2007.

Porém, tal possibilidade não implica admitir que qualquer contratação de afretamento com simultaneidade de prestação de serviços deva, necessariamente, ser considerada lícita. As condições efetivamente contratadas devem ser analisadas para se aferir sobre existência real dos dois negócios jurídicos ou se estamos diante de uma situação de simulação. A Solução de Consulta nº 225/2014, abordando a incidência de IRRF sobre contratos de afretamento de navios-sonda, deixou evidenciada esta questão:

"[...]

14. O centro da questão é a forma de contratação dos referido navios sonda para operação no Brasil, que será feito por meio de dois contratos distintos: (i) contrato de afretamento; e (ii) contrato de prestação de serviço. O primeiro contrato será efetuado entre a consulente, que é uma empresa domiciliada no exterior, e uma empresa brasileira da área de petróleo e gás. Já o contrato de prestação de serviços para operação do navio sonda será efetuado entre a empresa brasileira da área de petróleo e gás e uma empresa operadora brasileira.

15. É certo que as empresas são livres para montar os seus negócios e para contratar na forma que melhor entenderem, visando a otimização de suas operações e a obtenção de lucros. Essa liberdade não é absoluta pois tem como limite a observância das leis.

16. Portanto, em princípio, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, determinada empresa opte por efetuar dois contratos com empresas distintas, uma para afretamento do bem e outra para sua operação.

17. No caso ora analisado, a consulente afirma que será responsável por fornecer o equipamento afretado enquanto uma outra empresa brasileira será a operadora do equipamento, sendo que as duas empresas são independentes e não pertencem ao mesmo grupo econômico.

18. Esse aspecto é importante porque a vinculação entre as empresas responsáveis pelo afretamento do equipamento e pela sua operação poderia configurar, quando associada a outros aspectos, tais como a desproporção da remuneração pactuada e ausência de propósito negocial, um planejamento fiscal abusivo com a conseqüente descaracterização do negócio por parte do Fisco. "

Destaca-se, também, a edição da Lei 13.043/2014, que, em seu artigo 106, alterou o artigo 1º da Lei nº 9.481/1997, estabelecendo percentuais máximos do valor total dos contratos (prestação de serviços e afretamento) a serem considerados para o contrato de afretamento para fins de incidência de IRRF, com vigência a partir de 1º/01/2015, conforme expressamente previsto no artigo 113, II da Lei nº 13.043/2014, nos seguintes termos:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de

instalações portuárias; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

[...]

§ 2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a:

I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS);

II - 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e

III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações.

Contudo, a Lei nº 13.586/2017 alterou os percentuais para 70%, 65% e 50%, a partir de 1º/01/2018:

§9º A partir de 1º de janeiro de 2018, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte, na hipótese prevista no § 2º deste artigo, fica limitada aos seguintes percentuais:

I - 70% (setenta por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga;

II - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e

III - 50% (cinquenta por cento), quanto aos demais tipos de embarcações.

A exposição de motivos da MP 795/2017, convertida na Lei 13.586/2017, dispôs o seguinte a respeito:

"4. O art. 2º deste Projeto altera os §§ 2º a 8º e acrescenta os §§ 9º a 12 ao art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, que tratam da incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF nas remessas ao exterior a título de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas.

4.1. A alteração promovida pelo art. 106 da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, no § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, estabeleceu, para fins de redução a zero da alíquota do IRRF, percentuais máximos atribuídos aos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas relacionados

à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural. A referida alteração visava a limitar o benefício fiscal de redução a zero da alíquota do IRRF e, simultaneamente, dar segurança jurídica, uma vez que o Fisco estava desconsiderando os contratos de afretamento realizados pelas empresas do setor.

4.2. Entretanto, os percentuais atualmente estabelecidos apresentam um desequilíbrio econômico e não estão compatíveis com os percentuais adotados por outros países.

Nesse sentido, o § 9º ajusta os percentuais a fim de manter a segurança jurídica."

Depreende-se que a própria exposição de motivos da MP 795/2017, curiosamente, reconheceu a artificialidade dos percentuais estabelecidos pela Lei nº 13.043/2014, o que confirma que aqueles percentuais não refletiam a realidade econômica e produziam desequilíbrio econômico e incompatíveis com o percentuais adotados em outros países. No caso concreto, o percentual médio adotado nos contratos de afretamento foi em torno de 84%, superior ao percentual considerado como compatível pela MP 795/2017 de 70%.

Neste ponto, deve-se salientar que referida exposição de motivos acrescentou que:

*4.6. Por fim, o § 12 traz norma que esclarece que os percentuais definidos nos §§ 2º e 9º não se aplicam à apuração da contribuição de intervenção de domínio econômico -CIDE de que trata a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, da 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 da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior -COFINS-Importação, **permanecendo válidas, para efeitos de apuração desses tributos, a natureza e as condições do contrato de afretamento ou aluguel.***

5. O art. 3º deste Projeto possibilita que, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, as empresas possam adotar os percentuais máximos previstos no § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, mediante recolhimento em janeiro de 2018 da diferença de IRRF, acrescida de juros de mora, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, condicionada à desistência expressa e irrevogável das ações administrativas e judiciais. Isso porque, antes do estabelecimento dos percentuais expressamente em lei, havia grande divergência de entendimento entre o Fisco e os contribuintes, o que gerava litígios administrativos e judiciais.

Referidos dispositivos são:

§12. A aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo não acarreta a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei nº 10.168, de 29 de

dezembro de 2000, e da 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 da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), de que trata a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.” (NR)

Art. 3º Aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, aplica-se o disposto nos §§ 2º e 12 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e a pessoa jurídica poderá recolher a diferença devida de imposto sobre a renda na fonte, acrescida de juros de mora, no mês de janeiro de 2018, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício

Contudo, a aplicação do §12 aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2014, pelo artigo 3º da Lei nº 13.586/2017, validou a natureza e as condições destes contratos quanto aos percentuais utilizados, para fins de incidência de CIDE, PIS-Importação e Cofins-Importação, já que sua parte final referiu-se apenas ao recolhimento de IRRF com redução de multas de mora e de ofício, não mencionando algo acerca das demais incidências a que estariam sujeitas as remessas.

Destarte, é forçoso reconhecer que a legislação pretendeu validar os aspectos de execução simultânea, vinculação entre pessoas jurídicas fretadora e prestadora de serviço e dos percentuais utilizados, estabelecendo aplicação retroativa dos percentuais estabelecidos no §2º do artigo 1º da Lei nº 9.481/1997 até 31/12/2017 e nos percentuais previstos no §9º, a partir de 1º/01/2018.

Assim, estes pontos abordados pela fiscalização não podem isoladamente configurar indícios para caracterização da artificialidade contratual, sendo necessária a análise das demais condições contratuais.

Os contratos de afretamento verificados foram firmados entre a PETROBRÁS e as empresas MODEC INC, OPPORTUNITY, GAS OPPORTUNITY e TUPI PILOT. Já os contratos de prestação de serviços de operação e manutenção das unidades foram firmados entre a PETROBRÁS e a MODEC DO BRASIL, a ora recorrente, que será doravante denominada de MDB. Para completar a estrutura contratual, foram elaborados contratos internos dentro do grupo Modec para efetivar a prestação de serviços de operação e manutenção das unidades.

Os contratos de afretamentos e de prestação de serviços, firmados com a PETROBRÁS, estipulam obrigações entre a contratada e contratante (PETROBRÁS), além de estipular obrigações em relação à empresa solidária, que se trata da fretadora no contrato de prestação de serviços e da prestadora de serviços no contrato de afretamento. Assim, ambos contêm cláusulas de execução simultânea, de rescisão recíproca (a rescisão de um contrato implica a rescisão de outro, sem direito à indenização), de solidariedade geral quanto à obrigações pecuniárias decorrentes de cada contrato entre a contratada e empresa solidária, de determinação que ambas empresas figurem como co-seguradas nas apólices de seguro, limite conjunto de responsabilidade civil em certas situações.

Tais cláusulas indicam que as obrigações pecuniárias devem ser cumpridas por ambas empresas, independentemente da causa, origem ou natureza jurídica. Esta solidariedade recíproca nos contratos pode ser assim observada:

CONTRATOS DE AFRETAMENTO

UNIDADE	FRETADOR	CLÁUSULAS
FPSO - MV 22	TUPI PILOT	17.1 - a MODEC é solidária com a TUPI quanto às obrigações pecuniárias deste contrato 22.1.1 a TUPI figurará como co-segurada na apólice de seguro de responsabilidade civil que a MODEC fizer nos termos do item 15.1 do contrato de prestação de serviços.
FPSO MV20	GAS OPPORTUNITY B.V.	17.1 - a MODEC é solidária com a GAS OPPORTUNITY quanto às obrigações pecuniárias deste contrato. 22.1.1 a GAS OPPORTUNITY figurará como co-segurada na apólice de seguro de responsabilidade civil que a MODEC fizer nos termos do item 15.1 do contrato de prestação de serviços.
FPSO MV18	OPPORTUNITY	17.1 - a MODEC é solidária com a OPPORTUNITY quanto às obrigações pecuniárias deste contrato 22.1.1 a OPPORTUNITY figurará como co-segurada na apólice de seguro de responsabilidade civil que a MODEC fizer nos termos do item 15.1 do contrato de prestação de serviços.
FSO MV15	MODEC INC	2.14.1 - a MODEC INC figurará como co-segurada na apólice de seguro de responsabilidade civil que a MODEC fizer nos termos do item 2.12 do contrato de prestação de serviços. 2.19.3 - limite único de responsabilidade civil da MODEC INC e da MODEC 22.1 - Interveniência: a MODEC responde solidariamente com a fretadora quanto às obrigações do contrato de afretamento.
FPSO MV14	MODEC INC	3.9.2 e 3.20.3- limite único de responsabilidade civil da MODEC INC e da MODEC 3.15.1 - a MODEC INC figurará como co-segurada na apólice de seguro de responsabilidade civil que a MODEC fizer nos termos do item 3.17 do contrato de prestação de serviços. 19.1 - Interveniência: a MODEC responde solidariamente com a fretadora quanto às obrigações do contrato de afretamento

CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

UNIDADE	PRESTADOR	INTERVENIENTE	CLÁUSULAS
FPSO - MV 22	MODEC		15.1 - a MODEC é solidária com a TUPI quanto às obrigações pecuniárias deste contrato
FPSO MV20	MODEC	MODEC INTERNACIONAL LLC	15.1 - a MODEC é solidária com a GAS OPPORTUNITY quanto às obrigações pecuniárias deste contrato 21.1.1 a GAS OPPORTUNITY figurará como co-segurada na apólice de seguro de responsabilidade civil que a MODEC fizer nos termos do item 15.1 do contrato de prestação de serviços.
FPSO MV18	MODEC		15.1 - a MODEC é solidária com a OPPORTUNITY quanto às obrigações pecuniárias deste contrato 22.1.1 a OPPORTUNITY figurará como co-segurada na apólice de seguro de responsabilidade civil que a MODEC fizer nos termos do item 15.1 do contrato de prestação de serviços.
FSO MV15	MODEC	MODEC INC	2.13.3 limite de responsabilidade civil em conjunto 19.1 responsabilidade solidária por parte da interveniente
FPSO MV14	MODEC	MODEC INC	3.22.3 limite de responsabilidade civil em conjunto 18.1 responsabilidade solidária por parte da interveniente

Causa estranheza a este relator, a existência de responsabilidade solidária quanto às obrigações decorrentes dos contratos, de forma recíproca. De fato, estas cláusulas que implicam responsabilidade solidária trazem uma ilogicidade, decorrente da situação de a MDB, prestadora de serviços, que detém um contrato, por exemplo MV14, no valor de R\$ 175.842.164,00 se tornar responsável solidária por obrigações decorrentes de um contrato de R\$ 1.135.467.236,72. No geral, a MDB, que obteve contratos cujas receitas estimavam R\$ 1.574.374.297,75, se responsabilizou por obrigações contratuais relativos a contratos de afretamento de R\$ 8.204.898.073,311?

Tal responsabilidade somente se afigura plausível se estivermos diante de não só de uma execução simultânea de contratos, formalmente separados, mas de um auferimento conjunto de receitas e de responsabilidade conjunta quanto às despesas incorridas em ambos contratos.

A análise dos contratos firmados entre a MDB e as demais empresas do grupo reforçam este auferimento conjunto de receitas e de repartição das despesas. Referidos contratos de prestação de serviços internos foram firmados entre as empresas do grupo MODEC para cada operação de unidade. O grupo econômico está explícito no *site* www.modec.com e compunha, à época, das empresas MODEC INC (Japão, como *head office*), doravante denominada MINC, MODEC INTERNATIONAL INC, doravante denominada MII (EUA), MODEC MANAGEMENT SERVICES PTE LTD (Singapura), MODEC OFFSHORE PRODUCTION SYSTEMS PTE LTD (Singapura), doravante denominada MOPS, MODEC OFFSHORE ENGINEERING SERVICES (China), MODEC MANAGEMENT SERVICES (Vietnã), MODEC SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL LTDA (MDB), a recorrente, conforme e-fl. 2564 (atualmente, o número de empresas componentes é maior).

Conforme confirmado pela própria recorrente, a MDB é controlada pela MII, diretamente, e pela MINC, indiretamente (e-fl. 2484), sendo vinculada nos termos do artigo 244¹ do RIR/99.

Voltando aos contratos internos, houve a celebração de um contrato geral denominado Contrato de Prestação de Assistência, acompanhado de uma Ordem de Trabalho e de outros contratos específicos para cada unidade afretada, conforme exposto a seguir:

Contrato de Prestação de Serviços de Assistência

Foram apresentados dois contratos, o primeiro firmado entre a MODEC INC (MINC), MODEC INTERNATIONAL INC (MII), MODEC INC, MODEC OFFSHORE SINGAPORE (MOPS), MODEC MANAGEMENT SERVICES (MMS), MODEC DO BRASIL (MDB) e SOFEC, em 30/04/2009 e outro firmado entre MINC, MII, MOPS, MDB e MTOPS em 7/7/2010, tendo ambos as seguintes cláusulas:

¹ Art. 244. Para efeito do disposto nos arts. 240, 241 e 243, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 23):

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma dos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

1. Objeto: O objeto do presente Contrato é oferecer a estrutura que permita a uma das Partes solicitar e obter de qualquer uma das outras Partes determinados serviços de assistência técnica e/ou administrativa e/ou de engenharia, que sirva de apoio às operações, propostas, projetos e outras atividades comerciais afins da Parte requisitante (em seu conjunto os "Serviços"), bem como a base para a remuneração do fornecimento de tais Serviços assim prestados. O presente Contrato altera,

2. Método de Consecução do Objeto deste Contrato:

Vindo qualquer uma das Partes (a "Destinatária do Serviço") a requisitar Serviços a serem prestados por qualquer outra Parte (a "Prestadora do Serviço"), ambas celebrarão um contrato por escrito que especificará, de modo satisfatório, os Serviços a serem prestados, o cronograma de execução dos Serviços e a localização de sua execução. A remuneração pelos Serviços e quaisquer outros termos e condições que lhes forem aplicáveis serão, em sua totalidade, estipulados em uma ordem de trabalho substancialmente semelhante ao formulário de ordem de trabalho estabelecido no Anexo A ("Ordem de Trabalho"). Cada Ordem de Trabalho constituirá um contrato separado e distinto para os Serviços ali descritos, vinculando a Destinatária e a Prestadora do Serviço e passando a vigorar na data de sua assinatura. -----

Decorrente deste contrato, foi elaborada a Ordem de Trabalho de 30/04/2009, na qual a MINC subcontratava a MDB para realização de prestação de serviços administrativos e contábeis e outros exigidos (sem especificação), em razão de a OPPORTUNITY MV 18 ter contratado a MINC para a realização de tais serviços.

Unidade FSPO MV 18

Além da Ordem de Trabalho acima referida, constam nos autos outro contrato entre a OPPORTUNITY MV 18 e a MDB, no qual a OPPORTUNITY MV18 nomeava a MDB como importadora da unidade, transferindo à MDB a responsabilidade pelo cumprimento da cláusula vinte e seis do contrato de afretamento, em especial relativamente às despesas aduaneiras relativas ao ICMS e ao ISS devidos por ocasião do desembarço da unidade acima.

Para as outras unidades, foram celebrados contratos específicos denominados Contrato de Apoio de Operação e Manutenção e possuíam as seguintes características:

Unidade FSPO MV 22

Firmado entre a TUPI PILOT (armador), a MDB (contratada de O&M), a MII (contratada de apoio O&M) e a MODEC INC, doravante denominada MINC. No preâmbulo, menciona o Contrato de Afretamento entre a PETROBRÁS e o armador e Contrato de Operação e Manutenção (O&M) entre a PETROBRÁS e a MDB, juntamente com o armador interveniente.

Menciona ainda que o Contrato de Operação e Manutenção prevê todos os serviços de Operação e Manutenção, mas apenas parte seria paga em reais e a outra parte, em dólares, estaria incluída no âmbito do contrato de afretamento (e-fl. 2182). Que o armador (no caso, o fretador do contrato de afretamento) é obrigado a enviar à MDB a parcela em dólar, pelos serviços de Operação e Manutenção, incluídos no contrato de afretamento. Que a MDB subcontratou parte dos serviços à MII e ambas prestarão em conjunto os serviços de Operação e Manutenção, conforme cláusula 2.1.

A cláusula 2.3 dispunha que sem prejuízo da MDB ser a responsável pela execução dos serviços no âmbito do Contrato de Operação e Manutenção, a MII seria a principal responsável pela execução dos serviços de O&M, embora ambas se responsabilizam pela execução conjunta dos serviços, conforme as cláusulas 2.4 e 2.5 do contrato. A MINC, na condição de controladora tanto da MII quanto da MDB, se dispõe a garantir a execução das obrigações da duas controladas.

Transcrevem-se trechos do contrato para melhor esclarecer:

PREÂMBULO:

Considerando que, o Armador e a Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras ("**Petrobras**") celebraram o contrato número 2400.0049809.09.2 (o "**Contrato de Afretamento**") para o fretamento de uma unidade flutuante de produção, armazenamento e transferência (o "**FPSO**"), datado de 25 de maio de 2009, juntamente com a Contratada de O&M como Terceiro Interveniente.-----

Considerando que, a Contratada de O&M e a Petrobras celebraram o contrato número 2400.0046290.08.2 (o "**Contrato de O&M**") para a operação e manutenção do FPSO, datado de 25 de maio de 2009, juntamente com o Armador como Terceiro Interveniente.-----

Considerando que, a Contratada de Apoio de O&M está disposta a realizar tais serviços em conjunto com a Contratada de O&M.-----

Considerando que, a MODEC, como sua sociedade controladora, está disposta a garantir a execução e

as obrigações da Contratada de O&M e da Contratada de Apoio de O&M. -----

Considerando que, o Contrato de O&M prevê todos os Serviços de O&M, mas apenas para o pagamento da parcela do Contrato de O&M em reais brasileiros. ----

Considerando que, a parcela de pagamento em dólares dos Estados Unidos (USD) para os serviços de O&M encontra-se incluída na taxa diária em USD no âmbito do Contrato de Afretamento. -----

Considerando que, o Armador é obrigado a enviar, para a Contratada de O&M, a parcela em USD pelos Serviços de O&M conforme incluída na taxa diária em USD, no âmbito do Contrato de Afretamento. -----

[...]

Cláusula 2. Escopo do Trabalho: -----

2.1 Pelo e durante o Prazo do Afretamento, a Contratada de Apoio de O&M e a Contratada de O&M executarão, conjuntamente, os Serviços de O&M. A Contratada de Apoio de O&M realizará os Serviços de O&M relativos à Taxa de O&M em dólares dos Estados Unidos. A Contratada de O&M prestará os serviços de O&M relativos à Taxa de O&M. -----

[...]

2.3 Sem prejuízo do fato de a Contratada de O&M ser

responsável conjunta pela execução dos Serviços de O&M no âmbito do Contrato de O&M, a Contratada de Apoio de O&M será a responsável principal pelos Serviços de O&M, incluindo, entre outros, os seguintes:-----

(a) Envio de tripulações expatriadas de operação do FPSO, inclusive recrutamento;-----

(b) Aquisição de material;-----

(c) Aquisição e manutenção de determinados seguros durante o Prazo do Afretamento conforme estipulado na Cláusula 7.1 do presente;-----

(d) Fornecimento de apoio técnico para a Contratada de O&M; e-----

e a Contratada de Apoio de O&M certificar-se-á de que a Contratada de O&M será capaz de executar todas e quaisquer de suas obrigações decorrentes no âmbito do Contrato de O&M de acordo com os seus termos.-----

2.4 Sem prejuízo da Cláusula 2.3 acima, a Contratada de Apoio de O&M e a Contratada de O&M, em conjunto, devem garantir que as mesmas executarão os Serviços de O&M com o devido cuidado e habilidade segundo o padrão razoavelmente esperado de uma contratada e/ou operadora

experiente do FPSO, por funcionários devidamente qualificados e de acordo com as disposições do Contrato de O&M e do presente Acordo, e devem se certificar de que o Armador será capaz de cumprir suas obrigações correspondentes no âmbito do Contrato de Afretamento. -----

2.5 Sem prejuízo da Cláusula 2.3 acima, em conformidade com os termos e condições do Contrato de Afretamento, do Contrato de O&M e do presente Acordo, a Contratada de Apoio de O&M e a Contratada de O&M executarão suas obrigações contratuais no âmbito do presente, em todos os momentos, com o objetivo de: -----

- (a) operar e manter o FPSO ao longo do Prazo do Afretamento de acordo com os bons padrões do setor; -
- (b) manter todas as permissões e licenças, nomes comerciais, patentes e outro tipo de propriedade intelectual aplicável ao FPSO ou exigido para a continuidade das operações do FPSO e cumprir qualquer disposição relevante de qualquer legislação ou regulamento aplicável; e -----
- (c) empregar todos os esforços razoáveis para amenizar qualquer paralisação de produção do FPSO. --

Cláusula 4. Remuneração: -----

4.1 Todos e quaisquer pagamentos para a Contratada de Apoio de O&M, por parte do Armador e no âmbito do presente Acordo, serão efetuados em dólares dos Estados Unidos ("US\$"), conforme previsto na Cláusula 4.2 deste instrumento. -----

4.2 Em contraprestação ao fornecimento de Serviços de O&M e execução de suas obrigações pela Contratada de Apoio de O&M e pela Contratada de O&M, em conformidade com o presente Acordo, com o Contrato do Afretamento e com o Contrato de O&M, a Contratada de Apoio de O&M receberá, como pagamento, uma taxa de operação e manutenção (a "**Taxa de Apoio de O&M**") durante o Prazo do Afretamento, por parte do Armador e no âmbito do presente Acordo, e a Contratada de O&M receberá, como pagamento, uma Taxa de O&M durante o Prazo do Afretamento diretamente paga pela Petrobras, no âmbito do Contrato de O&M, em conformidade com a Cláusula 4.1 do Contrato de O&M. O Armador não poderá pagar qualquer remuneração à Contratada de O&M até o final do 15º ano do Prazo do Afretamento. -

Unidade FSPO MV 20

Firmado entre a GAS OPPORTUNITY (armador), a MDB (contratada de O&M), a MII (contratada de apoio O&M) e a MINC. No preâmbulo, menciona o Contrato de Afretamento entre a PETROBRÁS e o armador e Contrato de Operação e Manutenção (O&M) entre a PETROBRÁS e a MDB, juntamente com o armador interveniente. Embora não localizei a tradução para este contrato, verifica-se na versão em inglês que possui conteúdo similar, com a diferença que, além da MDB e da MII, a MINC também executaria os serviços de Operação e Manutenção.

Unidade FSO MV 15

Firmado entre PRA-1 MV15 BV (armador), a MDB (contratada de O&M), a MODEC INTERNATIONAL LLC (contratada de apoio O&M) e a MINC. No preâmbulo, menciona o Contrato de Afretamento entre a PETROBRÁS e a MODEC, que foi aditado e cedido todos os direitos e obrigações ao armador (cujo acionista é a MINC) e Contrato de Operação e Manutenção (O&M) entre a PETROBRÁS e a MDB, juntamente com a MODEC, como interveniente. As cláusulas 2.1 em diante são similares com as acima, com a diferença de que, além da MDB e da MODEC INTERNATIONAL LLC, a MINC também executaria os serviços de Operação e Manutenção, conforme cláusulas 2.1, 2.3, 2.4 e 2.5.

Unidade FSPO MV 14

Firmado entre ESPADARTE MV 14 BV (armador), a MDB (contratada de O&M), a MODEC INTERNATIONAL LLC (contratada de apoio O&M) e a MINC. No preâmbulo, menciona o Contrato de Afretamento entre a PETROBRÁS e a MODEC, que foi aditado e cedido todos os direitos e obrigações ao armador (cujo acionista é a MINC) e Contrato de Operação e Manutenção (O&M) entre a PETROBRÁS e a MDB, juntamente com a MODEC, como interveniente. As cláusulas 2.1 em diante são similares com as acima, com a diferença de que, além da MDB e da MODEC INTERNATIONAL LLC, a MINC também executaria os serviços de Operação e Manutenção, conforme cláusulas 2.1, 2.3, 2.4 e 2.5.

Da análise contratual, percebe-se que os contratos de prestação de serviços de assistência garantem que os serviços sejam divididos entre as contratantes, conforme a necessidade e conveniência de cada parte e os Contratos de Apoio de Operação e Manutenção estipulam que os serviços de Operação e Manutenção, delineados no Contrato de Operação e Manutenção firmado entre a MDB e a PETROBRÁS, sejam cumpridos pela contratada de apoio de operação e manutenção (MII ou MODEC INTERNATIONAL LLC) em conjunto com a MDB e/ou MINC, cabendo sempre à MINC a garantia da execução dos serviços de Operação e Manutenção.

Nestes contratos de Apoio de O&M, fica estipulado que parte dos pagamentos dos serviços de O&M advém do contrato de afretamento e parte do contrato de O&M, firmado com a PETROBRÁS, o que demonstra que as receitas auferidas do contrato de afretamento são destinadas a pagamentos dos serviços de O&M.

Neste ponto consiste a artificialidade da bipartição, pois os contratos prevêm solidariedade nas obrigações, que são divididas entre as empresas do grupo, conforme os contratos internos de assistência e apoio à Operação e Manutenção das unidades, sendo que receitas auferidas pelo contrato de afretamento são destinadas a cobrir despesas com a Operação e Manutenção das unidades, que estava previsto no contrato de O&M firmado com a PETROBRÁS.

Assim, dada a solidariedade recíproca das obrigações entre a "fretadora" e a recorrente, entendo estar caracterizada a artificialidade dos percentuais de 84% e 16% para os contratos de afretamento e de prestação de serviços, havendo transferência de parte das receitas auferidas sob o manto do afretamento para a execução de serviços de Operação e Manutenção, a serem prestados pela MDB, pela MII ou MODEC INTERNATIONAL LLC ou pela MINC, mediante o Contrato de Serviços de Assistência. Ao final, os serviços de Operação e Manutenção executados pela MDB foram pagos com recursos diretos da PETROBRÁS e com recursos do contrato de afretamento, transferidos via Contrato de Serviços, pelas empresas estrangeiras pertencentes ao grupo MODEC

Todavia, apesar de concordar que as cláusulas contratuais de solidariedade recíproca trazem uma ilogicidade comercial para a recorrente, há uma incongruência nas premissas da autuação, que passo a expor.

A recorrente juntou às e-fls. 5066 informação de que as mesmas estruturas contratuais aqui tratadas foram objeto de lançamento de IRRF e CIDE, em face da Petrobrás, nos processos 16682.721312/2013-91 (IRRF), 16682720835/2014-00 (IRRF), 16682.721545/2013-94 (CIDE), 16682.720836/2014-46 (CIDE). A recorrente juntou o Termo de Verificação Fiscal que deu origem aos processos de finais 2014-00 e 2014-46, relativos ao ano-calendário de 2010, no qual restou consignado que as autuações em face da Petrobrás tiveram como pressuposto o contrato de afretamento não é autônomo e que os valores remetidos ao exterior o foram por prestação de serviços:

7. Da Apuração do Crédito Tributário Lançado de Ofício

Com base em todo o exposto, concluímos pelo lançamento de ofício do IRRF, da CIDE, do PIS e da Cofins Importação, incidentes sobre pagamentos efetuados pela contribuinte a empresas estrangeiras, a título de afretamento, no ano de 2010. Os tributos lançados de ofício foram calculados sobre os pagamentos selecionados pela fiscalização, com as características descritas na inferência fiscal, ou seja, em que o suposto afretamento é parte integrante e indissociável dos serviços prestados pelo grupo econômico contratado pela PETROBRAS – vide Planilha “Seleção de Beneficiários de Pagamentos ao Exterior à Título de Afretamento”, anexo a este Termo.

De fato, a fiscalização concluiu nos diversos Autos de Infração lavrados sobre a bipartição artificial entre contratos de afretamento e de prestação de serviços que o que existe é uma única atividade de exploração e pesquisa de petróleo, o que justificou a tributação de IRRF e CIDE sobre remessas ao exterior pela prestação de serviços técnicos por pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Assim, nos processos lavrados em face da Petrobrás para cobrança de CIDE e IRRF, a acusação é no sentido de que as remessas foram efetuadas a título de prestação de serviços técnicos por empresa domiciliada no exterior. Porém, a consideração de que os serviços sejam prestados por pessoa jurídica no exterior traz uma incoerência com a assunção de que apenas a empresa brasileira seria responsável pela prestação dos mesmos serviços. Isto porque a tributação das remessas como prestação de serviços e não como afretamento implica admitir que a prestação dos serviços pela prestadora brasileira tenha o mesmo escopo da prestação de serviços pela empresa estrangeira, o que induz a plausibilidade de eventual subcontratação da empresa brasileira para a efetiva prestação de serviços, que, no fundo, é decorrência da própria premissa da autuação de IRRF e CIDE, ao imputar à estrangeira a condição de contratada pela prestação de serviços.

Se efetivamente quem presta serviços é a brasileira, mas a imputação jurídica recaiu sobre a estrangeira, é de se admitir que a brasileira efetue serviços de exploração e pesquisa de petróleo, incluindo a operação e manutenção das plataformas e custos vinculados ao próprio contrato de afretamento como subcontratada, dentro do escopo de um contrato

único., cuja maior contratada é a empresa estrangeira, já que 84% dos valores foram tributados como prestação de serviços efetuados por esta empresa estrangeira.

Aliás, o próprio TVF expôs que parte do contrato de afretamento entre a Petrobrás e a OPPORTUNITY, especificamente a cláusula vinte e seis, foi repassada à MODEC para cumprimento de parte das obrigações, o que, por um lado, corrobora o auferimento conjunto de receitas e a assunção conjunta de custos e despesas, por outro, configura repasse dos serviços originalmente contratados com a Petrobrás, a que se dá o nome de subcontratação de serviço, compatível com os documentos apresentados e com a própria acusação fiscal.

Sob o aspecto exclusivo do ônus da prova e da efetiva prova produzida pela fiscalização, convém analisar como a fiscalização chegou à conclusão de que os serviços prestados são inexistentes.

Voltando à acusação fiscal, os termos lavrados (Termo de Início de Fiscalização, e-fl. 1686, Termo de Intimação Fiscal nº 02, e-fl. 1690, Termo de Intimação Fiscal nº 01, e-fl.1688, Termo de Intimação Fiscal nº 07, e-fl. 1710, Termo de Intimação Fiscal nº 10, e-fl. 1756, Termo de Intimação Fiscal nº 13, e-fl. 1793), intimaram a apresentação do Livro de Registro de Apuração de ISS, das notas fiscais de prestação de serviços, os contratos de prestação de serviços internos ao GEI, as ordens de trabalho, as invoices, memórias de cálculo que especificassem quais contábeis se referiam às Fichas 4A - Custos dos Bens e Serviços Vendidos e 5A- Despesas Operacionais, em relação aos anos de 2009 e 2010, comprovação dos custos contábeis das contas 4.1.02.01.001- Serviços Prestados PJ, 4.1.99.01.007 - Custo de Importação, 4.1.99.01.004 - Material Utilizado no Serviço e 4.1.99.01.012 - Combustível e Lubrificantes dos lançamentos especificados em anexos no próprio termo, comprovação com documentação hábil e idônea as despesas operacionais das contas 4.2.02.01.001 - Serviços Prestados por PJ, 4.2.02.01.002 - Consultoria Contábil/Tributária/Pessoal, 4.2.04.01.001 - Multas Dedutíveis e 4.2.99.01.008 - Viagens, dos lançamentos especificados em anexos no próprio termo, cópias das invoices relacionadas em anexo no próprio termo.

A recorrente entregou tais documentos e informou que, em relação à MODEC INTERNATIONAL INC, a MDB foi subcontratada para a manutenção das unidades como um todo, o que englobaria os serviços relativos à tripulação e todos os demais gastos decorrentes relacionados com pessoal, aluguel de veículos, transporte, segurança, como reembolso de custos com material, frete e armazenamento. Em relação à MODEC (Singapore), MOPS e MTOPS, os serviços prestados se refeririam à construção das embarcações, como relativos ao desembarço aduaneiro. Referidas invoices (e-fls. 2295/2479) especificaram as notas que compunham o valor faturado, bem como uma taxa de acréscimo de 5% ou 8%, mais o ISS incidente, notas estas que indicavam serviços de diversas natureza como serviços logísticos (Kuehne+Nagel), lubrificantes, transportes, notas de serviços médicos, encargos de folhas de pagamento, uniformes, vários serviços administrativos.

O Livro Razão possui conta contábil de receita de prestação de serviços ao exterior 3.1.1.02.002, especificando invoices.

Assim, verifica-se que a recorrente apresentou a escrituração contábil auferindo receitas de prestação de serviços, apresentou as notas fiscais de prestação de serviço, as invoices, os contratos de prestação de serviços, as ordens de trabalho, enfim o que foi intimado.

Entretanto, todo o documentário foi desconsiderado, a partir da premissa fiscal de que os custos dos serviços vendidos e despesas operacionais superam os valores das receitas auferidas no mercado interno, sendo necessário o reingresso de recursos, via subvenção para custeio. Contudo para se chegar a esta afirmação, é necessário antes admitir que a prestação de serviços ao exterior é inexistente, que demandaria desconsideração do documentário apresentado. O raciocínio é circular.

Afirmou a fiscalização também que os valores constantes nas notas fiscais referem-se genericamente a serviços prestados ou serviços de prestados de apoio, conforme contrato celebrado, porém, as invoices constantes nas e-fls. 2295/2479 discriminam as notas fiscais e a natureza do serviço prestado. Informou, ainda, que as traduções juramentadas dos contratos internos indicam que os objetos dos contratos seriam serviços de assistência técnica e/ou administrativos e/ou de engenharia, bem como a remuneração para tais serviços; informou que o método de execução seria por ordens de trabalho; que em outro contrato seriam serviços de representação, abrangendo parte das cláusulas do contrato de afretamento; serviços administrativos ou contábeis, negociação junto à Petrobrás de faturas mensais e pagamentos relativos ao afretamento, contratos de operação e manutenção.

Porém, estas afirmações apenas corroboram a existência da prestação de serviços. Não há como inferir a partir das informações acima que os serviços são inexistentes.

Na realidade, a fiscalização adotou uma presunção absoluta, sem admissão de prova ao contrário, de que havendo a bipartição artificial, então é necessário que haja reingressos via subvenção de custeio para suprir os custos com a prestação de serviços à Petrobrás. Entendo que não há esta implicação automática e que a presunção de que não há prestação de serviços esbarra nos artigos 923 e 924 do revogado RIR/99:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

O artigo 924 era claro ao dispor que cabe à fiscalização a prova da inveracidade dos fatos registrados, desde que o contribuinte apresente os documentos hábeis que deram suporte aos registros. No caso, a fiscalização intimou a apresentação dos referidos documentos, os quais foram apresentados (contratos, notas fiscais, invoices, ordens de trabalho), além de conseguir extratos bancários via RMF, o que, em princípio, serviriam de suporte. Porém, a fiscalização desconsiderou tais documentos, sem efetivar uma análise detalhada dos custos envolvidos na prestação de serviços e sem intimar a recorrente a apresentar novos documentos, pois se os apresentados foram desconsiderados, deveria a fiscalizar explicar, pelo menos, quais documentos seriam necessários para comprovar a existência da prestação de serviços.

A desconsideração desta escrituração é ônus da fiscalização, que, em verdade, a desconsiderou como consequência inevitável do planejamento abusivo, representando uma presunção absoluta, isto é, havendo a bipartição artificial, então torna-se necessário o repasse da empresa estrangeira para a brasileira a título de subvenção.

A meu ver, esta presunção absoluta não existe. Como dito, além de não possuir base legal, é incoerente com a própria premissa de acusação de desconsideração do contrato de afretamento autônomo para contrato de serviços com afretamento como meio necessário para a prestação de serviços, juridicamente, por PJ no exterior. A execução do contrato, efetivamente, pela empresa brasileira, que originalmente foi considerado juridicamente firmado com empresa no estrangeiro e tributado com IRRF e CIDE, representa uma subcontratação em relação aos valores que, originalmente, foram considerados como remetidos ao exterior.

Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 1301-002.917, em caso similar ao deste processo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. PREVISÃO CONTRATUAL.

Constitui omissão de receita a diferença apurada entre valores a serem faturados baseados em custos incorridos no interesse de tomadora de serviço em comparação com os valores efetivamente apurados na contabilidade a título de receita.

REEMBOLSO. SEGREGAÇÃO DE DESPESAS E CUSTOS.

É requisito essencial para que se reconheça que um gasto é suscetível de reembolso que o mesmo esteja devidamente segregado na contabilidade em plena consonância com o respectivo contrato de prestação de serviços.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar em parte a infração 002 e integralmente a infração 003, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram por dar provimento parcial em maior extensão para também obstar a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo designado redator do voto vencedor sobre o tema o Conselheiro Roberto Silva Junior.

No voto vencido (vencedor na parte que referente à matéria aqui em discussão), o relator consignou:

"Conforme relatado, tratase o presente PAF de autos de infração com o escopo de constituir créditos tributários referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL dos anos calendário de 2003 e 2004.

Denotamse dos autos que a Pride Foramer SAS, instituiu no Brasil a controlada Pride do Brasil Serviços de Petróleo Ltda, ora recorrente. Para que estas empresas prestassem serviços junto à Petrobrás, foram firmados dois contratos, um com a

empresa estrangeira Pride Foramer SAS, específico para o afretamento de embarcações, e outro com a controlada brasileira Pride do Brasil, relativo ao serviço de perfuração, que alcançava efetivamente a prestação de todos os serviços de que necessitava a Petrobrás.

O contrato de afretamento envolvia grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos, enquanto o contrato firmado com a empresa brasileira previa pagamentos da ordem de 10% da soma dos dois contratos. Assim, na ótica do fisco, apesar de os contratos firmados com a Petrobrás preverem que 90% dos pagamentos efetuados iriam para a empresa estrangeira pelo afretamento de suas plataformas, a controlada brasileira prestou a quase totalidade dos serviços contratados, inclusive a administração de plataformas, de tal sorte a arcar com os custos e despesas, incluindo os de responsabilidade contratual da empresa estrangeira, sem possuir uma receita correspondente, o que fez com que apurasse prejuízos consecutivos.

Desta forma, segundo ainda a fiscalização, para que fosse possível a adimplência de tais gastos, a Pride Foramer SAS celebrou com a Pride do Brasil um contrato de prestação de serviços e, com base nele, a empresa estrangeira remeteu vultosos valores para DF CARF MF Fl. 9849 Processo nº 15521.000335/200881 Acórdão n.º 1301002.917 SIC3TI Fl. 9.850 12 a coligada brasileira, escriturados por esta última, não como receitas da sua atividade, mas sim como reembolso de custos e despesas realizados por ordem e conta da Pride Foramer SAS.

Assim, concluiu a fiscalização que não haveria que se falar em reembolso de despesas, mas em verdadeira auferição de receitas por parte da Pride do Brasil, que, contudo, foram omitidas de sua contabilidade. (grifos não originais)

Por outro lado, após argüir hipóteses de nulidade do auto de infração e acórdão a quo, aduz o contribuinte licitude dos procedimentos adotados, dada a existência de uma motivação operacional a justificar a segregação dos contratos de afretamento e perfuração, além de apontar a existência de erros na apuração do crédito tributário e impossibilidade de se utilizar o método da amostragem para quantificar o tributo decorrente da infração porventura detectada. Por fim, alega ainda a ilegalidade da cumulação de multa de ofício e isolada (estimativas) sobre a mesma base e impossibilidade de incidência da Taxa Selic sobre as penalidades pecuniárias."

[...]

DO MÉRITO.

DA INFRAÇÃO 001. DA OMISSÃO DE RECEITAS

Segundo constatou a fiscalização, a apuração de omissão de receita decorreu do fato do contribuinte ter contabilizado grande parte das receitas advindas dos serviços prestados à sua

coligada Pride Foramer SAS como reembolsos de custos e despesas realizados em nome desta.

Considerou-se, assim, como omissão de receita de exportação as diferenças apuradas ente os valores reais a serem faturados, baseados em custos ocorridos no interesse da empresa estrangeira, em comparação com os valores efetivamente apurados em sua contabilidade a título de receita de exportação. (grifos não originais)

Por sua vez, alega a recorrente licitude dos contratos e procedimentos adotados, assim como a insubsistência da qualificação jurídica atribuída pela fiscalização aos elementos de fato colhidos durante os trabalhos fiscais.

O cerne da questão refere-se à análise da natureza jurídica dos ingressos de recursos em questão. Assim, impõe-se determinar se os valores ingressaram nos cofres da recorrente a título de reembolso de despesas, ou como pagamentos pelos serviços prestados com base no contrato celebrado entre o contribuinte e a Pride Foramer SAS.

A solução da presente controvérsia deve-se pautar, então, pela análise dos contratos de afretamento (celebrados entre Pride Foramer SAS e Petrobrás), de perfuração (celebrados entre Pride do Brasil e Petrobrás) e de prestação de serviços (celebrado entre Prime do Brasil e Pride Foramer SAS), tendo como destaque as cláusulas relativas aos objetos de cada um desses contratos.

Os contratos de afretamento tinham por objeto básico o afretamento, à Petrobrás, de plataforma de petróleo, a fim de serem utilizadas na perfuração e/ou avaliação e/ou complementação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais (vide Anexo I). No objeto dos contratos estava incluída a execução, pela contratada (Prime Foramer SAS), de todas e quaisquer operações necessárias ao perfeito cumprimento do afretamento objeto do contrato, tais como execução e supervisão do posicionamento, lastreamento e movimentação da unidade.

Os contratos de prestação de serviços de perfuração, por seu turno, tinham por objeto essencial a prestação, pela Pride do Brasil, dos serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás natural, na plataforma continental brasileira.

Do confronto entre tais contratos, pode-se observar a existência de algumas obrigações comuns, como por exemplo: (i) providenciar, antes do início do contrato, um teste geral das condições operacionais de todos os equipamentos da unidade e (ii) planejar e conduzir as operações destinadas a evitar e combater erupções de petróleo, gás, incêndios ou outros acidentes. Tais obrigações em comum, contudo, refletiam aspectos meramente acessórios aos verdadeiros objetos contratados.

Havia, por outro lado, uma série de obrigações que incumbiam de modo exclusivo a cada uma das contratadas, podendo-se enumerar, quanto aos contratos de afretamento, como responsabilidade da Pride Foramer SAS:

i. o dever de responder pela operação, supervisão, direção técnica e administrativa e pela tripulação necessária à eficiente e completa execução do afretamento contratado, como única responsável; ii. o dever de arcar com o custo de reposição dos equipamentos, materiais e acessórios necessários ao adequado funcionamento da unidade, bem como as despesas com reparos de qualquer natureza nos equipamentos cuja responsabilidade pelo fornecimento seja sua.

Como bem ressaltado pelo acórdão proferido pela DRJ, nos contratos de afretamento "também consta que a FORAMER deveria manter, às suas custas, além da Unidade, toda a tripulação adequada e suficiente à sua operação, arcando com todas as obrigações trabalhistas, gastos com movimentação da tripulação e que deveria manter uma identificação especial para essa tripulação de modo a distinguila do pessoal da PETROBRÁS e de outras empresas que, eventualmente, atuassem em outros serviços ligados ao objeto do contrato" (fls. 4.9824.983).

Uma primeira conclusão que se pode retirar da comparação entre os contratos de afretamento e de perfuração é a de que, apesar de existirem algumas obrigações em comum, tais contratos contemplam obrigações bastante distintas e plenamente segregáveis.

Finalmente, no que se refere ao contrato de prestação de serviços celebrado entre a recorrente e a Pride Foramer SAS, seu objeto consistia na prestação de serviços pela Pride do Brasil à Pride Foramer SAS "com a finalidade de manter as operações das embarcações objeto dos contratos no Brasil, incumbindo à prestadora todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das referidas embarcações".

A prestação contratada, bem se vê pelos termos empregados, foi a mais ampla possível, de modo que ficou a empresa brasileira, ora recorrente, incumbida de levar a cabo praticamente todas as atividades inerentes ao serviço de afretamento.

Tal constatação, aliás, não e sequer negada pela recorrente, que, em suas razões de recurso voluntário, chega a afirmar que, em virtude de as plataformas serem bens cuja logística de operação demanda a contratação de serviços e atividades locais e tendo em vista ainda o fato de que a Prime Foramer não dispunha de pessoal próprio no Brasil, "optouse por atribuir à RECORRENTE a responsabilidade contratual pela consecução de tais atividades" (fl. 5.076).

Nesse momento, é importante firmar mais uma inafastável premissa para a solução da presente controvérsia: a Pride do

Brasil, por força do contrato de prestação de serviços celebrados com a Pride Foramer SAS arcava efetivamente com os custos tanto dos contratos de afretamento (que tinham como partes a Petrobrás e a Pride Foramer), quanto dos contratos de perfuração.

Em que pese essa cumulação de obrigações na recorrente pudesse conduzir à conclusão da impossibilidade de separação dos gastos incorridos para dar cumprimento ao contrato de perfuração e dos gastos incorridos "em benefício" da Pride Foramer para a consecução do afretamento, deve-se ter em mente que referidos contratos, como já assentado anteriormente, contemplam obrigações bastantes distintas e plenamente segregáveis.

Avancemos, então, na análise de algumas cláusulas específicas que regiam o contrato de prestação de serviços originalmente celebrado entre a recorrente e a Pride Foramer SAS. São elas:

1. SERVIÇOS 1.01 O objeto do presente contrato é a prestação de serviços pela PRESTADORA à TOMADORA com a finalidade de manter as operações das embarcações objeto dos Contratos no Brasil, incumbindo à PRESTADORA todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das referidas embarcações.

1.02 Qualquer pagamento de despesas pela PRESTADORA **em nome** da TOMADORA, no âmbito deste contrato, será reembolsado pela TOMADORA em conformidade com as previsões contidas no item 2.

1.03 Para os fins deste contrato, a TOMADORA outorga à PRESTADORA todos os poderes necessários para a efetivação os referidos pagamentos e para a negociação com terceiros, relativamente a qualquer aspecto relacionado às despesas, interesse da TOMADORA.

.....
HONORÁRIOS E CUSTOS 2.01 Em conformidade com os serviços a serem prestados pela PRESTADORA no âmbito do presente contrato, a partir da data mencionada no item 5.01 abaixo, a TOMADORA concorda em pagar honorários profissionais de acordo com as previsões desta cláusula.

2.02 **Os honorários** mencionados na cláusula anterior **serão** correspondentes ao somatório dos seguintes valores:

a) **custos diretos** (basicamente, custo de matérias-primas, suprimentos, encargos trabalhistas, gastos com reparos e manutenção, desembolsos de aluguel, transporte e seguros, além de gastos com combustíveis e lubrificantes), sobre os quais se aplicará um percentual de margem correspondente a 30% (trinta por cento);

b) despesas com subcontratação de terceiros para desempenhar os serviços contratados; c) despesas e gastos de capital relacionadas às plataformas da TOMADORA; d) outras despesas necessárias à consecução dos serviços.

(negrito acrescido).

A partir de 1º de julho de 2004, com a redação vigente durante todo o período remanescente fiscalizado, o item 2.02, "a", da cláusula referente aos honorários e custos foi modificado, de modo a reduzir para 20% (vinte por cento) o percentual de margem a ser aplicado.

Ao interpretar as disposições em comento, aduz a recorrente que as cláusulas 1.01 e 1.02 estabelecem previsão específica de reembolso para as hipóteses em que tenha arcado com despesas em nome da Foramer. Argumenta, ademais, que as hipóteses de reembolso estão relacionadas aos casos em que tenha agido como mandatária da Foramer, encontrandose rigidamente definidas nas alíneas "b", "c" e "d" da cláusula 2.02.

Não há como concordar com suas razões.

*Em primeiro lugar porque a cláusula 2.02 do contrato em nenhuma hipótese estipula que os valores a serem recebidos sem margem teriam a natureza de reembolso. Por outro lado, se algo está dito de modo claro, rígido e expresso na referida cláusula é que todos os valores ali descritos integram os **honorários profissionais** devidos pela Pride Foramer à Pride do Brasil.*

Em segundo lugar porque nada há nos autos leva a crer que a recorrente, em qualquer momento que seja, tenha atuado como mandatária da Prime Foramer SAS.

O contrato de mandato, nos termos do art. 1288 do Código Civil de 1916 e do art. 653 do novo diploma, operase quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome (do mandante), praticar atos ou administrar interesses, sendo a procuração o instrumento do mandato.

Dessa forma, sem exceção, entendo que todas as despesas assumidas pela recorrente o foram sempre em nome próprio, não se identificando nos autos uma única nota fiscal que tenha sido faturada em nome da Prime Foramer SAS.

Igualmente, não existe nos autos um único contrato, seja de compra e venda de mercadorias, seja de seguro ou de prestação de serviços, em que a recorrente tenha, em nome da Pride Foramer, assumindo algum tipo de obrigação.

Entendo ainda que nem mesmo as chamadas "autorizações para Despesas" (Authorizations for Expenditure AFE) prestamse para tal finalidade. Com efeito, a leitura do "Manual de Gestão de Qualidade" emitido pela Pride Internacional, cuja versão devidamente traduzida se encontra às fls. 4.353 a 4.370, revela que tais "Autorizações para Despesas" refletem em verdade uma

política interna vigente em todo o Grupo Pride, com vistas a racionalizar o acompanhamento de todos os investimentos realizados, não guardando nenhuma relação com a alegada investidura de poderes para que uma empresa do grupo (no caso a Pride do Brasil) realizasse despesas em nome de outra (Pride Foramer SAS.)

Logo, tendo em vista a completa ausência de elementos que demonstrem a efetiva atuação da recorrente na condição de mandatária da Pride Foramer SAS, tem-se que todas as despesas realizadas com vistas a levar a cabo o afretamento das plataformas de petróleo foram feitas a título de prestação de serviços.

E o próprio contrato é muito claro nesse sentido, ao determinar que os serviços a serem prestados pela Pride do Brasil seriam remunerados por meio de honorários profissionais correspondentes ao somatório dos valores referentes a custos diretos (custo de matérias-primas, suprimentos, encargos trabalhistas, gastos com reparos e manutenção, desembolsos de aluguel, transporte e seguros, além de gastos com combustíveis e lubrificantes), sobre os quais recairia um percentual de margem correspondente a 30% (trinta por cento), despesas com subcontratação de terceiros para desempenhar os serviços contratados, despesas e gastos de capital relacionadas às plataformas da tomada e outras despesas necessárias à consecução dos serviços.

Diante da clareza do contrato e falta de quaisquer elementos que apontassem alguma atuação da recorrente na qualidade de mandatária, deve-se manter as conclusões do acórdão recorrido:

[...]

O fato apurado pela fiscalização, não se perca de vista, foi a omissão de receita decorrente da atividade da empresa. Se, por força do contrato de prestação de serviços celebrado com a Pride Foramer SAS, a recorrente, como atividade própria, executou uma série de atividades e incorreu em custos e despesas variados, também fez jus ao ingresso de diversos valores a título de receitas, sendo inquestionável a legitimidade da tributação desses valores.

Notese que ao atribuir a qualificação de meros reembolsos a valores que na verdade constituíram receita de sua atividade, o contribuinte autuado manipulava sua contabilidade, escriturando como custos e receitas o que bem queria com o fito de direcionar o resultado do seu estabelecimento ao objetivo pretendido. Conforme ressaltado pelo lançamento, por meio de tal procedimento, o contribuinte conseguia manter um constante prejuízo fiscal ao longo dos anos.

No caso acima descrito, a contribuinte pleiteava que os reingressos eram a título de reembolso de custos e despesas, ao passo que a fiscalização entendia que se tratavam de receitas de prestação de serviço.

Voltando ao caso aqui tratado, é de se destacar que a recorrente possuía o seguinte objeto social descrito na cláusula segunda do Estatuto Social, nos seguintes termos, durando o ano de 2009 até junho de 2010:

OBJETO SOCIAL

Cláusula 2ª - A Sociedade tem como objeto:

- (i) A prestação de serviços de operação de unidades "offshore" fixas ou flutuantes destinadas à exploração e/ou produção de petróleo e gás natural; e
- (ii) A importação ou exportação dos materiais e equipamentos de qualquer forma relacionados com a prestação de serviços prevista no item anterior.

Passando em junho de 2010 a:

1.2. Face ao exposto acima, os sócios decidem alterar a redação da Cláusula 2ª, que passa a vigorar com a seguinte redação:

Cláusula 2ª - A Sociedade tem como objeto:

- (i) A prestação de serviços de operação de unidades "offshore" fixas ou flutuantes destinadas à exploração e/ou produção de petróleo e gás natural;
- (ii) Engenharia, suprimento ("*procurement*"), construção e instalação de sistemas de produção "offshore", incluindo unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência (FPSOs), unidades flutuantes de armazenamento e transferência (FSOs), plataformas de "*tension leg*" (TLPs) e semi-submersíveis; e
- (iii) A importação ou exportação dos materiais e equipamentos de qualquer forma relacionados com a prestação de serviços prevista nos itens (i) e (ii) acima."

No caso, não há indicação da parte fiscal que os custos e despesas incorridos pela recorrente sejam estranhos ao escopo do contrato de prestação de serviços (considerado incluído o contrato de afretamento, pois é esta a premissa fiscal), pelo contrário, o próprio TVF menciona repasse de execução da cláusula 26 do contrato de afretamento, em relação à MV 18.

Assim, seja pela prestação de serviços administrativos relativos aos contratos ou de operação das embarcações, defendidos pela recorrente, seja como remuneração pela prestação de serviços de pesquisa e exploração de petróleo, o certo é que tais remunerações relativas ao objeto social da recorrente não podem ser consideradas subvenções, mas receitas de prestação de serviços da própria atividade.

E esta prestação de serviços para as empresas estrangeiras não pode ser considerada como receitas prestadas diretamente à Petrobrás, pois esta assunção é incoerente com a tributação destes valores para CIDE e IRRF como prestação de serviços pela pessoa jurídica no exterior, realizada nos processos lavrados em face da Petrobrás.

Portanto, concluo que, embora concorde com a fiscalização quanto à artificialidade da bipartição contratual, no caso concreto, entre o afretamento e a prestação de serviços, não vejo como descaracterizar a receita obtida pela recorrente como prestação de serviços relativas a este contrato, sendo plausível entender como subcontratação da empresa

estrangeira, já que estas grandezas monetárias foram tributadas como remessas ao exterior por prestação de serviços pela pessoa jurídica estrangeira, a título de CIDE e IRRF.

Esta prestação de serviço pela recorrente às estrangeiras apenas reforça a artificialidade da bipartição. Contudo, é necessário reconhecer que a natureza destas remunerações estão ligadas ao objeto dos contratos e do contrato social, implicando considerá-las como prestação de serviços e não como subvenções.

Tais receitas foram escrituradas como exportação de serviços. A respeito, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 dispuseram sobre a não-incidência sobre as receitas prestadas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, nos seguintes termos:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: Produção de efeito

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Lei nº 10.833/2003:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Verifica-se que a legislação ao se referir aos serviços prestados ao exterior, não utilizou o termo exportação de serviços, mas sim *prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas*. Esta observação leva a duas possibilidades de interpretação: ou a legislação quis desvincular a não incidência sobre tais serviços do conceito de exportação de serviços ou a legislação quis definir “exportação de serviços” a partir de parâmetros objetivos, quais sejam a localização do tomador do serviço e o pagamento com ingresso de divisas.

Esta última opção foi a adotada pela RFB no Parecer Normativo nº 1/2018, o qual dispôs sobre o conceito de exportação de serviços para fins tributários. Sua ementa restou exarada nos seguintes termos:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 01, DE 11 DE OUTUBRO DE 2018.

Assunto. NORMAS DE INTERPRETAÇÃO – CONCEITOS EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS – CONCEITO PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Considera-se exportação de serviços a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS NO MERCADO DOMÉSTICO

O prestador de serviços, enquanto tal, atua a partir do mercado doméstico quando inicia a prestação em território nacional por meio de atos preparatórios anteriores à realização material do serviço, relacionados com o planejamento, a identificação da expertise indispensável ou a mobilização de recursos materiais e intelectuais necessários ao fornecimento.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –DEMANDA POR SERVIÇOS NO EXTERIOR

O tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –SERVIÇOS EXECUTADOS EM BENS IMÓVEIS OU EM BENS MÓVEIS INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS

Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um imóvel ou em um bem incorporado a um imóvel, a demanda se considera atendida no território onde se situa o imóvel.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –SERVIÇOS EXECUTADOS BENS MÓVEIS NÃO INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS CUJA UTILIZAÇÃO SE DARÁ APENAS NO EXTERIOR

Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel não incorporado a um imóvel, uma vez demonstrado que aquele bem será utilizado apenas no exterior, a demanda se considera atendida no território ou nos territórios onde esse bem deverá ser utilizado.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –SERVIÇOS EXECUTADOS BENS MÓVEIS SEM CONEXÃO COM DETERMINADO

TERRITÓRIO OU EXECUTADOS SEM REFERIMENTO A UM BEM FÍSICO

Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel sem conexão necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico, a demanda:

a) quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a presença física do prestador, se considera atendida naquele local;

b) quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua presença indireta (por subcontratação) ou virtual (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e

c) não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio.

Dispositivos Legais

CF/88, art. 149, § 2º, I, art. 153, V, art. 155, § 2º, X, alínea a e XII, alíneas e e f e art. 156, § 3º, III; Lei nº 9.841, de 13 de agosto de 1997, art. 1º, inciso XI; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79; Lei nº 10.637/02, art. 5º, II; Lei nº 10.833/03, art. 6º, II; MP 2.158-35/01, art. 14, III; Dec. nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B.

[...]

IV - B

A localização dos sujeitos da prestação: A sede ou o mercado de atuação ?

Referido parecer concluiu que exportação de serviço é um conceito jurídico indeterminado, traçando um panorama em relação ao IOF, ICMS, ISS, IRRF, PIS/Pasep, Cofins, abordando jurisprudências estaduais e do STJ. Concluiu sobre o conceito de exportação de serviços e a definição para efeitos de PIS/Pasep e Cofins, nos seguintes termos:

*I - B**PIS/Pasep e Cofins e o conceito de exportação de serviços*

7. A CF/88 veda a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as “receitas decorrentes de exportação” (inclusive de serviços), conforme disposto no art. 149, § 2º, I, em texto introduzido pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001. Já o legislador infraconstitucional, afastou da incidência dessas contribuições as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para a pessoa residente ou domiciliada no exterior. Se a aplicação do disposto no art. 149 requer o enfrentamento dos

mesmos desafios indicados acima, nos itens 5 e 6, por outro lado impõe-se o exame das normas infraconstitucionais à luz da limitação imposta pela EC nº 33/2001, de modo a assegurar que sua aplicação não resulte em desobediência à vedação imposta pelo texto vigente da Carta.

8. Fato é que o art. 14, III da MP 2.158-35/01 – que é anterior à EC nº 33/01 e se refere à incidência das contribuições sobre receitas sujeitas ao regime cumulativo – já isentava as receitas dos serviços prestados a pessoa “residente ou domiciliada no exterior” antes da inovação constitucional que passou a prever a imunidade das receitas de exportação.

9. Na mesma linha, a legislação aplicável ao regime não-cumulativo dessas contribuições previu a “não incidência” da Contribuição para o PIS/Pasep quando o tomador for “residente ou domiciliado no exterior”, conforme se apreende da leitura do art. 5º, II, da Lei nº 10.637/02, idêntico em conteúdo ao art. 6º, II, da Lei nº 10.833/03, este último aplicável à Cofins (ambos com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004):⁴

“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; ...” (grifos nossos)

10. No caso da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, afora o desafio a superar na tarefa de delinear um conceito de exportação de serviços, há a necessidade de se buscar uma compreensão do texto legal que não reduza o alcance da imunidade outorgada pela CF. Todavia, considerando que o constituinte derivado optou por uma norma aberta, por um conceito jurídico indeterminado, vislumbra-se aqui a existência de uma certa margem para sua interpretação. É razoável então assumir, prima facie, que aquelas hipóteses contempladas pela legislação das contribuições, tanto na parte aplicável ao regime cumulativo (MP nº 2.158-35/01, art. 14, II) quanto na normativa referente ao regime não-cumulativo (Lei nº 10.637/02, art. 5º, II; e Lei nº 10.833/03, art. 6º, II), alcançariam satisfatoriamente os eventos pretendidos pelo constituinte derivado.

11. Contudo, mesmo que seguir essa linha interpretativa nos autorize a supor solucionada a questão da imunidade de PIS/Pasep e de Cofins, se atentarmos para a fragilidade dos argumentos oferecidos pelo judiciário para fundamentar importantes decisões recentes sobre outros temas tributários e para o fato de haver uma jurisprudência ainda incipiente sobre a matéria aqui evocada,⁵ levando em conta, além disso, os riscos inerentes a toda situação de indefinição ou incerteza jurídica,⁶ torna-se forçoso reconhecer que permanece na ordem do dia a necessidade de se preencher, o quanto antes, o vácuo conceitual de que resente a expressão em apreço.

[...]

IV - D Os elementos base para a elaboração de um conceito de exportação de serviços

110. Eis o que se extrai, em resumo, das considerações precedentes sobre os elementos conceituais relevantes para se chegar a um significado comum de exportação de serviços, em especial sobre os fins buscados pelo legislador quando afasta a exigência de determinado tributo nas operações de exportação, sobre os aspectos pertinentes relacionados com a localização do tomador e do prestador de serviços e as conclusões obtidas no aprofundamento da compreensão sobre a localização inicial e final da prestação:

i) é intenção do legislador incentivar a atividade econômica no mercado interno quando desonera de tributos na exportação.

ii) se o legislador não dispuser em contrário, optando pela ponderação entre a finalidade de incentivar a atividade econômica e outras finalidades que considerar politicamente relevantes, para fins de aplicação da legislação tributária, a localização dos sujeitos da prestação de serviços será dada pelo local onde estes estiverem atuando enquanto tais, ou seja, o tomador do serviço atua naquele mercado onde residem suas motivações para buscar a prestação, enquanto que o prestador atua a partir do mercado onde inicia (prepara) seu suprimento, cujo fim será satisfazer à demanda que motivou sua contratação.

iii) onde a legislação não preceituar de modo diverso sobre sua localização, considera-se que o serviço se inicia no local em que o prestador executa as ações necessárias anteriores à sua realização material (tais como o planejamento ou a mobilização dos recursos a serem empregados) e que este tem como destino o local onde o tomador deverá ter sua demanda atendida.

V EM SUMA:

SOBRE A EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

V - A desoneração da exportação de serviços é norma aberta

111. A Constituição Federal de 1988, ao manejar o afastamento da incidência de impostos e contribuições de determinadas operações relacionadas com o comércio internacional de serviços utilizou um conceito jurídico indeterminado.⁷² A Carta estatuiu autêntica norma aberta⁷³ ao adotar a expressão exportação de serviços sem delimitar-lhe o alcance ou atribuir expressamente ao legislador complementar ou ordinário o poder de fazê-lo (exceção feita, em parte, em relação ao ICMS e ao ISSQN).⁷⁴ Embora as normas abertas, a rigor, não correspondam a normas de eficácia contida, sua integração, de modo similar ao que ocorre em relação a essas últimas, pode se dar por meio da edição de normas infraconstitucionais que deem contornos a esse conceito e assim viabilizem sua aplicação.

112. Silenciando o legislador complementar ou ordinário quanto à ponderação entre o escopo original da norma aberta e os

valores substanciais aplicáveis ao sistema tributário, há que se buscar uma interpretação que permita fixar tal conceito, sem descuidar dos elementos que correspondam à essência de uma operação de exportação de serviços, sempre levando em conta as peculiaridades de cada tributo.

V - B

A intentio legis e a legislação infraconstitucional constituem matriz que alicerça a escolha dos parâmetros necessários ao reconhecimento de uma exportação de serviços

113. Tratando-se de norma constitucional aberta, a desoneração da exportação de serviços se efetiva, preferivelmente, em conjunto com a norma infraconstitucional que, no plano ideal, deve fornecer os parâmetros necessários à identificação dos elementos aptos a caracterizar a exportação de serviços, com o propósito de aplicar o regime tributário adequado a cada imposto ou contribuição a ser disciplinado.

114. Exemplo de integração entre dispositivo constitucional referente à exportação de serviços com norma infraconstitucional sobre o mesmo objeto são os dispositivos que tratam da desoneração das exportações de serviços aplicáveis a PIS/Pasep e Cofins. O legislador, em relação a essas contribuições, optou⁷⁵ por definir a exportação de serviços como sendo a “prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”.⁷⁶ Ao fazê-lo, ao invés de prestigiar apenas o escopo de incentivar a atividade econômica local (que está na origem de toda desoneração de exportações), resolveu ponderá-lo com outros fins também relevantes em matéria fiscal, estabelecendo, em favor da racionalidade administrativa, critérios objetivos que permitem com facilidade verificar se o tomador de serviços preenche o requisito de localização (se tem sua “sede” no exterior) e se a prestação é paga mediante cobertura cambial (ingresso de divisas). Atendidos os requisitos assim postos, relativos à localização do tomador e à cobertura cambial no pagamento pelos serviços, somente se comprovada a simulação será descaracterizada a exportação de serviços, afastando a aplicação da norma que prevê a desoneração em relação às contribuições.⁷⁷

115. Outro exemplo de integração encontramos no parágrafo único do art. 2º da LC nº 116/03, que dispõe sobre o imposto sobre serviços previsto no art. 156 da CF/88 (ISSQN), o qual, atendendo ao comando inserto no inciso III do § 3º desse mesmo artigo,⁷⁸ exclui do campo da exportação o serviço “cujo resultado aqui se verifique” (no Brasil). Como se viu acima, em especial na Subseção I-D e na Seção III, ainda que represente um avanço em prol da fixação de um conceito genérico de exportação de serviços, a inclusão expressa do critério do resultado não resolve em definitivo o problema da classificação de uma operação como tal, restando ainda diversas questões a

serem enfrentadas. Porém, a jurisprudência sobre a matéria, tanto a administrativa quanto aquela dos Tribunais de Justiça dos Estados/DF e do STJ, ainda que insipiente, fornece alguns elementos para o balizamento da discussão, em particular quanto ao problema da localização dos serviços na exportação.

116. Partindo da premissa de que é intenção do legislador incentivar a atividade econômica no mercado interno quando desonera de tributos a exportação, quando o legislador complementar ou ordinário não dispuser de modo diverso (como o fez em relação a PIS/Pasep e Cofins), nas operações de exportação a localização dos sujeitos da prestação de serviços, ou seja, do tomador e do prestador, será dada pelo mercado onde residem as motivações do primeiro para buscar a prestação e pelo mercado a partir do qual o último inicia (prepara) seu suprimento. Também ressalvadas as disposições legais em contrário, considera-se iniciado o serviço onde o prestador executa as ações necessárias anteriores à sua realização material (planejamento ou mobilização de recursos) e tem como destino o local onde o tomador deverá ter sua demanda atendida.

117. Os parâmetros indicados acima constituem premissas essenciais, naqueles casos em que a Constituição utiliza essa expressão ao prescrever a desoneração no comércio internacional de serviços e se o legislador infraconstitucional não dispuser em contrário, para se verificar a ocorrência ou não de uma exportação de serviços, a qual corresponderá assim àquela situação em que uma demanda do tomador a ser atendida no exterior for satisfeita por um prestador atuando a partir do mercado interno.

V - C

Três tipos de serviços considerados na determinação do local onde a demanda do tomador é atendida, para fins de caracterização da exportação de serviços (salvo disposição em contrário)

118. Para se reconhecer uma operação como exportação de serviços, ressalvadas eventuais disposições legais em contrário, é preciso demonstrar que a demanda do tomador será atendida no exterior, tendo em vista o tipo de serviço prestado:

i) Serviços do primeiro tipo - Executados em bens cuja utilidade se identifica necessariamente com determinado local: Sendo o bem relacionado ao serviço um imóvel ou outro bem incorporado a um imóvel, a demanda do tomador se considera atendida no local do respectivo imóvel.

ii) Serviços do segundo tipo - Executados em bens móveis não incorporados a um imóvel, que apenas a priori não se identificam com determinado local: Provado que o bem relacionado ao serviço será utilizado (ou comprovado que há intenção de fazê-lo) apenas em um ou mais territórios

determinados, a demanda do tomador se considera atendida no local (ou nos locais)

correspondente(s) ao(s) respectivos território(s).

iii) Serviços do terceiro tipo - Executados em bens sem que se possa demonstrar sua conexão com um local ou outros sem referimento a qualquer bem físico: Verificado que uma parte relevante da prestação deverá ser realizada necessariamente em determinado local, a demanda do tomador se considera atendida ali; se, embora dispensada a presença física em determinado local para a realização da prestação, for necessária a presença indireta (por meio de subcontratação) ou virtual (acessando compulsoriamente, p.e., por meio eletrônico, serviços locais sem os quais a prestação exigiria a presença física naquele lugar), a demanda do tomador se considera atendida ali; não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com a prestação, a demanda do tomador se considera atendida no local de sua residência ou domicílio.

VI UM CONCEITO DE “EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS” PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

119. Levando-se em conta a intenção do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno, pode-se propor, para fim de interpretação da legislação tributária, o seguinte conceito de exportação de serviços, ressalvada disposição legal em contrário:

Exportação de serviços é a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios aqui disponíveis, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado.

Deflui-se que o conceito de exportação de serviços proposto pelo Parecer caminha pelo atendimento a uma demanda a ser satisfeita no exterior, o que, em princípio, afastaria as receitas aqui abordadas do conceito de exportação. Porém, o parecer excepciona os casos em que a própria legislação infraconstitucional estabelece requisitos objetivos para caracterizar a exportação de serviços, como ocorre com o PIS/Pasep e a Cofins, cujos artigos 5º da Lei nº 10.637/2002 e 6º da Lei nº 10.833/2003 estabeleceram requisitos objetivos quanto ao domicílio do tomador ser no exterior e quanto ao ingresso de divisas, não se preocupando com o local onde se verifica o resultado da prestação de serviço, como foi delineado para a incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação². Atendidos tais objetivos, configurase a não incidência.

² 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

A exigência destes dois requisitos esteve presente em diversas soluções de consulta da RFB, a saber:

Solução de Divergência nº 1/2017 (idem Solução de Consulta nº 57/2017):

9. *A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelece benefícios fiscais para a prestação de serviços a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas ou residentes no exterior. Cuidando da matéria, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabeleceu:*

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

(...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

*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.”

10. *Por seu turno, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, tratando do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, estabelece:*

“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

~~*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*~~

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica **residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”(grifou-se)*

11. *Já a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, cuidando do regime de apuração não cumulativa da Cofins, dispõe:*

“Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

~~*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*~~

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

represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”

12. Destarte, decorre do regramento legislativo que a aplicação da desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes da exportação de serviços depende do cumprimento concomitante de dois requisitos: (i) prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e (ii) ingresso de divisas em decorrência pagamento pela referida prestação de serviços.

13. Para o cumprimento do primeiro requisito, exige-se que o nacional seja parte de negócio jurídico firmado com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Solução nº 60/2017 :

[...]

11. Neste ponto, é interessante salientar que a situação descrita na consulta apresentada faz supor que se trata de contrato de prestação de serviços firmados entre pessoa jurídica domiciliada no Brasil e pessoa jurídica tomadora domiciliada no exterior, sendo o pagamento pela prestação efetuado no Brasil. Esta premissa será tomada por verdadeira uma vez que a consulente afirma explicitamente que “presta serviços de agenciamento de cargas para o transporte aéreo, marítimo, rodoviário e ferroviário para empresas/agentes domiciliados no exterior”. No entanto, a confirmação dessa prestação de serviço a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior é de estrita responsabilidade da consulente.

[...]

Conclusão

19. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

a) os requisitos gerais para aplicação da não incidência e da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas decorrentes de exportação de serviços estabelecida pelo inciso III c/c § 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto 2001, pelo inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pelo inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão apresentados na Solução de Divergência Cosit nº 1, de 13 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 18/01/2017, e se mantém exigíveis na situação questionada nesta consulta, salientando-se que no caso questionado se trata de pagamento pela exportação de serviços realizado no Brasil, exigindo-se, portanto, ingresso de divisas;

b) A existência de terceira pessoa interposta na relação negocial entre a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços não afeta a relação jurídica exigida pelas referidas normas para fins de aplicação da não incidência e da isenção das contribuições,

desde que a terceira pessoa atue na condição de mero mandatário, ou seja, não atue em nome próprio, mas tão somente em nome e por conta do mandante pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Solução de Consulta nº 318/2017:

8. *A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acrescentou às Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, hipótese de não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas decorrentes da exportação de serviços para o exterior:*

[...]

9. *Extrai-se dos dispositivos transcritos que a aplicação da não incidência em questão depende da presença de dois requisitos: (i) a premissa básica é a ocorrência de prestação de serviço para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e (ii) a contraprestação pelo serviço prestado deve materializar-se em pagamento que represente ingresso de divisas no País.*

10. *Para cumprimento da premissa básica para a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é necessário que haja um negócio jurídico firmado entre pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil e pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo objeto seja a prestação de serviço. Diante disso, há que se constatar a existência de alguma espécie contratual que consubstancie relação jurídica pela qual o nacional assumirá perante o estrangeiro obrigação de fazer. Somente assim restará configurada efetiva prestação de serviço a estrangeiro, passível de gozo do benefício fiscal.*

11. *No caso da consulta ora analisada, a despeito das informações prestadas pela consulente em sua petição, não é isso que se verifica. A consulente faz questão de destacar nos itens 3 e 4 da inicial que “o serviço é prestado diretamente à embarcação estrangeira”, e ainda que “não se configura física e faticamente qualquer prestação de serviço à distribuidora (vendedora) do combustível (...), sendo o transporte realizado diretamente às embarcações estrangeiras”.*

12. *Ocorre que, após análise sistemática da situação exposta, conclui-se que o vínculo jurídico existente nessa operação, da parte da consulente, se dá ante a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, que, por sua vez, é quem efetua a venda de combustível à pessoa jurídica estrangeira. A participação da consulente restringe-se ao transporte desse combustível, no bojo de relação jurídica pactuada com a vendedora, cujo local de entrega é o navio de bandeira estrangeira (pessoa jurídica domiciliada no exterior). Nesse sentido, não há que se confundir o navio estrangeiro (ponto de destino do transporte) com o tomador do serviço. Em essência, a consulente presta serviço de*

frete para pessoa jurídica domiciliada no País, que é quem a contrata para realizar o transporte do combustível vendido.

Solução de Consulta Cosit nº 346/2017:

5. *A dívida da consulente decorre do fato de que embora os tomadores finais de seus serviços sejam os armadores/transportadores internacionais de carga marítima, residentes ou domiciliados no exterior, há sempre uma empresa brasileira atuando como intermediária na celebração dos contratos e no pagamento dos preços cobrados.*

6. *Nesse contexto, cabe colacionar os dispositivos supracitados:*

Lei nº 10.637, de 2002

“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

-----Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

.....
.....
MP nº 2.158-35, de 2001

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**.

7. Observando os dispositivos acima transcritos, nota-se que o legislador estabeleceu duas condições para a fruição do benefício de não incidência/isenção das contribuições:

a) que o tomador dos serviços seja pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior;

b) que o pagamento represente ingresso de divisas no País.

No que tange serem as pessoas jurídicas tomadoras do serviços domiciliadas no exterior, a própria fiscalização assim afirmou no TVF:

Analisando os históricos dos lançamentos pertinentes, foram identificadas as empresas estrangeiras tomadoras de serviços da MODEC, conforme demonstrativo consolidado abaixo:

EMPRESA ESTRANGEIRA	AC 2009	AC 2010
MODEC INTERNACIONAL LLC	42.551.670,07	38.013.997,68
MODEC INTERNACIONAL INC	2.321.490,56	15.055.410,98
MODEC INC	6.659.007,18	3.151.532,26
MODEC OFFSHORE PRODUCTION SYSTEMS (SINGAPORE)	15.188,04	4.629.202,07
OPPORTUNITY MV, 18 B.V	41.859.519,08	0,00
TOTAL	93.406.874,93	60.850.142,99

Quanto ao ingresso de divisas, não houve qualquer questionamento por parte da fiscalização. Destarte, reputam-se cumpridos tais requisitos, devendo a receita de prestação de serviços não ser sujeita à incidência das contribuições.

Diante do exposto voto para negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède