



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.720814/2017-25  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.105 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2019  
**Recorrentes** ECOVIX CONSTRUCOES OCEANICAS S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

TEMPESTIVIDADE.

Sem que haja intimação válida e eficaz conforme o art. 23. do Decreto 70.235/72, se considera válida a intimação somente a partir do momento em que o contribuinte toma ciência do conteúdo do Acórdão de forma eficiente com a abertura de sua caixa postal, não basta a sua remessa na forma de comunicado (documento com caráter meramente informativo, sem trava de funcionamento do sistema), já que este procedimento prejudica de certa maneira a ciência eficiente do contribuinte, quanto ao início do prazo recursal.

CONTRATOS DE LONGO PRAZO. PROJETO DE EXPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO DESVIO DE FINALIDADE.

Se a Administração Tributária defere prorrogação de prazo do regime especial de entreposto aduaneiro de que trata a IN SRF nº 513/2005, atendendo a requerimento do contribuinte, possibilita ao contribuinte adotar alguma das medidas previstas no parágrafo 1º do art. 18-A da referida IN, como a formalização de novo contrato com a mesma ou com nova empresa sediada no exterior para continuidade do projeto. Deste modo, essa mesma Administração Tributária não pode concluir pela impossibilidade da continuidade do projeto, devendo aguardar o decurso do prazo concedido para aferir o eventual desvio de finalidade e apurar os valores devidos de Contribuição para o PIS/COFINS.

CONTRATOS DE LONGO PRAZO. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Nos chamados contratos de longo prazo, com prazo de execução superior a um ano, a apuração dos resultados será aferida a partir da porcentagem do contrato ou da produção executada no período, que poderá ser determinada: a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção. Se a documentação apresentada pela autuada não permite a adoção desses critérios alternativos, a autoridade fiscal deve apurar de ofício o resultado tributável do período. Para isso, pode determinar a receita tributável do período, correspondente à parte do preço total da empreitada, apurada com base no progresso do contrato ou da produção executada.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012

CONTRATOS DE LONGO PRAZO. RECEITAS IMUNES. DESVIO DE FINALIDADE. PRAZO DECADENCIAL.

Nos chamados contratos de longo prazo, com prazo de execução superior a um ano, a apuração dos resultados será aferida a partir da porcentagem do contrato ou da produção executada no período. Se o produto é destinado à exportação, não incidem as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre as receitas auferidas.

Na hipótese de ocorrer o desvio da destinação do produto, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o lançamento do crédito tributário inicia-se:

- a) da data em que ocorrer o desvio da destinação, na hipótese de prévio pagamento espontâneo das contribuições pelo sujeito passivo; ou
- b) do primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorrer o desvio da destinação, no caso de ausência de pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário. Vencido o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que dava provimento parcial ao Recurso Voluntário, para permitir a cobrança do PIS/Cofins somente a partir do fim do prazo de construção da P-72 e P73. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafeté Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **17653/17687**, contra decisão de primeira instância administrativa, **Acórdão n.º 07-40.997 - 4ª Turma da DRJ/FNS**, e-fls. **17589/17637**, que julgou procedente em parte mantendo o crédito tributário relativo a Autos de Infração (AI) de PIS/COFINS, relativos ao ano-calendário de 2012, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros moratórios calculados à taxa SELIC.

A DRJ apresentou Recurso de Ofício e a Fazenda Nacional apresentou Razões ao Recurso de Ofício e Contra - Razões ao Recurso Voluntário, e-fls. **17694/17744**.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Por meio dos Autos de Infração, às folhas 17061 a 17083, foram exigidas da Interessada acima qualificada as importâncias indicadas nos quadros abaixo:

AUTO DE INFRAÇÃO DE <b>PIS/PASEP</b> VALORES EM REAIS
Contribuição para o PIS/Pasep 12.331.539,34

Juros de Mora (calculados até 04/2017) 6.022.517,81
Multa Proporcional (75%) 9.248.654,42
Valor do Crédito Tributário 27.602.711,57

<b>AUTO DE INFRAÇÃO DE COFINS VALORES EM REAIS</b>
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins 56.799.817,62
Juros de Mora (calculados até 04/2017) 27.740.082,48
Multa Proporcional (75%) 42.599.863,11
Valor do Crédito Tributário 127.139.763,21

As exigências referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2012.

#### 1 Do relato da fiscalização

No “Termo de Verificação – IRPJ, PIS E COFINS” (f. 17004 a 17059), a autoridade autuante revela o procedimento que adotou para verificar a apuração do IRPJ, da CSLL, e também do PIS e da Cofins.

No âmbito dos presentes autos de infração de PIS e Cofins, assevera que houve:

- Redução indevida da Base de Cálculo do PIS e da COFINS considerando não terem sido obedecidas as condições da legislação do Imposto de Renda;
- Não recolhimento destas contribuições sobre receitas advindas da construção de plataformas e sondas sob a égide de contratos de longo prazo, para as quais não houve integral comprovação da exportação;
- Oferecimento a tributação do PIS e da COFINS sob alíquota zero de algumas receitas de aluguel auferidas em 2012 que deveriam sofrer tributação a alíquotas normais;
- Responsabilização do contribuinte fiscalizado sobre contribuições do PIS e da COFINS que haviam sido classificadas como isentas/suspensas/não incidentes na venda de insumos, feitas por terceiros ao contribuinte, no mercado nacional, por conta da previsão de serem tais insumos utilizados em produtos a serem exportados;

Relata que, no decorrer do ano-calendário de 2012, a empresa atuava na construção de 8 plataformas “FPSO” e 3 navios-sonda “DRILL”, os quais eram produzidos em área alfandegada de Entreposto Aduaneiro ao abrigo dos ADE 8/2011 e 2/2014; que as plataformas em construção eram do tipo “Floating Production, Storage and Offloading (FPSO)”, ou, em tradução livre, “Plataforma flutuante de produção, armazenagem e descarga”, e seriam usadas pelas indústrias de óleo e gás na produção e processamento de hidrocarbonetos e na armazenagem de óleo; que os navios-sonda (“Drillship”) são embarcações marítimas modificadas para perfuração de poços de petróleo e gás.

Consta que a empresa, intimada a apresentar os projetos em andamento no decorrer de 2012, informou que estavam em andamento cinco contratos de longo prazo firmados com as empresas TUPI BV, Guará BV, Cassino BV, Salinas BV e Curumim BV:

Número do Contrato	Dt Assinatura	Contraparte	Objeto	Valor especificado no contrato em moeda	Moeda
3900.0000001.10.2	11/11/2010	Tupi BV	6 plataformas FPSO	2.441.359.009,12	USD
3500.0000001.10.2	21/10/2011	Guara BV	2 plataformas FPSO	1.027.549.110,00	USD
Salinas Drilling	17/08/2012	Salinas Drilling BV	1 navio-sonda	778.000.000,00	USD
Curumim Drilling	17/08/2012	Curumim Drilling BV	1 navio-sonda	778.000.000,00	USD
Cassino Drilling	17/08/2012	Cassino Drilling BV	1 navio-sonda	778.000.000,00	USD

Em informação prestada em 05/10/2016, a contribuinte aduz que:

Primeiramente é oportuno esclarecer que, no ano-calendário de 2012, estavam sendo exclusivamente executados, pela peticionária, os seguintes projetos, consistentes, essencialmente, na construção de 8 (oito) cascos de FPSO (Unidade Flutuante de Produção, Armazenagem e Transferência de Petróleo e/ou gás) e 3 (três) Drillships (Navios-sonda para perfuração offshore de exploração de novos poços de petróleo e gás).

A fiscalização revela ainda que, em 12/03/2010, através de “Carta de Intenções” (LOI - Letter of Interests), declarava a Petrobrás Netherlands, CNPJ: 05.723.840/0001-04, doravante denominada “PNBV”, residente e domiciliada na Holanda, a intenção de conceder a ECOVIX (fiscalizada) contratos objeto da Proposta RFP 0003376.08.8, os quais tinham por objeto a aquisição de 8 plataformas flutuantes de produção, armazenamento e descarga (FPSO), sujeitos a aprovação do conselho de diretores desta PNBV. Sendo certo que tais plataformas estariam vinculadas a contratos de arrendamento com a Petrobrás para uso em exploração de petróleo; que atrelava ainda, na mesma carta (vide em anexo), as condições de cumprimento ao contrato de Engenharia, fornecimento e construção (EPC PRO-FORMA Contract) também em anexo; que a PNBV já autoriza, na Carta de Intenções, a ECOVIX a proceder ao início dos trabalhos, fazendo valer a referida “Carta de Intenções” (“Letter of Interests”) por 150 dias.

No contrato EPC (nº 3500.0000001.10.2 em anexo), fora estabelecido que a ECOVIX iria fornecer 2 (duas) FPSO (as de número 66 e 73) para a Guará BV. Este contrato firmado em 11/2010 estabeleceu prazo inicial dos trabalhos da data da assinatura da Carta de Intenções com a PNBV.

Quanto às demais 6 plataformas (de números 67 a 72), a Contribuinte firmou outro contrato EPC (nº 3900.0000001.10.2), nos mesmos moldes do firmado anteriormente, desta feita com a empresa TUPI BV, CNPJ: 13.215.485/0001-82, também domiciliada no exterior, no mesmo endereço da GUARÁ e PNBV, na Holanda.

A partir do dia 21/12/2012 e em julho/2013, foram firmados novos contratos, primeiramente entre a Guará e a PNBV (em relação a cessão da plataforma 73) e depois entre a Guará e a Tupi (em relação a plataforma 66), e posteriormente entre a Tupi e a PNBV (plataforma 66) de forma que a Guará e a TUPI cedem a construção das plataformas 66 e 73 para a PNBV. Porém tais cessões não tiveram influência no presente Termo, uma vez que dizem respeito a fatos ocorridos posteriormente a 2012.

Ressalta que a Petrobrás PNBV controlava diretamente a Tupi BV com 65%, e também a Guará BV, com 45%.

Quanto aos 3 navios-sonda, seriam estes construídos pela Ecovix sob a égide de três contratos, um para cada navio-sonda. Cada um destes contratos foi firmado pelo contribuinte tendo como contraparte uma sociedade de propósito específico diferente, todas pertencentes a Sete Brasil S/A, CNPJ: 13.127.015/0001-67, abaixo relacionadas:

<b>Empresa</b>	<b>CNPJ</b>
Salinas Drilling BV	15.266.260/0001-80
Curumim Drilling	15.266.259/0001-56
Cassino Drilling	15.266.260/0001-80

No item intitulado “1.7) Da apuração da Receita a ser oferecida no resultado de contratos a longo prazo – como o contribuinte fez e como devia ter feito”, revela que, segundo a legislação do Imposto de Renda aplicável na apuração de resultado de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, estes se sujeitam à observância das normas estabelecidas no Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 10 (incorporado no RIR/1999, art. 407), que foram regulamentadas pela Instrução Normativa SRF nº 21/1979.

Destaca o item 5 dessa IN:

## 5 - Critérios Alternativos de Avaliação de Andamento

Na produção em longo prazo o progresso da execução será aferido por um dos seguintes critérios, à opção da pessoa jurídica:

I - segundo a percentagem que a execução física, avaliada em laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada;

II - segundo a percentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado.

5.1 - A opção pelo critério de avaliação de andamento é exercida em relação a cada contrato, mas o critério escolhido deverá ser praticado uniformemente durante toda a execução do contrato.

Destaca também os itens 8 e 9 da IN que estabelecem o cálculo do resultado computável na determinação do lucro líquido, a partir do preço total e dos percentuais apurados nos incisos I ou II do item 5.

Em levantamento da forma como a contribuinte atribuiu os custos incorridos aos contratos, a fiscalização revela o seguinte (f. 17019 a 17022):

Como o contribuinte procedeu a atribuição dos custos incorridos aos contratos

Em relação aos pedidos de ressarcimento de créditos, o contribuinte informou a esta ação fiscal, em resposta datada de 05/10/2016, item 8:

“... desde já esclarecemos que todos os créditos tomados eram relacionados ao contrato TUPI (construção de 6 FPSO).”

Ou seja, pretendia o contribuinte informar que todos os créditos considerados em seus pedidos de ressarcimento e demonstrados em DACON diziam respeito ao contrato TUPI.

Chamou atenção o fato de que o contribuinte pretendia atribuir a um só contrato (TUPI) todos os custos incorridos, bases de cálculo do crédito pleiteado. Pode-se porém imaginar que tal proceder interessava ao contribuinte uma vez que a maioria da receita comprovada como exportação relacionava-se com este contrato (projeto).

Porém, da análise de algumas das notas fiscais de aquisição vinculadas ao ressarcimento de créditos já pleiteados, e anexas ao presente termo, verifica-se que o próprio contribuinte informava em carimbo na nota, que o custo ali gerado deveria ser atribuído parte ao contrato TUPI, e parte ao contrato Guará (vide por exemplo carimbo extraído de nota fiscal de número 353 da Interbrasil transportes modais ou de nota fiscal 436 da mesma empresa):

ECXP01197/00-12-PS-0029/11

C. CUSTO E NÚMERO DO PJ		
ECXP0002/00 - ECXP01197/10		
Divisão	Visto	Data
Coord.	Sul	01/09/17
Diretoria	Helena	20/07/17
Diretoria		
Dof		

Relação Sim  Não   
 Depo Fiscal

IRRF: 541,25  
 INSS: 22,04  
 PCC 4,86%  
 OBS:

Visto DATA: 01/09/17

Alexandro Costa Korb  
 Controlador Tributário  
 CRC/PA 01085/0-3  
 ECOPV - ENGEXIX  
 Construções Odebrecht S.A.

PL 17.07.12  
 01108  
 Vera Lúcia Faria de Vilhena  
 Controladora Interna  
 ECOPV - ENGEXIX Construções Odebrecht S.A.

Vera Lúcia Faria de Vilhena  
 Controladora Interna  
 ECOPV - ENGEXIX Construções Odebrecht S.A.

Observando-se que, segundo consta das Invoices, o centro de custo “ECXP01197” refere-se à Guará e o “ECXP0002/00” refere-se a TUPI.

Diante da questão, tentou-se então intimar o contribuinte a apresentar os arquivos magnéticos (contábil e fiscal) que permitissem a segregação dos custos pelos contratos em andamento e consequentemente também dos créditos gerados a partir desta compra de insumo.

Sendo que levantar tal informação não foi possível pelo fato de não ter sido apresentado controle gerencial ou contábil dos custos incorridos por contrato, tendo inclusive o contribuinte informado, em resposta de 07/10/2016:

“... vem a presença de V.Sa. informar que não será possível retificar obrigações acessórias DACON, EFD Contribuições e SPED referentes ao ano-calendário de 2012 por centro de custos conforme sua solicitação, pois a empresa não adotava este critério de centro de custos por projeto. Reiteramos, ainda, que todos os créditos tomados neste período eram relacionados a um único centro de custos, qual seja, o contrato TUPI.”

Observando-se que tal informação surpreende pelo fato de que, ao ser usuário de regime especial de entreposto aduaneiro, seria o contribuinte obrigado a possuir, de acordo com a IN SRF 513/2005, sistema de controle informatizado de entrada, permanência e saída de mercadorias, de registro e apuração de créditos tributários devidos, extintos ou com exigibilidade suspensa, integrado aos sistemas corporativos da empresa no País, com livre e permanente acesso da SRF.

Ficando ainda demonstrado em planilha “contábil.xls” apresentada em resposta datada de 22/03/2017, na aba “Custos”, que o custo incorrido contabilizado era rateado aos contratos de forma estimada. (vide inclusive comentário inserto pelo representante legal do contribuinte em planilha):

Sendo que no citado rateio, apenas segregava o custo incorrido entre FPSO (veremos, plataformas) e DRILL (sondas), desconsiderando que algumas das plataformas de sua industrialização estavam sob a égide de contratos diferentes, firmados com clientes diferentes, pelo menos no que consta em documentos apresentados.

Dentro das FPSO rateava o custo proporcionalmente a receita ali gerada e dentro dos DRILL agia da mesma forma, conforme demonstra-se em simulação feita por esta fiscalização, apenas para o mês de Janeiro, mas que se repete nos demais:

	Vendas reconhecidas	% rateio
excp0002/66	13.699.860,88	0,58
excp0002/67	7.739.146,43	0,32
excp0002/68	508.054,55	0,02
excp0002/69	385.564,57	0,02
excp0002/70	377.189,85	0,02
excp0002/71	344.307,32	0,01
excp0002/72	344.187,91	0,01
excp0002/73	421.678,50	0,02
	23.819.990,01	
excp00010/00	564.393,14	0,42
excp00012/00	429.835,12	0,32
excp00013/00	360.291,27	0,27
	1.354.519,53	
	25.174.509,54	

Veja que, por exemplo, na planilha de custo um pouco mais acima, atribui-se 58% de 95% do custo à plataforma 66, em janeiro/2017.

Ficando claro então que, além de não possuir relatórios que compusessem o custo orçado, também não segregavam com realidade o custo incorrido pelos contratos em curso.

Imagina-se, apenas imagina-se, que talvez tenha assim agido com inspiração no “rateio proporcional” constante de art.3º §8º da Lei 10.833/2003, que não deveria ter sido usado para fins de alocação do custo incorrido em diferentes contratos de longo prazo, por aqui não se aplicar.

Mas com certeza não era possível ao contribuinte proceder a alocação do custo efetivamente considerado incorrido na sua apuração contábil, em cada contrato, uma vez que o mesmo informou não possuir controles por centros de custos que permitissem tal segregação. E, também não havia como, através dos lançamentos contábeis, a possibilidade da ação fiscal proceder a esta segregação.

Então, verificou-se que o contribuinte procedeu, em sua apuração, a distribuição do custo incorrido mensal aos contratos de forma arbitrária, utilizando um critério de rateio que atribuía 95% do custo às FPSO e 5% aos navios-sonda. Sendo que, dentre estes 95% do custo que foi alocado às FPSO, atribuía-se a cada FPSO, sem se preocupar a qual contrato deveriam se referir, o custo de forma proporcional à receita reconhecida. Quanto aos 5% alocados aos DRILL, dividia-se quase de forma equitativa o custo incorrido pelos três navios-sonda. Não tendo sido possível a demonstração pelo contribuinte de como ele chegou a este percentual de 95%.

Ora, se o custo era atribuído de forma arbitrária entre os contratos, configurou-se o uso de um critério não oferecido como opção pela legislação. Devendo ser ressaltado que a apuração da receita, que deve espelhar a “avaliação do andamento”, ao utilizar um custo incorrido arbitrário, também será apurada de forma arbitrária.

Ficando ademais comprovado que o contribuinte não possuía registros contábeis ou gerenciais por centro de custos ou projeto (contrato), nem sistemas integrados de contabilidade de custo, ou outra forma de apontar os custos incorridos por projeto (contrato), chegando a distribuição dos custos incorridos entre os contratos (projetos), como já mencionamos, por simples rateio.

A instrução normativa 21/79 não limita a forma de se compor o orçamento, mas a falta de comprovação de como este foi feito, e a falta de controle de custo individualizado por contrato, além da utilização de critério que não o custo incorrido do projeto ou percentagem de execução física, para avaliação do efetivo andamento da obra, desde logo maculam a apuração da avaliação do andamento conforme procedida pelo contribuinte.

Se assim não o fosse, ou seja, se o contribuinte pudesse ao seu livre arbítrio, utilizar qualquer valor para determinar o custo orçado, sem se preocupar em demonstrá-lo, claro seria que poderia deslocar os fatos geradores para diferentes períodos base, antecipando ou postergando os resultados de acordo com a sua necessidade, o que daria na mesma de adotar outro critério que não os previstos em norma.

Em assim ocorrendo, vê-se que o contribuinte não logrou sucesso ao aplicar os requisitos legais e normativos para fins de cálculo destas receitas reconhecidas, mormente aqueles definidos na IN 21/79, art. 5 inciso II, que estabelecia o critério do custo incorrido/custo total orçado para fins de avaliação do progresso da obra.

Por consequência, apesar de alegar ter utilizado o critério definido no item II do art. 5º da IN 21/79, não possuía os elementos documentais necessários a comprovar os valores utilizados de custo orçado total e também de custo incorrido, uma vez que foram construídos, por assim dizer, em estimativas não passíveis de serem explicadas. Implicando então que a receita oferecida, construída com base nestas estimativas (e não em % de custo efetivamente incorrido/custo orçado) também não atende ao quanto exigido pela In 21/79.

[...]

Conclui então a fiscalização que (f. 17023):

Sendo assim, constatado ficou não ser possível comprovar-se os valores utilizados pelo contribuinte como custo orçado total de cada contrato, nem tão pouco segregar-se o custo incorrido por contrato e ainda não foi possível obter ou ainda comprovar os percentuais físicos de avanço das construções relativas a cada contrato de longo prazo, o que se

possível permitiria o cálculo da receita a ser reconhecida por estes dados através do procedimento definido no artigo 5º da IN 21/79, seja no inciso I ou inciso II.

No item intitulado “1.8) Da apuração da Receita a ser oferecida a tributação conforme procedida pela ação fiscal”, aduz que, em face das inconsistências verificadas na apuração das receitas tributáveis por parte da contribuinte, verificou que o progresso físico das obras poderia ser aferido pela emissão das invoices, nos seguintes termos:

Constatando-se inúmeros erros nas planilhas apresentadas pelo contribuinte.

Considerando que os incisos apontados visam aferir, na produção em longo prazo, o progresso da execução, com o intuito de, atendendo o princípio da competência dos exercícios, atribuir a cada período a receita e custo efetivamente realizada/incorrido, restou então a esta fiscalização reconhecer a receita auferida em cada um destes contratos, a partir dos valores emitidos em INVOICE, em face de cada contratante.

Observamos que em cláusula 8, presente em todos os contratos de longo prazo em curso, sejam relativos às plataformas, sejam eles relativos aos DRILLS, estava presente a determinação de que a emissão de invoices seria fundamentada no progresso físico da obra atestado em Relatórios de Avaliação, reconhecendo-se então que a receita faturada era a efetivamente realizada conforme progresso físico. Sendo então que o critério de reconhecer a receita com base no avanço do progresso físico refletia-se então no reconhecimento das receitas efetivamente realizadas em emissão das invoices.

Logo, sendo certo que as invoices emitidas e contabilizadas tinham por respaldo os valores de receita efetivamente coerente com os trabalhos já realizados, pois, de outra maneira o contratante não faria o aceite das mesmas, utilizamos os valores destas invoices para constatar os trabalhos efetivamente realizados e levantar a receita auferida a ser oferecida a tributação. Deixamos apenas de considerar aquelas invoices que claramente representavam DOWN-Payment, ou seja, àquelas que não representavam realização ou avanço na obra, mas tão somente adiantamento, com esta condição reconhecida nos documentos assinados e reconhecidos inclusive pelo contratante (Vide Boletins dos Navios Sonda de nº 01 em anexo).

Relatados assim os procedimentos adotados pela Autoridade Fiscal para apurar a receita tributável, passo a relatar os procedimentos relacionados especificamente à apuração das contribuições sociais devidas, PIS e Cofins pelo regime não cumulativo.

No item intitulado “1.3) Do fato do contribuinte considerar na sua contabilidade e na DACON toda a receita auferida nos contratos de longo prazo como advinda de exportação”, revela que constatou, através do SPED escrituração contábil, que este considerava toda a receita reconhecida nos contratos de construção a longo prazo como receita de exportação, informando-a em linha 7 da DACON como abrangida pela não incidência das contribuições sociais.

Relata que na linha 4 do Dacon, referente a receitas sujeitas à alíquota zero, verificou que a Contribuinte incluiu nesta linha receitas de aluguel recebidas da Petrobrás que deveriam, nesta condição, sofrer incidência normal destas contribuições.

No item intitulado “1.3.c) Das receitas declaradas em DACON”, revela que no DACON referente aos períodos mensais do ano-calendário 2012, as receitas foram declaradas como sujeitas a alíquota zero (linha 4) ou foram declaradas como abrangidas pela não incidência por conta da expectativa de virem a ser exportadas (linha 7), não resultando então em PIS ou COFINS a pagar.

No item intitulado “1.4) Do término dos contratos ou da suspensão dos mesmos com a consequente revogação do regime especial de entreposto aduaneiro concedido à ECOVIX”, revela que com os inúmeros problemas enfrentados pela Petrobrás, no bojo da operação Lava Jato, e com a progressiva comprovação das irregularidades apontadas nas licitações promovidas, em especial na licitação relacionada às plataformas FPSO e aos navios-sonda, verificou-se um crescente desmonte das operações realizadas pelo contribuinte fiscalizado, culminando com a suspensão ou mesmo rescisão dos contratos de arrendamento das plataformas e sondas pela Petrobrás e, em consequência, também da produção das mesmas.

Em informação prestada pelo contribuinte fiscalizado, em resposta datada de 03/04/2017, tem-se que ambos os contratos firmados com a PNBV e TUPI encontram-se rescindidos (relembrando que os 2 cascos de responsabilidade da GUARÁ foram transferidos para a PNBV, no decorrer de 2013):

Os contratos para a execução dos cascos das plataformas (FPSOs) firmados com a PNBV e TUPI, foram rescindidos em 09/12/2016. As partes atualmente, estão em tratativas para decidir quanto à destinação das matérias-primas e produtos intermediários adquiridos e já industrializados em prol destes contratos.

Em relação aos contratos que tratavam da construção dos navios-sonda (DRILL), informou o contribuinte em resposta datada de 03/04/2017:

Já o contrato referente aos DRILLS, firmado com a Sete Brasil, não foi rescindido; porém, teve sua execução suspensa em razão da recuperação judicial da contratante.

...

Esclarece, outrossim, que nenhum dos três (DRILLS) objeto do contrato com a Sete Brasil foi concluído, não tendo havido, portanto, exportação relacionada a este contrato. A empresa aguarda o desfecho da recuperação judicial da Sete Brasil para definição da destinação das mercadorias e produtos já industrializados em prol desse contrato.

...

Os atos declaratórios executivos outorgados para o aproveitamento dos benefícios trazidos pela IN 513 - ADE 08 (FPSOs) e ADE 10 (DRILLS) foram encerrados.

Acerca do apurado, a Autoridade Fiscal aduz:

Em que se pese ter o contribuinte informado “ADE 10”, referia-se o mesmo ao ADE SRRF 10 de número 2/2014. E quando mencionou ADE 08, referia-se ao ADE SRRF 08/2011. Consignando-se que encontram-se ambos em anexo.

Sendo ainda importante mencionar que as empresas investidoras no “Fundo de Investimento em Participações Sonda”, fundo de participação detentor da Sete Brasil, que por sua vez, era controladora das empresas de drilling Curumim, Salinas e Cassino, já procederam em Balanço referente ao ano-calendário de 2015, provisões para perda, reconhecendo a impossibilidade da manutenção da empresa em operação, ou mesmo, grande possibilidade de tais equipamentos nunca virem a ser produzidos. O mesmo acontecendo para os investidores destes fundos, os quais já tem medidas judiciais em andamento para recuperação das perdas ali ocorridas.

Sendo relevante ainda as notícias veiculadas na mídia, em anexo, que dão conta da desativação da operação do estaleiro de Rio Grande, onde antes se construíam as FPSO e os navios-sonda, com a demissão de milhares de funcionários.

No item intitulado “1.5) Da conseqüente não comprovação da exportação de todo o objeto do escopo contratual uma vez que foram os contratos rescindidos ou suspensos”, revela que, considerando a rescisão contratual ocorrida no âmbito do contrato das FPSO e da suspensão dos contratos dos DRILLING, foi o contribuinte intimado a comprovar as exportações já efetuadas no bojo dos contratos sob análise; que das referidas informações, constata-se, ou comprova-se, apenas a exportação realizada das plataformas P66, P67 e P68. Sendo a primeira atrelada ao contrato de Guará, e as demais relacionadas ao contrato de TUPI; que, confirmando este entendimento, informa o contribuinte em resposta de 03/04/2017:

Quanto às FPSO, foram efetivamente exportadas os cascos das plataformas P-66, P-67 e P-68, conforme registros de exportação anexos.

A fiscalização conclui, então, que:

Em resumo, em que se pese o contribuinte ter considerado em DACON toda a receita reconhecida nos projetos de longo prazo como receita de exportação, não poderiam ter recebido a integralidade das mesmas tal tratamento, uma vez que só houve a efetiva comprovação de exportação das plataformas 66,67 e 68 acima demonstradas.

No item intitulado “1.9) Da segregação das receitas entre aquelas para as quais houve comprovação das receitas de exportação e daquelas que não houve”, revela que na planilha “Resumo de Receitas a serem reconhecidas”, na aba “Resumo Invoice e contab pprod”, com base nas invoices, excluídas as referentes aos downpayments (adiantamento), procedeu a segregação das receitas que se referiam a equipamentos que efetivamente tiveram sua exportação comprovada, reconhecendo para as mesmas a não incidência das contribuições do PIS e da COFINS. Por outro lado, para aquelas que não foram passíveis de comprovação da exportação, ou por não terem sido apresentadas, ou por referirem-se a equipamentos não comprovadamente exportados, a fiscalização não reconheceu a aplicação da não incidência pleiteada em sua DACON e sujeitou-as à incidência do PIS e COFINS.

No item intitulado “1.10) De outras consequências advindas da rescisão/suspensão/encerramento dos contratos de longo prazo antes do término e do encerramento do regime especial de entreposto aduaneiro”, aponta duas consequências:

(a) “Dos necessários lançamentos com base no art. 22 da Lei 11.945/2009”. Neste item a fiscalização revela que, segundo artigo 22 da Lei 11.945/2009, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS /Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS /Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse. Deste modo, seria necessário o lançamento de ofício, na pessoa jurídica do contribuinte fiscalizado, na condição de responsável, das contribuições não recolhidas pelos seus fornecedores ou pelo próprio contribuinte, no caso das contribuições PIS/COFINS e PIS/COFINS/Importação, por conta do desatendimento da situação a qual se vinculava a suspensão. Ressalta, entretanto, que só procedeu no presente trabalho o lançamento de ofício das contribuições que restaram devidas pela fiscalizada relativamente ao PIS e COFINS não recolhidos pelos fornecedores nacionais. Quanto a PIS e a COFINS importação, que deixaram de ser recolhidas na importação, serão tais contribuições objeto de representação a serem lançadas pelas autoridades aduaneiras.

(b) “Da motivação sobre não se dar direito ao crédito relativo as contribuições sobre tais aquisições”. Neste item, revela que insumos adquiridos no mercado interno eram contabilizados no momento da aquisição sem destaque de PIS/COFINS a recuperar, sendo atribuído diretamente a custo. Sendo assim, por determinado no Ato Declaratório Interpretativo de nº 03 de 2007, os créditos não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes; que por já terem sido considerados custo no momento da aquisição não serão considerados como direito de crédito; que o PIS/Cofins Importação não geram crédito se não houve o efetivo pagamento.

No item intitulado “1.11) Dos Pedidos de ressarcimento e dos valores utilizados como base de cálculo destes pedidos”, revela que a Contribuinte, por julgar toda a sua receita sujeita a alíquota zero ou como receita de exportação, achou-se no direito de pleitear créditos sobre insumos adquiridos no decorrer de 2012, uma vez que, não tendo incidência destas contribuições sobre a saída de exportação, não teria como utilizar tais créditos; que protocolizou, portanto, em 31/01/2014, diversos pedidos de ressarcimento, os quais foram também objeto de análise e glosa:

PER/DCOMP	VALOR TOTAL CRÉDITO PEDIDO	PERÍODO DE APURAÇÃO
<b>Cofins</b>		
09505.32525.310114.1.1.09-5377	961.844,86	1º TRIMESTRE 2012
13358.72176.310114.1.1.09-1662	1.562.351,48	2º TRIMESTRE 2012
17970.12622.310114.1.1.09-7040	2.532.805,03	3º TRIMESTRE 2012
15392.09104.310114.1.1.09-6053	2.893.500,40	4º TRIMESTRE 2012
Sub Total	7.950.501,77	
<b>PIS</b>		
39810.65790.310114.1.1.08-0805	208.821,58	1º TRIMESTRE 2012
26974.25401.310114.1.1.08-6807	339.194,72	2º TRIMESTRE 2012
33523.36576.310114.1.1.08-2067	549.885,29	3º TRIMESTRE 2012
15944.74970.310114.1.1.08-4073	628.194,16	4º TRIMESTRE 2012
Sub Total	1.726.095,75	
<b>TOTAL</b>	<b>9.676.597,52</b>	

No item intitulado “1.12) Da análise dos créditos pleiteados em pedidos de ressarcimento”, revela que:

Então, segundo a legislação reproduzida, o crédito das contribuições para o PIS e COFINS, a fim de serem objeto de pedido de ressarcimento, têm de cumprir várias condições:

- 1) não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições;
- 2) serem decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados as receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior;
- 3) o pagamento destas exportações resultarem em ingresso de divisas;
- 4) terem sido calculados com base nos insumos utilizados nos produtos fabricados;

Considerando que o contribuinte tratou toda a sua receita como advinda de exportação, concluiu que todos os valores dos créditos calculados com base na compra de bens ou insumos, sobre as quais não tinha havido suspensão, poderiam ser ressarcidos, uma vez que não haveria débitos das referidas contribuições.

Entretanto, conforme já vimos, a receita auferida pelo contribuinte não podia em sua integralidade, ser considerada como exportação. Sendo assim, não poderiam ser os créditos apurados pelo contribuinte serem totalmente inseridos em pedidos de ressarcimento como o foram.

Além do mais, importante ressaltar que já demonstramos que mesmo para aquelas saídas comprovadas como exportação, não houve comprovação que os pagamentos das mesmas resultaram em entrada de divisas no território nacional.

Mas, mesmo assim, ou seja, mesmo já tendo desatendidas as condições 2 e 3 acima, ainda procedemos análise de amostragem dos créditos individualmente considerados, para fins de demonstrar que os mesmos também, por vezes, não atendiam as demais condições necessárias para serem considerados créditos não cumulativos, ressarcíveis ou não.

No item intitulado “1.13) De uma visão macro da operação de construção e utilização das Plataformas PFSO e navios-sonda”, apresenta o contexto em que foram estruturadas as operações decorrentes dos contratos de longo prazo:

Das informações coletadas, tem-se que os contratos de longo prazo referentes a construção de plataformas e navios-sonda visavam a construção destes equipamentos em território nacional para que fossem posteriormente utilizados pela Petrobras, através de contratos de arrendamento, nos campos de Petróleo de sua operação.

Ou seja, antes mesmo de firmar-se os contratos de construção de tais equipamentos, já detinham os encomendantes direitos atrelados a contratos de arrendamento firmados com a Petrobrás.

Ocorre que, se tais equipamentos já fossem diretamente encomendados pela Petrobras do Brasil aos novos estaleiros, tinha-se que aqueles passariam a integrar o ativo permanente da Petrobras, por conseguinte não podendo esta empresa se beneficiar da posterior despesa com o arrendamento dos mesmos.

Além disto, por outro lado, os estaleiros nacionais ao venderem para a Petrobras, de forma direta, as plataformas/navios-sonda, iriam incidir na obrigação de pagar as contribuições sobre o PIS e COFINS devido sobre a receita de tal venda. Não poderiam ainda, em caso de venda direta a Petrobras, usufruir da suspensão de PIS e COFINS incidente sobre a venda de insumos para a produção destes equipamentos, uma vez que não seriam objeto de exportação.

Montou-se então uma operação estruturada, em que a Petrobras não compraria diretamente as plataformas dos estaleiros nacionais, mas sim realizaria a licitação das mesmas através da sua subsidiária integral no exterior, a Petrobras Netherland, já identificada, e esta cederia seus direitos para as empresas de propósito específico acima citadas (Guara BV e Tupi BV).

No caso dos navios-sonda, a operação foi montada através de um Fundo de Investimento (FIP Sondas) detido em quase 95% pela empresa Sete Brasil S/A, fundada em 03/2012, quase que imediatamente antes da formalização junto a ECOVIX dos contratos de construção firmados com a SALINAS CURUMIM e CASSINO.

Esta empresa Sete Brasil, detida por um fundo nacional (FIP Sondas), com participações quase que integrais de empresas nacionais, por sua vez, criou sociedades de propósito específico, todas com domicílio na Holanda, as quais constaram como as contratantes da ECOVIX.

Devendo ser observado que este Fundo Sondas tinha como principais investidores a Petrobras e Fundos de Pensão de empresas públicas tais como o POSTALIS (dos funcionários dos correios), o FUNCEF (dos funcionários da caixa econômica) e o PETRUS (da própria Petrobras).

Em resumo, em ambos os casos, a Petrobras cedia direitos sobre contratos futuros de arrendamento de equipamentos a serem por ela utilizados na exploração de Petróleo, e a futura empresa arrendadora providenciava a contratação de estaleiro nacional (no caso, a ECOVIX) para que esta produzisse tais equipamentos. Sendo certo que a empresa arrendadora era formalmente constituída no exterior, ainda que majoritariamente pertencente a própria Petrobras, como no caso da PNBV (Guara e TUPI), ou com participação significativa e também majoritária da Petrobras e Bancos e Fundos de Pensão brasileiros (como no caso da 7 Brasil).

Devendo ainda ser ressaltado que tais empresas, contratantes da ECOVIX, tinham como único cliente a Petrobras, através dos contratos de arrendamento.

Sendo certo então que, quando tais equipamentos ficassem prontos, seriam os mesmos exportados, ainda que fictamente, pois na verdade não saíam do Brasil, para as empresas formalizadas na Holanda (BV). E destas, deveriam ser concomitantemente importados via admissão temporária para serem utilizados no Brasil. Devendo atender as condições determinadas legalmente às exportações fictas.

Tal operação, ainda que assim estruturada, nasceu da vontade declarada do governo brasileiro de incentivar a produção em território nacional de embarcações, com um desenvolvimento de estaleiros nacionais, ainda que posteriormente ou no curso da mesma, pareça ter se descaracterizado, conforme suspeitas levantadas no bojo da operação lava-jato.

Tendo sido inclusive objeto de Parecer do Tribunal de Contas da União, de número TC-005.933/2014-5, do qual transcrevemos alguns trechos:

[...]

Entretanto, pela legislação nele mencionada, mormente a Lei 9.826/99, que será reproduzida no item DO DIREITO, entendemos que a exportação ficta também se aplicava ao caso, ainda que em desabrigo do REPETRO, sendo definitivo o fato da autoridade aduaneira ter reconhecido como exportadas algumas destas plataformas, através do registro de tais exportações no SISCOMEX, razão pela qual foram as mesmas aceitas por esta ação fiscal, com as limitações tratadas no presente termo.

No item intitulado “2.7) Da exportação Ficta”, reproduz dispositivos referentes à exportação em análise:

Sobre a exportação ficta, dispõe a Lei 9.826/99:

Art. 6º A exportação de produtos nacionais sem que tenha ocorrido sua saída do território brasileiro somente será admitida, produzindo todos os efeitos fiscais e cambiais, quando o pagamento for efetivado em moeda nacional ou estrangeira de livre conversibilidade e a venda for realizada para: (Redação dada pela Lei nº 12.024, de 2009)

I - empresa sediada no exterior, para ser utilizada exclusivamente nas atividades de pesquisa ou lavra de jazidas de petróleo e de gás natural, conforme definidas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, ainda que a utilização se faça por terceiro sediada no País;

II - empresa sediada no exterior, para ser totalmente incorporado a produto final exportado para o Brasil;

III - órgão ou entidade de governo estrangeiro ou organismo internacional de que o Brasil seja membro, para ser entregue, no País, à ordem do comprador.

Parágrafo único. As operações previstas neste artigo estarão sujeitas ao cumprimento de obrigações e formalidades de natureza administrativa e fiscal, conforme estabelecido pela Secretaria da Receita Federal. (Vide Medida Provisória nº 38, de 2002)

Define-se ainda na IN SRF 369/2003:

Art. 1º O despacho aduaneiro de exportação e o conseqüente despacho aduaneiro de importação de mercadoria, sem saída do País, serão efetuados em conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa, quando se tratar de exportação decorrente de venda com pagamento em moeda estrangeira de livre conversibilidade, realizada:

I - a órgão ou entidade de governo estrangeiro ou organismo internacional de que o Brasil seja membro, para ser entregue, no País, à ordem do comprador; ou

II - a empresa sediada no exterior, para ser:

a) totalmente incorporada, no território nacional, a produto final exportado para o Brasil;

b) totalmente incorporada a bem, que se encontre no País, de propriedade do comprador, inclusive em regime de admissão temporária sob a responsabilidade de terceiro;

...

Art. 2º O despacho aduaneiro de exportação, nas situações referidas no art. 1º, será efetuado com base em declaração formulada no Sistema Integrado de Comercio Exterior (Siscomex), com indicação do fundamento legal correspondente à exportação sem saída do território nacional.

§ 1º O desembaraço aduaneiro da exportação referida no caput ficará condicionado à apresentação para despacho aduaneiro de importação, mediante o registro da correspondente declaração no Siscomex:

Art. 61. Nas operações de exportação sem saída do produto do território nacional, com pagamento a prazo, os efeitos fiscais e cambiais, quando reconhecidos pela legislação vigente, serão produzidos no momento da contratação, sob condição resolutória, aperfeiçoando-se pelo recebimento integral em moeda nacional ou estrangeira de livre conversibilidade.

(Redação dada pela Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009)

[...]

No item intitulado “3) Da Base de Cálculo”, apresenta a apuração das bases de cálculo das contribuições lançadas:

3.1) Da tributação de PIS e COFINS incidente sobre a receita de contratos de longo prazo que não foi oferecida a tributação destas contribuições:

Mapas de Apuração das Bases de Cálculo a serem utilizadas na tributação do PIS e COFINS											
Receita Construída a partir das Invoices e da Contabilidade						Parte da receita que foi identificada em Produto exportado					
	Guara	Tupi	Salinas	Cururim	Cassino	Total	Guara 66	Tupi 67	Tupi 68	Total	Receita a tributar PIS e COFINS (total auferida - reconhecida como exportada incorri da de exportação)
1	15.406.329,12	4.699.742,17	-	-	-	20.106.071,29	15.406.329,12	1.657.134,43	3.042.688,93	20.106.152,48	-81,19
2	24.857.109,49	3.019.460,29	-	-	-	27.876.569,78	24.857.109,49	-	-	27.876.569,78	-
3	18.179.956,66	25.439.944,99	-	-	-	43.619.901,65	18.179.956,66	3.971.559,51	691.613,23	22.843.129,40	20.776.772,26
4	37.679.103,80	28.423.196,29	-	-	-	66.102.300,09	37.415.623,61	6.858.506,61	3.591.486,59	47.865.616,80	18.236.681,28
5	26.670.955,88	28.423.196,29	765.651,27	765.651,27	1.502.591,00	58.128.045,71	23.833.934,14	14.612.327,61	2.700.934,45	41.147.196,20	16.980.849,52
6	27.856.343,31	24.591.632,85	-	-	-	52.447.976,15	25.279.366,00	9.810.394,65	2.849.394,28	37.939.154,92	14.508.821,23
7	40.019.957,96	75.374.768,40	-	-	-	115.394.726,36	27.270.729,22	14.444.915,84	11.745.512,75	53.461.157,81	61.933.568,54
8	26.934.066,77	17.696.623,26	-	-	-	44.630.690,03	26.692.362,58	11.148.512,73	5.613.830,75	43.454.706,06	1.175.983,97
9	25.927.839,64	46.111.943,37	477.589,59	243.357,69	243.357,69	73.004.087,99	24.245.486,05	38.056.057,69	1.552.941,76	63.854.485,50	9.149.602,48
10	21.242.072,45	20.882.539,45	967.640,54	967.640,54	1.637.764,99	45.697.657,97	18.807.259,19	9.472.030,83	2.199.715,62	30.479.005,64	15.218.652,33
11	16.052.334,77	33.568.133,38	60.192.563,86	60.192.563,86	48.426.346,14	218.431.942,01	15.698.741,98	7.859.499,24	18.595.562,58	42.153.803,80	176.278.138,21
12	22.014.528,58	14.378.231,40	86.364.769,43	86.645.727,44	85.999.566,90	295.402.823,75	21.518.787,94	10.444.402,96	1.221.773,22	33.184.964,12	262.217.859,63
Total	302.840.598,42	322.609.412,14	148.768.214,69	148.814.940,80	137.809.626,72	1.060.842.792,78	279.205.685,98	131.354.804,38	53.805.464,15	464.365.944,51	596.476.848,27

3.2) Da tributação de PIS e COFINS incidente sobre a receita de aluguel que não foi oferecida a tributação destas contribuições:

Receita de Aluguel não oferecida a tributação	
Jan	8.098.042,65
maio	16.103.586,02
julho	47.478.265,60
	<b>71.679.894,27</b>

3.3) Da tributação do PIS e COFINS que havia sido suspenso na aquisição de insumos nacionais detectada em Notas Fiscais de Emissão de terceiros:

Resumo nas NFC de mercadorias saídas para a ECOVIX - apenas lançamento, suspensão e não incidência, consolidadas por mês															
Mês da	CST	COFINS Descr.	IPI SOMA	Soma de Valor Tributável pelo		Soma de Valor Isento SOMA		Soma de COFINS: Valor do Tributo		Soma de PIS: Base de Cálculo		Soma de COFINS: Valor do Tributo DESVIO PADRÃO	Base de Cálculo	PIS a lançar (0,016% Base de Cálculo)	Cofins a Lançar (0,0160% Base de Cálculo)
				SOMA	Valor do Tributo	SOMA	Valor (Outros) SOMA	SOMA	SOMA	SOMA	SOMA				
01/2012	ISENTA	-	-	-	695.132,31	-	-	-	-	-	-	695.132,31	11.469,69	52.830,06	
	SUSPENSÃO	-	-	-	307.624,21	-	-	-	-	-	-	441.513,49	7.294,97	33.555,83	
01/2012	Total	-	-	-	1.444.470,01	-	-	-	-	-	-	1.444.470,01	23.833,76	109.779,72	
02/2012	ISENTA	-	-	-	364.676,60	-	-	-	-	-	-	364.676,60	6.017,15	27.715,35	
	SUSPENSÃO	-	-	-	197.970,66	-	-	-	-	-	-	197.970,66	3.266,61	15.346,21	
02/2012	Total	-	-	-	562.647,26	-	-	-	-	-	-	562.647,26	9.283,76	43.061,56	
03/2012	ISENTA	-	-	-	901.646,97	-	-	-	-	-	-	901.646,97	14.877,18	68.525,17	
	SUSPENSÃO	-	-	-	350.944,29	-	-	-	-	-	-	350.944,29	5.790,58	26.571,77	
03/2012	Total	-	-	-	1.252.591,26	-	-	-	-	-	-	1.252.591,26	20.667,76	95.096,94	
04/2012	ISENTA	615,30	-	-	597.113,39	-	-	-	-	-	-	597.728,69	9.862,52	45.427,39	
	SUSPENSÃO	-	-	-	358.132,06	-	-	-	-	-	-	358.132,06	5.909,18	27.218,04	
04/2012	Total	615,30	-	-	955.245,45	-	-	-	-	-	-	955.860,75	15.771,70	72.645,43	
05/2012	ISENTA	130.555,67	4.700,00	-	965.149,12	-	-	-	-	-	-	1.085.704,79	17.914,13	82.513,56	
	SUSPENSÃO	398.365,80	-	-	496.438,85	-	-	-	-	-	-	894.804,65	14.764,61	68.005,67	
05/2012	Total	528.921,47	4.700,00	-	1.461.587,97	-	-	-	-	-	-	1.980.509,44	32.678,74	150.519,23	
06/2012	ISENTA	13.351,49	191,65	-	1.577.833,48	-	-	-	-	-	-	1.591.184,97	26.254,55	120.930,06	
	SUSPENSÃO	-	-	-	420.898,47	122.269,62	-	-	-	-	-	420.898,47	6.944,82	31.988,28	
06/2012	Total	13.351,49	191,65	-	1.998.731,95	122.269,62	-	-	-	-	-	1.509.997,76	24.914,96	114.759,63	
07/2012	ISENTA	468.420,02	26.090,21	-	539.678,88	17.787,16	-	-	-	-	-	1.020.099,90	16.963,63	78.135,52	
	SUSPENSÃO	-	-	-	375.622,10	-	-	-	-	-	-	375.622,10	6.197,76	28.547,28	
07/2012	Total	468.420,02	26.090,21	-	915.300,98	17.787,16	-	-	-	-	-	1.400.722,00	23.161,39	106.682,80	
08/2012	ISENTA	11.169,00	-	-	7.357.879,75	13.538,00	-	-	-	-	-	7.369.048,75	121.599,30	580.847,11	
	SUSPENSÃO	-	-	-	361.354,10	-	-	-	-	-	-	361.354,10	5.962,34	27.482,91	
08/2012	Total	11.169,00	-	-	7.719.233,85	13.538,00	-	-	-	-	-	7.730.402,85	127.561,64	608.330,02	
09/2012	ISENTA	-	-	-	7.848.998,41	-	-	-	-	-	-	7.848.998,41	129.508,47	596.523,88	
	SUSPENSÃO	458.168,51	-	-	418.947,33	-	-	-	-	-	-	877.115,84	14.472,41	66.660,80	
09/2012	Total	458.168,51	-	-	8.267.945,74	475,00	-	-	-	-	-	8.726.114,25	144.980,88	663.184,68	
10/2012	ISENTA	-	-	-	5.029.234,35	16.300,00	-	-	-	-	-	5.029.234,35	82.983,37	382.214,81	
	SUSPENSÃO	2.096,50	209,65	-	6.646.399,71	6.375,00	-	-	-	-	-	6.648.496,21	109.700,19	505.885,71	
10/2012	Total	2.096,50	209,65	-	11.675.634,06	22.675,00	-	-	-	-	-	11.675.732,56	192.683,56	888.100,52	
11/2012	ISENTA	32.477,32	1.020,00	-	10.144.808,15	3.200,00	-	-	-	-	-	10.177.285,47	167.925,21	773.473,70	
	SUSPENSÃO	10.412,11	-	-	1.410.863,65	-	-	-	-	-	-	1.421.275,76	23.450,06	108.012,40	
11/2012	Total	42.889,43	1.020,00	-	11.555.671,80	3.200,00	-	-	-	-	-	11.598.561,23	191.375,27	881.486,10	
12/2012	ISENTA	1.314,00	-	-	8.130.041,11	7.475,00	-	-	-	-	-	8.137.516,11	134.510,56	619.563,79	
	SUSPENSÃO	-	-	-	354.370,71	7.400,00	-	-	-	-	-	361.771,42	5.847,12	26.932,17	
12/2012	Total	1.314,00	-	-	8.484.411,82	14.875,00	-	-	-	-	-	8.500.287,53	140.357,68	646.495,96	
Total Geral		1.610.620,14	32.211,51	-	77.598.578,22	194.819,78	-	-	-	-	-	79.209.198,36	1.306.951,77	6.019.899,08	

2 Da impugnação

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de f. 17214 a 17258, na qual alega, em síntese, o seguinte:

No item intitulado “II. A DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO”, alega que o fato da fiscalização ter apurado e lançado imposto de ofício (lançamento de ofício) não atrai a regra do artigo 173 do CTN, quando é comprovado que houve anterior declaração do tributo e prova de seu pagamento pelo contribuinte, esta ora constituído a partir dos anexos extratos de recolhimentos de PIS e COFINS relativos ao período de 2012, emitidos pelo próprio site da Receita Federal do Brasil, por meio de acesso ao E-CAC (doc. 01 e doc. 02); que esse lançamento de ofício é fruto da revisão do que fora antecipado pelo contribuinte e, portanto, deve seguir a regra do artigo 150, § 4º do CTN; que considerando que a Impugnante foi cientificada das autuações em 04/2017, forçoso o reconhecimento de que todos os fatos jurídicos tributários ocorridos nos 05 (cinco) anos imediatamente anteriores, isto é, até 03/2012, encontram-se atingidos pelo instituto da decadência, não se podendo admitir o lançamento relativamente ao período.

No item intitulado “(a) o dever de reconhecimento de receitas conforme IN 21/79”, confirma que foi contratada para a construção de 8 (oito) cascos para plataformas do tipo FPSO bem como para a construção de 3 (três) navios-sonda (“Drillship”), todos relacionados à indústria de óleo e gás; que todos os contratos tinham prazo de execução superior a 1 (um) ano e, portanto, estão sujeitos ao regramento previsto no artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 (artigo 407 do RIR/99), regulamentado pela Instrução Normativa nº 21/1979; que a norma não permite qualquer outra forma alternativa de aferição de resultado que não aquela decorrente da tomada de parcela da receita total do contrato reduzida à porcentagem de execução do contrato, a ser medida por intermédio da relação entre custo incorrido no período e custo total ou por meio de laudo técnico; que a insubsistência da ação fiscal surge justamente neste ponto, pois a pretexto de ter verificado erro na aferição de receita por parte do contribuinte, entendeu por bem criar uma forma alternativa de apuração da receita, sem qualquer parâmetro legal; que o lançamento fiscal não obedece qualquer parâmetro legal e, por isso, não pode ser admitido.

Assevera que, consoante registrado no Termo de Verificação Fiscal, desde o início da fiscalização, a Impugnante respondeu que optou por reconhecer as receitas dos contratos em questão mediante a aplicação, sobre o preço total do contrato, da porcentagem representativa da relação entre custo incorrido/custo total orçado.

Alega, entretanto, que não logrou apresentar, no curso da fiscalização, relatório capaz de demonstrar o custo total orçado, com os elementos que comporiam cada projeto, limitando-se a afirmar que o cálculo fora feito a partir da margem de lucro estimada pela Diretoria da época, no caso, 17,85% para as FPSOs e 15% para os Drills; que não foi capaz porque a empresa, há cerca de um ano, vem operando por meio de operação assistida, sob a gestão de um Fundo especificamente designado para a tentativa de sua recuperação; que a Impugnante requereu sua recuperação judicial em dezembro de 2016, tendo dispensado, na ocasião, cerca de 3.500 de empregado; que os poucos empregados que restaram da época não conseguiram localizar a documentação solicitada pela fiscalização a tempo de sua conclusão; que, no intuito de atender a fiscalização da melhor forma possível e sempre se ocupando em demonstrar máxima transparência, a Impugnante esclareceu o que sabia na ocasião e apresentou os dados e documentos que detinha em mãos, firme na crença quanto ao acerto dos registros da margem de ganho contratada; que assumiu como sendo o Custo Total Orçado o valor equivalente a 82,25% do Preço Total para as FPSOs e o valor de 85% do Preço Total para os Drills; que não se pode perder de vista que a norma aplicável ao caso não exige um orçamento detalhado tampouco um orçamento definitivo, mas sim a estimativa do total do custo da obra (custo estimado); que, quanto menor for a estimativa do custo total, maior será a parcela do resultado a ser ofertado à tributação; que a indicação de um custo total estimado em 82,5% do preço total da obra, sem dúvida alguma, foi benéfica à RFB, pois que é sabido, atualmente, que os contratos em questão tiveram custo muito superior aos 82,5% inicialmente estimados; que não tinha Centro de Custo por Contrato no ano-calendário 2012, prática esta que só foi implementada na contabilidade no ano-calendário de 2013.

Revela que, na tentativa de demonstrar a matemática utilizada à época para o registro das receitas, entregou à fiscalização uma Planilha intitulada Ecovix.PIS.COFINS.revisado, na

qual os Custos Incorridos durante os meses de 2012 foram rateados entre cada uma das Plataformas e Drills conforme percentuais de avanços verificados dos Boletins de Medição de cada casco/drill; que a tentativa de mostrar a razoabilidade das receitas reconhecidas na ocasião, contudo, acabou por induzir a I. Auditora Fiscal em erro, pois que esta acabou por concluir (equivocadamente) que os Boletins de Medição estariam sendo utilizados para a o reconhecimento das receitas mensais, quando, na verdade, apenas estavam sendo utilizados para a distribuição dos Custos Incorridos; que a planilha em questão fez com que a I. Auditora Fiscal acreditasse que a Impugnante estaria então a aplicar o método de reconhecimento de receita conforme progresso físico do contrato e não mais conforme relação Custos Incorridos/Custo Total.

Assevera que nunca reconheceu suas receitas, para fins fiscais, a partir dos referidos Boletins de Medição, estes que se prestavam tão somente para a medição do avanço financeiro do projeto (diferente de avanço da execução da construção), tendo por objetivo lastrear a emissão das competentes Faturas/Invoices; que sempre se valeu da porcentagem entre o Custo Incorrido/Custo Total Orçado (estimado) para o reconhecimento de suas receitas, jamais tendo se pautado no avanço físico da obra para efeitos fiscais.

Alega que, confirmando a crença depositada na margem de ganho estimada pela Diretoria da época, na qual se pautou a contabilização de receitas do ano calendário de 2012, a Impugnante logrou encontrar, no curso do prazo para a apresentação dessa defesa, o Orçamento que vigorava naquela época para cada projeto, este que, sem dúvida, representava a estimativa da época, tendo em conta os incontáveis imprevistos e ajustes que são esperados em contratos de longa duração e, em especial, em construções do porte daquelas objeto dos contratos em análise; que pôde constatar que, ao contrário do que vinha supondo, 100% (cem por cento) dos custos incorridos no ano-calendário de 2012 foram atrelados à construção dos cascos das plataformas P-66 e P-67 (doc. 01), informação esta devidamente registrada no sistema de controle da RFB denominado REPLAT (o sistema exige a vinculação das importações/aquisições ao bem a ser exportado e pode ser conferido internamente pela própria RFB) e absolutamente coerente com a realidade da época, eis que, em 2012, apenas os cascos da P-66 e P-67 estavam em construção; que a leitura atenta dos Boletins de Medição apresentadas no curso da fiscalização também serve para ratificar a informação acima, qual seja, de que apenas os cascos da P-66 e P-67 estavam em construção no ano-calendário de 2012; nesse sentido, faz prova a página 7 (sheet 7 of 33) do Boletim de Medição nº 34 – Tupi-BV (doc. 02), que atesta apenas ter havido avanço de construção (Hull Construction And Assembly) para a P-67 (Hull#2); o mesmo em relação ao Boletim de Medição nº 34- Guará BV (doc. 03), página 9 (sheet 9 of 41) que atesta apenas ter havido avanço de construção (Hull Construction And Assembly) para a P-66 (Hull#1); que os Contratos relativos aos Drills apenas trazem medições referentes à Down Payment (já desconsideradas pela fiscalização), General Mobilization, EPC Management, Engineering e Procurement, sem qualquer apontamento de avanço de construção; que, diante desses fatos, é de se concluir que a Impugnante, no ano calendário de 2012, apenas estava obrigada ao reconhecimento das receitas atreladas à P-66 e P-67, proporcionalmente aos custos incorridos para suas respectivas construções.

Aduz que, assumindo que os custos incorridos no período de 2012 foram 100% direcionados à construção dos cascos com a P-66 e P-67, porquanto eram os únicos que estavam em construção no período, a Impugnante refez a apuração de sua receita (POC) para o exercício, em estrita conformidade com o que determinada o CPC 17 bem como a IN 21/79, tendo concluído pelo dever de reconhecimento de uma receita total, para o ano-calendário de 2012, de R\$ 848.419.057,16 (oitocentos e quarenta e oito milhões, quatrocentos e dezenove mil, cinquenta e sete reais e cinquenta e sete centavos) – planilha de cálculos no DOC. 06; que foi reconhecido para o período, uma receita total de R\$ 855.329.592,25, portanto, maior do que a devida.

Observa que, diferentemente do que determina a Instrução Normativa nº 21/79, o trabalho fiscal apropriou as receitas do período com base nas faturas emitidas, contrariando o CPC 17, que, consoante acima transcrito, destaca que “Os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos dos clientes não refletem, necessariamente, o trabalho executado

e não devem servir de parâmetro para mensuração da receita.”, bem como se distanciando dos dois únicos parâmetros normativos aceitáveis para a aferição do progresso da execução do contrato, a saber: (i) relação entre os Custos Incorridos e o Custo Total Orçado ou Estimado e (ii) percentagem de execução física da produção, aferida em laudo técnico de medição; que o fato de os contratos preverem que “a emissão de invoices seria fundamentada no progresso físico da obra atestado em Relatórios de Avaliação” não necessariamente implica na assertiva de “que a receita faturada era a efetivamente realizada conforme progresso físico”; que os Boletins de Medição juntados mediam o avanço financeiro dos contratos; que os critérios de medição definidos nos contratos não necessariamente acompanham o desembolso previsto por cada atividade ou etapa previstos no contrato.

Destaca a “flagrante contradição” na linha de raciocínio empregada pela fiscalização, pois se as Invoices estão reconhecidamente amparadas pelos Boletins de Medição e se a fiscalização entende que aquelas são justificadas no progresso físico atestado nesses Boletins de Medição, então é contraditória e falaciosa a assertiva fiscal de que “não foi possível obter ou ainda comprovar os percentuais físicos de avanço das construções relativas a cada contrato de longo prazo”.

Ressalta que a legislação de PIS/COFINS, mais especificamente o artigo 8º da Lei 10.833/2003, adota os mesmos critérios de reconhecimento de receitas adotados pela legislação do imposto de renda em contratos de longo prazo, disso resultando a pertinência dos esclarecimentos de aplicação da IN 21/79 para efeitos da apuração das bases tributáveis pela contribuição ao PIS/COFINS.

No item intitulado “(b) a exigibilidade de PIS/COFINS sobre as receitas atreladas aos contratos de construção a longo prazo aqui referidos x receita de exportação”, a Impugnante alega:

Por primeiro, que as receitas tributáveis no período de 2012, consoante demonstrado no tópico anterior, apenas poderiam ser atreladas aos contratos envolvendo a P-66 e P-67, posto que seus cascos eram os únicos que estavam em construção no referido ano calendário; que assim sendo e, porque a própria fiscalização reconhece a exportação dos cascos atrelados às P-66 e P-67, forçoso concluir que a totalidade das receitas atreladas a contratos de construção de longo prazo em 2012 de fato não estavam sujeitas à incidência de PIS/COFINS;

Por segundo, há que se esclarecer que a Impugnante cumpriu com o compromisso de exportar os cascos da P-69 e P-70, ainda que de forma indireta, tendo consolidado, portanto, os recebimentos atrelados a esses projetos como receita de exportação; que a Impugnante contratou a COSCO Shanghai Shipyard Co Ltd., estaleiro chinês, para a conclusão do processo de industrialização dos cascos da P-69 e P-70 (doc. 10), remetendo à China, para industrialização, nos termos em que autorizado pelo artigo 33 da IN 513/2015, materiais, peças e conjuntos já acabados, consoante planilha anexa (doc. 09); que a industrialização dos citados cascos (P-69 e P-70) foi paga pela Impugnante e os mesmos deveriam ter sido reexportados para a Impugnante após a conclusão, pela COSCO, da industrialização encomendada pela Impugnante; que a TUPI BV (contratante dos dois casos acima) decidiu por receber os cascos diretamente no exterior, tal qual se vê das Cartas de Transferências anexas, dando quitação, para a Impugnante, quanto à entrega dos citados cascos no exterior, no estado em que se encontravam (docs. 11 e 12).

Por terceiro, contrariamente do que afirma a fiscalização, embora rescindidos os contratos com a TUPI BV e PNBV (o contrato de Drills não foi rescindido), tal fato, per se, não autoriza a conclusão de que os cascos até então não exportados não o serão futuramente, tampouco autoriza a conclusão de que os valores já recebidos relativamente a esses contratos deverão ser registrados como receitas tributáveis.

Assevera que todas as partes e peças necessárias à montagem do casco da P-71 já foram industrializadas pela Impugnante, estando o citado casco apenas pendente de montagem; que justamente por isso, a TUPI BV e a Impugnante, a despeito do encerramento do contrato, estão em tratativas para a exportação do casco desmontado, com o que se obterá a quitação do contrato também relativamente a este casco.

Quanto aos cascos da P-72 e P-73, cujos direitos foram posteriormente transferidos à Petrobras Netherlands, aduz que há efetiva certeza de que tais cascos não serão industrializados e exportados; que esses cascos sequer tiveram sua construção iniciada e, portanto, não coube à Impugnante reconhecer qualquer receita relativamente a esse contrato.

As Invoices atreladas aos citados cascos tiveram seus valores registrados em conta de Adiantamento de Clientes e, portanto, são representativas de Passivo da empresa junto ao contratante desses projetos, não podendo, sob hipótese alguma, virem a ser tratados como receitas de venda da Impugnante.

Ressalta que a fiscalização está a tributar e a punir a Impugnante em razão de fato apenas ocorrido em dezembro de 2016 (rescisão do contrato com a TUPI BV e a PBNV), que era impossível de ser previsto no ano de 2012; que consoante exaustivamente demonstrado nessa defesa, em 2012, à Impugnante apenas cabia reconhecer receitas tributáveis relativas às construções que estavam sendo executadas, no caso, às construções dos cascos da P-66 e P-67; que os demais recebimentos verificados naquele exercício nada mais representavam do que Antecipação de Clientes e, portanto, Passivo da Impugnante.

Alega provável bis in idem, eis que, pela sistemática de apuração de receitas adotada pela empresa em conformidade com a IN 21/79, o preço contratado para a entrega dos cascos da P-69, P-70 e P-71 foi declarado como receita dos anos subsequentes, ao longo da execução desses cascos.

No item intitulado “(c) a Instrução Normativa nº 513/2015 e o direito de exportação de bens”, a Impugnante alega:

69. Consoante relatado no Termo de Verificação Fiscal e, consoante acima já mencionado, a Impugnante foi habilitada a operar em Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Aduaneiro para a construção dos cascos a navios-sonda objeto de contratos firmados com a Guará BV, TUPI BV, Salinas Drilling BV, Curumim Drilling e Cassino Drilling. Os dois primeiros contratos (GUARA e TUPI) foram parcialmente cedidos à PNBV e estavam abrangidos pelo ADE nº 08/2011, objeto do processo administrativo 11050.000534/2011-28, com vigência inicial até 26/12/2015, conforme prazo contratual estipulado para a entrega dos cascos, e prorrogação, para os cascos encomendados pela TUPI, para 30/08/2017. Já os contratos com a Salinas, Curumim e Cassino foram abrangidos pelo ADE nº 02/2014, objeto do processo administrativo nº 11050721681/2013-05 e tinham como termo final o dia 31/05/2016, conforme prazo contratual estipulado para a entrega dos navios-sonda.

70. A Instrução Normativa nº 513 dispõe que a extinção do regime se dará por meio de uma das seguintes providências:

“Art. 17. A aplicação do regime se extingue com a adoção, pelo beneficiário, de uma das seguintes providências:

I - exportação do produto no qual a mercadoria, nacional ou estrangeira, admitida no regime tenha sido incorporada;

II - reexportação da mercadoria estrangeira admitida no regime, sem cobertura cambial;

III - retorno ao mercado interno de mercadoria nacional, no estado em que foi admitida no regime, observada a legislação específica;

IV - transferência da mercadoria importada para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, desde que no estado em que foi importada e sem cobertura cambial;

V - despacho para consumo da mercadoria no estado em que foi importada, sem prejuízo da aplicação do disposto no § 4º do art. 11A;ou

VI - destruição, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro.”

71. Também estabelece que:

Art. 18. A aplicação do regime deverá ser extinta no prazo previsto no contrato a que se refere o inciso II do caput do art. 7º.

Art. 18-A. No caso de rescisão ou não prorrogação do contrato de que trata o inciso II do caput do art. 7º, por motivos alheios à vontade do beneficiário, poderá ser autorizada a permanência das mercadorias admitidas no regime pelo prazo de até 2 (dois) anos, contado a partir da data da rescisão ou do termo final do prazo de vigência não prorrogado.

§ 1º No prazo previsto no caput, o beneficiário poderá:

I - formalizar novo contrato com a mesma ou com nova empresa sediada no exterior para continuidade do projeto;

II - adotar as hipóteses de extinção previstas no art. 17; ou

III - promover a substituição do beneficiário do regime aplicado às mercadorias nos termos do art. 16a.

§ 2º Na hipótese prevista no caput, novas mercadorias não poderão ser admitidas no regime, exceto aquelas que na data da rescisão ou do vencimento do contrato já estiverem embarcadas com destino ao País ou, tratando-se de mercadoria nacional, já tiverem sido remetidas para o estabelecimento da beneficiária.

§ 3º Na hipótese prevista no inciso I do § 1º, o novo contrato, atendidos os requisitos previstos nesta Instrução Normativa, resultará em uma nova habilitação pelo prazo nele previsto.

Art. 18-B. Para permanência das mercadorias no regime, na hipótese prevista no art.18-A, o beneficiário deverá apresentar requerimento à unidade da RFB referida no caput do art. 7º, instruído com os documentos hábeis a comprovar a situação do contrato rescindido ou não prorrogado.

Parágrafo único. O requerimento deverá conter ainda indicação do período necessário para destinação dos bens admitidos no regime, limitado a 2 (dois) anos da data da rescisão do contrato ou de expiração do prazo previsto no contrato não prorrogado.

72. Pois é certo que, em razão da PNBV e da TUPI não terem prorrogado os contratos que deram suporte ao ADE 08/2011, a Impugnante, com esteio no artigo 18-A e 18-B da Instrução Normativa em comento, requereu autorização para permanência das mercadorias admitidas no Entreposto e ainda não aplicadas a cascos exportados pelo prazo suplementar de dois anos, sendo certo que referidos pedidos ainda estão pendentes de conclusão junto à RFB (docs. 14 e 15).

73. Ainda, tendo em vista o término do prazo do contrato firmado com Salinas, Curumim e Cassino e, tendo em vista correspondência recebida das mesmas de que o contrato deverá ficar em Standstill em razão do processamento de recuperação judicial da empresa controladora das contratantes, é certo que a Impugnante apresentou pedido de permanência das mercadorias já admitidas no regime pelo prazo suplementar de dois anos também para o ADE 02/2014 (doc. 16).

74. Assim e, porque durante o prazo do artigo 18-A da IN 513/2015 o beneficiário do regime poderá adotar as medidas necessárias à extinção do regime, dentre elas formalizar novo contrato com a mesma ou nova empresa para a continuidade do projeto ou mesmo exportar o produto no qual as mercadorias admitidas em regime já tenham sido incorporadas (caso aplicável ao casco da P-71, já industrializado, embora ainda desmontado), forçoso se torna reconhecer a possibilidade de que ainda ocorra a efetiva exportação de bens pela Impugnante em atendimento aos contratos aqui comentados, o que, se concretizado, consolidará a não incidência da contribuição ao PIS/COFINS relativamente às receitas já reconhecidas para os projetos ainda não concluídos.

75. Logo, é prematura qualquer conclusão quanto à descaracterização da receita de exportação declarada pela Impugnante antes do esgotamento do prazo a que alude o artigo 18-A da IN 513/2015 e da efetiva destinação dos bens admitidos no regime.

76. E, aqui, importa salientar que não está descartada, entre as partes signatárias dos contratos aqui comentados, a possibilidade de que os materiais até então adquiridos e industrializados para futura incorporação nos cascos e drills contratados sejam simplesmente vendidos às contratantes, o que, se perpetrado, poderá configurar tanto receita de venda no mercado interno como receita de exportação, a depender de quem seja o destinatário físico da entrega dos materiais. Mais um motivo, portanto, para que seja descartada a imediata conclusão quanto à natureza dos recebimentos atrelados aos projetos ainda não concluídos.

77. Na situação acima, os tributos suspensos por ocasião da aquisição das mercadorias tornar-se-ão exigíveis, mas não necessariamente incidirão PIS/COFINS sobre as receitas de vendas a serem auferidas.

No item intitulado “(d) os erros aritméticos incorridos pela fiscalização na apuração de receitas conforme as Invoices e o aumento indevido dos lançamentos”, a Impugnante alega que constatou flagrante erro na apropriação dos valores-base registrados para o Contrato Tupi nos períodos de março, abril e maio de 2012:

81. Os cálculos dos lançamentos consideram, para março de 2012, uma receita de R\$ 25.439.944,99 relativamente ao BM24. Ocorre que esse é o valor que deveria ter sido apropriado para abril, vinculado ao BM25. Pois para o mês de abril de 2012, a I. Auditora Fiscal fez indevida repetição do valor de maio, referente ao BM26 (R\$ 28.423.196,29). Para março de 2012, nos termos da Planilha elaborada pela própria I. Auditora, deveria ter sido considerado o valor de R\$ 7.599.303,07.

No item intitulado “(e) a Instrução Normativa nº 513/2015 e a exigibilidade dos tributos suspensos por ocasião da aquisição de mercadorias no mercado interno”, a Impugnante alega que não há que se falar em atribuição de destino diverso antes que seja esgotado o prazo para a permanência das mercadorias admitidas no regime, este que, conforme autorizado pelo normativo que regula o benefício aqui tratado, pode ser estendido por dois anos após o término do contrato ao qual se vincula.

Aduz que não socorre à fiscalização a assertiva de que a IN 513/2005 estabeleceu que “no caso de mercadorias nacionais, que o prazo de suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS seria o previsto no contrato a que se refere o inciso II do art. 7º.”; que referida regra, antes prevista no parágrafo único do artigo 18 da citada IN, foi revogada pela Instrução Normativa nº 1.512/2014; que, assim, tanto quanto a COFINS e PIS Importação suspensos na importação de mercadorias admitidas no regime, a exigibilidade da COFINS e PIS suspensos no mercado interno deve aguardar o término do prazo autorizado na IN 513/2015 para a efetiva destinação das mercadorias admitidas no entreposto, com a consequente extinção do regime especial.

No item intitulado “(e.1) o erro na identificação das operações de entrada beneficiadas com a suspensão de tributos de que trata a IN 513/2005”, a Impugnante alega que, dentre as inúmeras notas selecionadas, muitas não estão associadas ao regime da Instrução Normativa nº 513; que a título de exemplo, pode citar, dentre outras, as notas emitidas por Indústria Caseira de Doces Helena Ltda., Consoni Industria e Comercio de Confeccões Ltda., Ecobrindes – Comercio de Brindes Ltda., Look Festa & Presentes Ltda.. Do total de R\$ 79.209.198,36, apenas R\$ 22.390.804,58 são referentes a compras realizadas com suspensão de exigibilidade de PIS/COFINS por conta do regime da IN 513 (doc. 17).

No item intitulado “(f) o necessário desconto de créditos de PIS/COFINS na apuração dos valores a pagar”, assevera que está sujeita ao recolhimento de PIS/COFINS sob a sistemática da não-cumulatividade, previstas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, fazendo jus à tomada de créditos; que, todavia, a Autoridade Fiscal nega a aplicação desse

direito no exercício do lançamento sob a alegação de que a Impugnante não teria destacado o valor representativo dos créditos do custo de aquisição dos insumos; que, entretanto, o direito material ao crédito não pode ser ignorado por conta de um Ato Declaratório Interpretativo que está a recomendar o tratamento contábil a ser atribuído aos créditos de PIS/COFINS; que, consoante a própria I. Auditora Fiscal assume, é certo que a Impugnante, ao final do exercício, estornou o valor dos créditos (ou ao menos de parte deles) dos custos, sendo manifestamente descabida a presunção fiscal de que a empresa teria se beneficiado duplamente dos créditos; que a assertiva é descabida inclusive porque a Impugnante não se utilizou dos créditos a que fazia jus no ano de 2012, porque não apurou débito de PIS/COFINS no exercício; que, conseqüentemente, naquele exercício, o pagamento dos valores destacados sob a rubrica de PIS/COFINS nas notas emitidas por seus fornecedores se caracterizaram como indubitável custo da operação.

Reconhece serem equivocados os créditos relacionados a Despesas de Aluguéis de Prédios e aos créditos atrelados a serviços de Hotel e Turismo; que, entretanto, é forçoso o reconhecimento dos demais créditos em abatimento dos eventuais débitos que porventura venham a ser confirmados nesse processo administrativo, conforme tabelas abaixo:

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Bens Utilizados como Insumos	953.050,61	245.853,63	944.102,53	1.100.047,85	1.995.568,32	718.240,74
Serviços Utilizados como Insumos	815.858,84	518.587,28	2.107.896,26	3.491.381,23	5.208.173,77	5.831.567,81
Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	1.897.787,25	622.924,62	3.621.118,69	615.242,52	192.063,92	166.292,56
Base Créditos	3.666.696,70	1.387.365,53	6.673.117,48	5.206.671,60	7.395.806,01	6.716.101,11
Créditos PIS/COFINS (9,25%)	339.169,44	128.331,31	617.263,37	481.617,12	684.112,06	621.239,35

	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Bens Utilizados como Insumos	787.906,25	1.101.547,51	1.349.669,83	2.232.146,23	2.935.192,53	1.913.744,20
Serviços Utilizados como Insumos	6.176.152,66	14.099.831,49	6.920.407,76	8.476.439,70	9.625.090,88	9.348.620,52
Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	215.514,10	1.465.409,31	329.887,74	675.902,53	321.458,96	304.217,53
Base Créditos	7.179.573,01	16.666.788,31	8.599.965,33	11.384.488,46	12.881.742,37	11.566.582,25
Créditos PIS/COFINS (9,25%)	664.110,50	1.541.677,92	795.496,79	1.053.065,18	1.191.561,17	1.069.908,86

### *É o relatório*

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação e manteve o crédito tributário. O **Acórdão nº 07-40.997 - 4ª Turma da DRJ/FNS**, está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

CONTRATOS DE LONGO PRAZO. PROJETO DE EXPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO DESVIO DE FINALIDADE.

Se a Administração Tributária defere prorrogação de prazo do regime especial de entreposto aduaneiro de que trata a IN SRF nº 513/2005, atendendo a requerimento do contribuinte, possibilita ao contribuinte adotar alguma das medidas previstas no parágrafo 1º do art. 18-A da referida IN, como a formalização de novo contrato com a mesma ou com nova empresa sediada no exterior para continuidade do projeto. Deste modo, essa mesma Administração Tributária não pode concluir pela impossibilidade da continuidade do projeto, devendo aguardar o decurso do prazo concedido para aferir o eventual desvio de finalidade e apurar os valores devidos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

CONTRATOS DE LONGO PRAZO. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Nos chamados contratos de longo prazo, com prazo de execução superior a um ano, a apuração dos resultados será aferida a partir da porcentagem do contrato ou da produção executada no período, que poderá ser determinada: a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da

produção; ou b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção. Se a documentação apresentada pela autuada não permite a adoção desses critérios alternativos, a autoridade fiscal deve apurar de ofício o resultado tributável do período. Para isso, pode determinar a receita tributável do período, correspondente à parte do preço total da empreitada, apurada com base no progresso do contrato ou da produção executada.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012

**CONTRATOS DE LONGO PRAZO. RECEITAS IMUNES. DESVIO DE FINALIDADE. PRAZO DECADENCIAL.**

Nos chamados contratos de longo prazo, com prazo de execução superior a um ano, a apuração dos resultados será aferida a partir da porcentagem do contrato ou da produção executada no período. Se o produto é destinado à exportação, não incidem as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre as receitas auferidas.

Na hipótese de ocorrer o desvio da destinação do produto, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o lançamento do crédito tributário inicia-se:

- a) da data em que ocorrer o desvio da destinação, na hipótese de prévio pagamento espontâneo das contribuições pelo sujeito passivo; ou
- b) do primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorrer o desvio da destinação, no caso de ausência de pagamento.

É o relatório

## **RECURSO VOLUNTÁRIO**

Inconformada, a ora recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

### **Os Fatos e o V. Acórdão Recorrido**

A Recorrente descreve que foi autuada com base nos seguintes pontos:

9. As autuações se fundaram: (i) no entendimento de que a empresa fez indevida apuração das receitas relativas a contratos de longo prazo (contratos de construção de plataformas e navios-sonda), sujeitos à Instrução Normativa nº 21/79; (ii) na alegação de que nem toda a receita auferida poderia ser considerada como receita de exportação; (iii) no dever de recolhimento de PIS/COFINS sobre receitas de aluguel, equivocadamente declaradas pela empresa como sujeitas à alíquota zero; e, finalmente, (iv) na retomada da exigibilidade de tributos outrora suspensos por ocasião da aquisição de mercadorias no mercado interno, em razão do regime especial a que alude a Instrução Normativa nº 513/2015, com atribuição de responsabilidade à Impugnante. (e-fl. 17658)

Relata que o julgamento de primeira instância afastou a autuação dos navios-sonda e dos cascos da P-66 a P-71, mantendo apenas a autuação para os cascos P-72 a P-73. Entende que o acórdão de primeira instância errou ao:

- a) reconhecer ser correto o critério de apuração de receita adotado pela fiscalização para a tributação das receitas atreladas a contratos de longo prazo;
- b) negar o desconto de créditos da não-cumulatividade na recomposição dos valores a pagar sobre receitas de aluguéis; e
- c) negar a decadência defendida para o período anterior a 04/2012.

### **O Direito**

**(a) o dever de reconhecimento de receitas em contratos de construção longo prazo**

A Recorrente alega que os contratos para a construção de cascos para plataformas do tipo FPSO (“Floating Production, Storage and Offloading”), bem como para a construção de navios-sonda (“Drillship”) tinham prazo de execução superior a 1 (um) ano e, portanto, sujeitos ao regramento previsto no artigo 10 do Decreto-lei n.º 1.598/77 (artigo 407 do RIR/99), regulamentado pela Instrução Normativa n.º 21/1979.

Na defesa da tese, a Recorrente cita a legislação de que a receita em contratos de construção de longo prazo tem metodologia própria a ser considerada para fins de tributação.

16. Como se vê, nos contratos de construção de prazo superior ao um ano, o resultado a ser ofertado à tributação deve considerar (i) o custo de construção incorrido no período e (ii) parte do preço total do contrato, determinada mediante aplicação da porcentagem do contrato executado no período. Segue a norma determinando, ainda, que a porcentagem de execução do contrato deve ser medida por uma dentre as seguintes metodologias: a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado do contrato; OU b) com base em laudo técnico que certifique o avanço físico da empreitada ou produção. (grifo meu)

Alega que a legislação não permite formas alternativas de aferição da receita tributável. Nesse sentido, defende que a fiscalização errou ao criar uma forma alternativa de apuração da receita em contratos de longo prazo.

A Recorrente argumenta que para as FPSO o custo orçado seria equivalente a 82,25% do preço total, levando em consideração uma margem de lucro de 17,85%. Já para os Drillships, afirma que o custo orçado seria equivalente a 85%, levando em consideração uma margem de lucro de 15%.

Sustenta que no ano de 2012, estavam em construção apenas os cascos das FPSO denominadas P-66 e P-67 e que por esse motivo não faria sentido existir registro de receita atrelada aos demais projetos.

34. Ocorre que, consoante esclarecido na Impugnação, todos os custos incorridos no período devem ser atrelados aos cascos da P-66 e P-67, posto que os únicos que estavam em construção no ano de 2012. E, porque ambos os cascos estavam vinculados a um mesmo contrato (considerando que os direitos sobre o P-66 foram cedidos pela GUARÁ à TUPI), não havia necessidade de segregação de custos no período.

Explica que as invoices para as FPSO eram emitidas e pagas com base nos trabalhos realizados e eventos concluídos. Acrescenta que os Boletins de Medição refletiam justamente os trabalhos realizados e os eventos concluídos em conformidade com os termos contratuais.

40. (...). A credibilidade dos Boletins de Medição apresentadas deriva, inclusive, da constatação do efetivo pagamento das Invoices emitidas pela Recorrente. Ora, não estivesse comprovada a efetiva ocorrência das etapas descritas nos Boletins de Medição, por certo que as Contratantes não teriam pago à Recorrente os valores estampados nas Invoices.!

Cita trechos dos contratos de construção para ilustrar o ponto de vista, de que os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos não refletem necessariamente o trabalho executado nas FPSO.

31. Quando o estágio de execução (stage of completion) for determinado com base nos custos do contrato incorridos até a data, somente aqueles custos do contrato que reflitam

o trabalho executado devem ser incluídos nos custos incorridos até a data. São exemplos de custos do contrato que NÃO devem ser considerados como incorridos:

(a) custos que se relacionem com as atividades futuras do contrato, tais como os custos de materiais que tenham sido entregues no local da obra ou reservados para posterior utilização, mas que não tenham sido instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que tais materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e

(b) pagamentos antecipados a subcontratados por trabalho a ser executado nos termos de um subcontrato.

Em suma, alega que as invoices emitidas representam o avanço financeiro e não, como entendera a fiscalização, o avanço físico dos contratos.

45. (...). Ocorre que a curva de custos de execução de um projeto e os critérios de medição financeiro adotados não são necessariamente balanceados ao longo do projeto.

Argui basicamente que a fiscalização negou o direito de utilização do método de ajuste conhecido como Percentage of Completion (POC), conforme o pronunciamento Técnico CPC 17, onde a receita contabilizada é proporcional aos custos incorridos do período, utilizando-se como base as medições físicas de evolução ou a proporção dos custos incorridos em relação aos custos totais orçados no projeto.

50. A se admitir a metodologia empregada pela I. Auditora Fiscal, estar-se-á admitindo a ABSURDA hipótese da Recorrente ter aferido margem de ganho de 34,3% no contrato (vide quadro abaixo), o que, com a devida vênia, é notório ser completamente irreal em um mercado que, como dito acima, trabalha com margens que variam de 4% a 9%.

	Receita POC cfe. RFB (cfe. Invoices)	Receita POC	Receita Contabilizada	Custo Incorrido conforme DIPJ
	1.060.842.792,78	821.386.517,06	855.329.592,25	696.976.255,46
M.G.	34,300%	15,146%	18,514%	

\*\*\*Onde M.G = margem de ganho calculada

Pondera que a falta do devido ajuste do método POC trouxe distorções na apuração dos resultados dos contratos. Argumenta quanto a falta de laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais para representar sobre a execução contratada.

### **(b) receitas de exportação x Cascos P-72 e P-73**

A Recorrente relata que o acórdão de primeira instância reconheceu a prematuridade das autuações relativas aos Drillships e FPSO P-66 a P-71. O acórdão manteve a autuação para as FPSO P-72 e P-73.

65. De outro giro e, porque fora reconhecido, pela Recorrente, que os casos da P-72 e P-73 efetivamente não seriam concluídos para exportação, o v. acórdão recorrido decidiu por manter a existência de PIS/COFINS sobre as receitas atreladas a estes dois cascos.

Segundo a Recorrente, não havia receitas atreladas aos cascos da P-72 e P-73 no ano de 2012, devendo a autuação ser cancelada.

### **(c) o direito aos créditos de PIS/COFINS na apuração dos valores a pagar**

A Recorrente defende o direito ao desconto de créditos da não-cumulatividade de PIS/COFINS da apuração do saldo de tributos que porventura remanescer a pagar. Descreve que a questão já vem sendo discutida em Manifestações de Inconformidade vinculadas às PER/DCOMPS.

### **Dos Pedidos**

A Recorrente pede:

- a) o provimento do Recurso Voluntário para cancelar o lançamento tributário de PIS/COFINS relativo as receitas atribuídas aos contratos de construção das FPSO P-72 e P-73;
- b) o afastamento quanto aos critérios de reconhecimento das receitas atreladas aos contratos de longo prazo envolvendo os navios-sonda e os cascos da P-66 a P-73; e
- c) o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS do ano de 2012.

### **RECURSO DE OFÍCIO, RAZÕES AO RECURSO DE OFÍCIO E CONTRA - RAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO**

#### **Recurso de Ofício**

A Fazenda Nacional, com supedâneo no art. 48, parágrafo 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF N.º 343, de 09/06/2015) apresentou RAZÕES AO RECURSO DE OFÍCIO e CONTRA-RAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO, alegando, em síntese:

A impossibilidade de a Recorrente vir a exportar os cascos das plataformas FPSO P-72 e P-73, mesmo após ter havido prorrogação do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro até 31.05.2018 (Processo n.º 11050.721681/2013-05) e até 09.12.2018 (Processo n.º 11050.000534/2011-28).

Nessa linha, a Fazenda Nacional alega que os contratos da Recorrente com a empresa sediada no exterior ou foram rescindidos, ou foram suspensos, o que contraria as regras de permanência no regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro. Defende que a concessão dos atos declaratórios de prorrogação do regime suspensivo é precária, sendo que o encerramento ou suspensão dos contratos de longo prazo vinculados às exportações futuras retiram o fundamento dos atos declaratórios.

Afirma que a fiscalização procedeu de forma correta ao lançamento e pede provimento ao recurso de ofício para restabelecer em sua totalidade o crédito tributário.

#### **Contra - Razões ao Recurso Voluntário**

A Fazenda Nacional alega como preliminar a intempestividade do Recurso Voluntário. Relata os prazos da intimação eletrônica e alega que ocorreu o decurso de prazo para a interposição do Recurso Voluntário pelo contribuinte antes de sua efetiva apresentação.

No mérito, embora não conste do Recurso Voluntário, sustenta a não ocorrência de decadência.

Defende o critério alternativo utilizado pela fiscalização para apuração de receita dos contratos sujeita a tributação, tendo em vista que a Recorrente não observara as normas estabelecidas no Decreto-lei n.º 1.598/1977, art. 10 (RIR/99, art. 407), regulamentadas pela Instrução Normativa SRF n.º 21/1979.

Sustenta como correta a incidência do PIS/COFINS i) em razão da falta de comprovação da exportação nos contratos de longo prazo que não foi oferecida à tributação; ii) incidente sobre a receita de aluguel que não foi oferecida à tributação; e (iii) que havia sido suspenso na aquisição de insumos nacionais detectada em Notas Fiscais de Emissão de terceiros.

Ao final a Fazenda Nacional pede que seja provido o Recurso de Ofício e desprovido in totum o Recurso Voluntário, mantendo-se incólume o lançamento fiscal questionado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A seguir passo a análise do Recurso Voluntário.

Trata-se de processo relativo a apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sendo que interessa a este julgamento tão somente o PIS e COFINS. O tema em julgamento envolve a aplicação do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro para a construção de plataformas “FPSO” e navios-sonda “DRILL” utilizadas pelas indústrias de petróleo e gás.

No dia 23/10/2018 teve início o julgamento do processo no CARF. Na ocasião, devido a extensão e complexidade do tema, o julgamento foi convertido em diligência para verificar a real situação da utilização do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro para os casos das plataformas PFSO P-72 e PFSO P-73. A Informação Fiscal decorrente da diligência encontra-se nos autos, e-fls. 17758 a 17761, e o processo retorna para julgamento.

Da leitura da Informação Fiscal, depreende-se que a situação atual das plataformas “FPSO” e navios-sonda “DRILL” está conforme abaixo.

### Plataformas “FPSO” - Processo 11050.000534/2011-28

Processo/Ato	Mercadoria/Contrato	Plataformas
Processo 11050.000534/2011-28  ADE nº 8, de 05/07/2011	8 plataformas “FPSO”  Contratos 3900.000001.10.2 e 0801.0000164.13.2 (anteriormente 3500.0000001.10.2)	6 plataformas – P-66, P-67, P-68, P-69, P-70 e P71 (exportadas as plataformas P-66, P-67 e P-68) (não exportadas as demais plataformas: P-69, P-70 e P-71)  2 plataformas – P72 e P73 (não <u>exportadas, tributos</u> <u>recolhidos.</u> )

As principais informações para o processo 11050.000534/2011-28 são:

- Os contratos para a construção das plataformas PFSO P-66, P-67 e P-68 foram cumpridos.

*Durante a vigência do contrato TUPI BV foram exportados três cascos: P66, em 26/11/14; P67, em 10/09/15 e P68, em 23/11/16. (e-fl. 17760)*

- Os contratos para a construção das plataformas PFSO P-70, P-71 e P-72 expiraram sem que houvesse a exportação. Foram registradas DIs de nacionalização e recolhidos os respectivos tributos.

- Os contratos para a construção das plataformas PFSO P-72 e P-73 expiraram sem que houvesse a exportação dos bens. Os tributos suspensos em função da concessão do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro foram recolhidos, pendentes de análise.

*O contrato PNBV expirou sem que nenhum casco fosse concluído, portanto não houve exportação. Foi autorizada a permanência das mercadorias no regime por dois anos (até 26/12/2017). Expirado esse prazo, houve o recolhimento dos tributos suspensos, ainda sob análise quanto ao encerramento das obrigações tributárias. Inexiste a possibilidade de exportação desses cascos. (e-fl. 17760)*

Assim, de forma resumida, as plataformas PFSO P-66, P-67 e P-68 foram exportadas, e as plataformas PFSO P-69, P-70, P-71, P-72 e P-73 não foram exportadas. As plataformas não exportadas encontram-se com DIs de nacionalização e tributos recolhidos, pendentes de análise na unidade de origem.

### Navios-sonda “DRILL” - Processo 11050.721681/2013-05

Processo/Ato	Mercadoria/Contrato	Navios-sonda “DRILL”
Processo 11050.721681/2013-05  ADE nº 2, de 21/02/2014	3 navios-sonda “DRILL”	Navio-sonda para a empresa Curumim Drilling BV ( <u>expirado sem exportação, documentação comprobatória de extinção do regime pendente de análise na unidade de origem</u> )  Navio-sonda para a empresa Cassino Drilling BV ( <u>expirado sem exportação, documentação comprobatória de extinção do regime pendente de análise na unidade de origem</u> )  Navio-sonda para a empresa Salinas Drilling BV ( <u>Expirado sem exportação, documentação comprobatória de extinção do regime pendente de análise na unidade de origem</u> )

As principais informações para o processo 11050.721681/2013-05 são:

- Todos os contratos para a construção dos navios-sonda “DRILL” expiraram sem que houvesse a exportação. A unidade concedeu prazo para extinção do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro, sendo que a documentação comprobatória da extinção do regime está pendente de análise.

*Foi autorizada a permanência das mercadorias no regime até 31/05/2018. Devido à necessidade de autorização judicial, foi concedido prazo adicional e autorizada a extinção do regime mediante destruição, nacionalização, reexportação sem cobertura cambial(devolução) e retorno ao mercado interno(devolução) das mercadorias em estoque.*

*A documentação comprobatória da extinção do regime foi juntada ao processo e ainda está pendente de análise. (e-fl. 17761)*

Ou seja, os três navios-sonda estão ainda com pendência de análise de documentação para a extinção do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro.

Finalmente, a Informação Fiscal reforça que a Recorrente se encontra em processo de recuperação judicial desde 19/12/2016 (processo 1.16.0012010-0 TJRS) e que foram concedidos prazos adicionais em função da necessidade de autorização judicial prévia para todas as ações relativas aos bens.

Uma vez esclarecida a real situação dos bens, passo agora a análise do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício.

### Do Recurso Voluntário

Na peça recursal constam de forma resumida as seguintes alegações/pedidos:

- a) preliminar de tempestividade;
- b) o provimento do Recurso Voluntário para cancelar o lançamento tributário de PIS/COFINS relativo as receitas atribuídas aos contratos de construção das FPSO P-72 e P-73;
- c) o afastamento quanto aos critérios de reconhecimento das receitas atreladas aos contratos de longo prazo envolvendo os navios-sonda e os cascos da P-66 a P-73; e
- d) o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS do ano de 2012.

Cabe analisar cada um destes pontos individualmente.

**a) Preliminar de tempestividade**

Em preliminar a Recorrente discorre sobre a tempestividade da peça recursal, alegando que somente teve ciência do Acórdão de Impugnação em 17/01/2018. Defende que a mensagem postada estava sob a forma de “comunicado”, não se prestando a efetiva ciência de qualquer ato.

*6. Assim, uma vez que simples Comunicado não pode ser confundido tampouco pode substituir a ciência por Intimação, esta que é exigida pelo artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, há que se ter que, in casu, a verdadeira ciência quanto ao Acórdão da Impugnação e da Intimação de Resultado de Julgamento se deu apenas em 17/01/2018, quando foi registrada a abertura dos citados documentos, conforme Termo de Abertura de fls. 1.7650. Portanto, considerado o prazo de 30 dias para a interposição de recurso ao CARF, tem-se que o prazo final para a interposição do presente seria dia 16/02/2018, daí comprovada sua manifesta tempestividade. (e-fl. 17656)*

Nesse ponto, entendo que cabe razão a Recorrente, pois a mesma levanta dúvida quanto ao fato do “comunicado” não ser equivalente a “intimação”, em especial para os efeitos de contagem de prazo. O fato de o “comunicado” indicar que existem documentos para ciência não é suficiente, a meu ver, para dar a efetiva ciência do ato.

Além disso, há de se considerar que pode ter havido erro quando da alimentação do sistema que ao invés de registrar “intimação” registrou “comunicado”.

A Recorrente cita jurisprudência deste CARF que reproduzo para dar provimento a tempestividade do Recurso Voluntário.

*CARF. 1ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº1401-002.069 do Processo 10166.724561/2014-72, Data 19/09/2017*

*TEMPESTIVIDADE. Sem que haja intimação válida e eficaz conforme o art. 23. do Decreto 70.235/72, considera-se válida a intimação somente a partir do momento em que o contribuinte toma ciência do conteúdo do Acórdão de forma eficiente com a abertura de sua caixa postal, não basta a sua remessa na forma de comunicado (documento com caráter meramente informativo, sem trava de funcionamento do sistema), já que este procedimento prejudica de certa maneira a ciência eficiente do contribuinte, quanto ao início do prazo recursal.*

Do disposto acima, verifico que a Recorrente se empenhou em demonstrar a tempestividade do recurso, o que evidencia sua diligência no acompanhamento de suas pendências fiscais, portando dou provimento.

**b) Cancelar o lançamento tributário de PIS/COFINS relativo as receitas atribuídas aos contratos de construção das FPSO P-72 e P-73;**

A Recorrente pede o cancelamento do lançamento tributário de PIS/COFINS relativo as receitas atribuídas aos contratos de construção das FPSO P-72 e P-73.

Alega que não há receitas atreladas aos cascos da P-72 e P-73 no ano de 2012.

*68. Pois, consoante afirmado e não infirmado nos autos, os cascos da P-72 e P-73, cujos direitos foram posteriormente transferidos à Petrobras Netherlands, sequer tiveram sua construção iniciada; não se podendo, portanto, cogitar em registro de receita conforme critério POC para os mesmos. As Invoices atreladas aos citados cascos devem ser tomadas como Adiantamento de Clientes e, portanto, representativas de Passivo da empresa junto ao contratante desses projetos, não podendo, sob hipótese alguma, virem a ser tratadas como receitas de venda da Recorrente. Afinal, se nada foi construído e, portanto, nada foi e nada será entregue pela Recorrente, não há como se sustentar a existência de receita de venda a ser tributada. (e-fl. 17684 e 17685)*

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Os contratos para a construção das plataformas FPSO P-72 e P-73 expiraram sem que houvesse a exportação dos bens. A Recorrente alega que nada foi construído em relação a essas duas plataformas, de forma que os pagamentos recebidos seriam adiantamentos de clientes e não receitas de venda.

Da leitura dos autos entendo que a fiscalização já adotou tal diferenciação quando da auditoria ao excluir as invoices que representavam Down-Payment, ou seja aquelas que não representavam realização ou avanço da obra.

*Logo, sendo certo que as invoices emitidas e contabilizadas tinham por respaldo os valores de receita efetivamente coerente com os trabalhos já realizados, pois, de outra maneira o contratante não faria o aceite das mesmas, utilizamos os valores destas invoices para constatar os trabalhos efetivamente realizados e levantar a receita auferida a ser oferecida a tributação. Deixamos apenas de considerar aquelas invoices que claramente representavam DOWN-Payment, ou seja, àquelas que não representavam realização ou avanço na obra, mas tão somente adiantamento, com esta condição reconhecida nos documentos assinados e reconhecidos inclusive pelo contratante (Vide Boletins dos Navios Sonda de nº 01 em anexo). (e-fl. 17598)*

As invoices que restaram permanecem válidas para fins de receitas. A falta de comprovação dos custos orçados, as dúvidas na segregação contábil como prescreve a IN SRF nº 21/79; e os Boletins de Medição desacompanhados de laudos técnicos devidamente subscritos pelo profissional responsável são todas razões para negar o ponto do Recurso Voluntário.

Em suma, se caracterizam como receita e, portanto, compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS, os ingressos de recursos provenientes de adiantamentos de mercadorias que tiveram seus contratos rescindidos sem que nada fosse construído.

Assim, nego provimento para considerar como receitas os valores relativos as plataformas FPSO P-72 e P-73.

**c) o afastamento quanto aos critérios de reconhecimento das receitas atreladas aos contratos de longo prazo envolvendo os navios-sonda e os cascos da P-66 a P-73**

A Recorrente pede o afastamento quanto aos critérios de reconhecimento das receitas atreladas aos contratos de longo prazo envolvendo os navios-sonda e os cascos da plataformas FPSO P-66 a P-73.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão a Recorrente.

A fiscalização expõe de forma clara a ausência de elementos confiáveis com relação aos custos incorridos em cada plataforma.

*Ficando claro então que, além de não possuir relatórios que compusessem o custo orçado, também não segregavam com realidade o custo incorrido pelos contratos em curso.*

*Imagina-se, apenas imagina-se, que talvez tenha assim agido com inspiração no “rateio proporcional” constante de art.3º §8º da Lei 10.833/2003, que não deveria ter sido usado para fins de alocação do custo incorrido em diferentes contratos de longo prazo, por aqui não se aplicar.*

*Mas com certeza não era possível ao contribuinte proceder a alocação do custo efetivamente considerado incorrido na sua apuração contábil, em cada contrato, uma vez que o mesmo informou não possuir controles por centros de custos que permitissem tal segregação. E, também não havia como, através dos lançamentos contábeis, a possibilidade da ação fiscal proceder a esta segregação.*

*Então, verificou-se que o contribuinte procedeu, em sua apuração, a distribuição do custo incorrido mensal aos contratos de forma arbitrária, utilizando um critério de rateio que atribuía 95% do custo às FPSO e 5% aos navios-sonda. Sendo que, dentre estes 95% do custo que foi alocado às FPSO, atribuía-se a cada FPSO, sem se preocupar a qual contrato deveriam se referir, o custo de forma proporcional à receita reconhecida. Quanto aos 5% alocados aos DRILL, dividia-se quase de forma equitativa o custo incorrido pelos três navios-sonda. Não tendo sido possível a demonstração pelo contribuinte de como ele chegou a este percentual de 95%.*

*Ora, se o custo era atribuído de forma arbitrária entre os contratos, configurou-se o uso de um critério não oferecido como opção pela legislação. Devendo ser ressaltado que a apuração da receita, que deve espelhar a “avaliação do andamento”, ao utilizar um custo incorrido arbitrário, também será apurada de forma arbitrária.*

*Ficando ademais comprovado que o contribuinte não possuía registros contábeis ou gerenciais por centro de custos ou projeto (contrato), nem sistemas integrados de contabilidade de custo, ou outra forma de apontar os custos incorridos por projeto (contrato), chegando a distribuição dos custos incorridos entre os contratos (projetos), como já mencionamos, por simples rateio.*

*A instrução normativa 21/79 não limita a forma de se compor o orçamento, mas a falta de comprovação de como este foi feito, e a falta de controle de custo individualizado por contrato, além da utilização de critério que não o custo incorrido do projeto ou percentagem de execução física, para avaliação do efetivo andamento da obra, desde logo maculam a apuração da avaliação do andamento conforme procedida pelo contribuinte.*

*Se assim não o fosse, ou seja, se o contribuinte pudesse ao seu livre arbítrio, utilizar qualquer valor para determinar o custo orçado, sem se preocupar em demonstrá-lo, claro seria que poderia deslocar os fatos geradores para diferentes períodos base, antecipando ou postergando os resultados de acordo com a sua necessidade, o que daria na mesma de adotar outro critério que não os previstos em norma.*

*Em assim ocorrendo, vê-se que o contribuinte não logrou sucesso ao aplicar os requisitos legais e normativos para fins de cálculo destas receitas reconhecidas, mormente aqueles definidos na IN 21/79, art. 5º inciso II, que estabelecia o critério do custo incorrido/custo total orçado para fins de avaliação do progresso da obra.*

*Por consequência, apesar de alegar ter utilizado o critério definido no item II do art. 5º da IN 21/79, não possuía os elementos documentais necessários a comprovar os valores utilizados de custo orçado total e também de custo incorrido, uma vez que foram construídos, por assim dizer, em estimativas não passíveis de serem explicadas. Implicando então que a receita oferecida, construída com base nestas estimativas (e não em % de custo efetivamente incorrido/custo orçado) também não atende ao quanto exigido pela In 21/79.*

Conclui então a fiscalização que (f. 17023):

*Sendo assim, constatado ficou não ser possível comprovar-se os valores utilizados pelo contribuinte como custo orçado total de cada contrato, nem tão pouco segregar-se o custo incorrido por contrato e ainda não foi possível obter ou ainda comprovar os percentuais físicos de avanço das construções relativas a cada contrato de longo prazo, o que se possível permitiria o cálculo da receita a ser reconhecida por estes dados através do procedimento definido no artigo 5º da IN 21/79, seja no inciso I ou inciso II.*

Nessa mesma linha, o julgador a quo transcreve a forma como eram atribuídos os custos incorridos nos contratos, construindo o raciocínio de que a Recorrente não realizava um controle adequado dos custos. Ao contrário, a Recorrente segregava custos de forma arbitrária por rateio, desconsiderando a realidade dos contratos. Ou seja, desconsiderava a realidade dos negócios. Tão pouco possuía controles por centros de custo.

*Como se vê, o procedimento adotado pela contribuinte não pode ser aceito, porque não observou o previsto na IN SRF 21/79. Assim é que não houve a alocação do custo efetivamente incorrido na apuração contábil, em cada contrato, uma vez que a Contribuinte informou não possuir controles por centros de custos que permitissem tal segregação. Utilizava-se, então, de um critério de rateio que atribuía 95% do custo às FPSO e 5% aos navios-sonda, conforme planilha já apresentada no relatório deste voto, abaixo reproduzida: (e-fl. 17627)*

Os boletins de medição foram desconsiderados em razão da falta de elementos comprobatórios.

*De qualquer forma, independentemente dessa indecisão da Contribuinte quanto à finalidade dos Boletins de Medição, estes documentos foram desconsiderados para efeito do levantamento fiscal, em razão da falta de elementos comprobatórios de suas informações. (e-fl. 17629)*

Diante da falta de confiabilidade das planilhas, sem a existência de documentos idôneos que respaldassem as informações, constato que a fiscalização se viu obrigada a tomar por base as invoices como referência para os trabalhos realizados.

*No item 5 da IN SRF nº 21/79 há dois critérios alternativos de aferição do progresso da execução em contratos de longo prazo, para o fim de determinar a receita e o custo referentes a determinado período.*

*Todavia, se nenhum dos dois critérios pode ser adotado em razão da desídia da própria Contribuinte na manutenção da documentação comprobatória necessária à adoção de um dos dois critérios alternativos de avaliação de andamento da construção, a receita tributável deve ser apurada de ofício pela fiscalização. Assim, havendo elementos disponíveis, como as faturas no caso em análise, que permitem apurar a receita auferida em conformidade com o progresso da execução, correto se mostra o procedimento adotado pela fiscalização. (e-fl. 17632 e 17633)*

Diante do exposto, me alinho ao entendimento do juízo a quo e nego provimento.

**d) o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS do ano de 2012.**

A Recorrente defende o direito aos créditos de PIS/COFINS na apuração dos valores a pagar.

Alega que seu direito é expressamente assegurado na sistemática da não-cumulatividade, tal qual prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mais especificamente em seus artigos 3º. Sustenta que a falta de destaque do custo de aquisição dos insumos não é razão para negar o seu direito, havendo direito material ao crédito.

*73. A questão já vem sendo discutida em Manifestações de Inconformidade vinculadas às PERDCOMPs listadas no v. acórdão recorrido, onde, inclusive, foi aventada relação de prejudicialidade com esta demanda, contudo, a fim se evitar a indevida consolidação de posicionamento fiscal manifestamente equivocado, cabe aqui rebater o ponto acima abordado, no sentido de que a empresa não teria direito de crédito por conta do*

*não destaque dos créditos do custo de aquisição dos insumos aos quais se vinculam. (e-fl. 17685 e 17686)*

*75. E, com o devido respeito, o direito material ao crédito não pode ser ignorado por conta de um Ato Declaratório Interpretativo que está a recomendar o tratamento contábil a ser atribuído aos créditos de PIS/COFINS. (e-fl. 17686)*

Sobre esse ponto, conforme consta do Recurso Voluntário, cabe apenas registrar que o assunto está sendo discutido nas Manifestações de Inconformidade vinculadas as PERDCOMPs, não sendo objeto desse processo.

### **Do Recurso de Ofício**

A DRJ interpôs recurso de ofício em razão do limite exonerado quando do julgamento de primeira instância.

*Desta Decisão RECORRO DE OFÍCIO, tendo em vista a exoneração do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado na Portaria nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, do Ministro da Fazenda. (e-fl. 17590)*

Em breve síntese, o julgamento a quo considerou que somente poderiam ser consideradas tributáveis as receitas associadas aos cascos P-72 e P-73, ante a impossibilidade de vinculá-las a receitas de exportação.

*O acórdão recorrido entendeu que somente podem ser consideradas tributáveis as receitas associadas aos cascos P-72 e P-73, ante a impossibilidade de vinculá-las a receitas de exportação, o que foi expressamente admitido pela contribuinte.*

*Quanto às demais receitas relacionadas aos navios-sonda e demais cascos, o acórdão recorrido entendeu ser prematura a descaracterização como de exportação das receitas auferidas, tendo em vista que o destino dos projetos ainda está a depender de tratativas, sendo que houve prorrogação do regime aduaneiro especial até 31.05.2018 (Processo nº 11050.721681/2013-05) e até 09.12.2018 (Processo nº 11050.000534/2011-28). (e-fls. 17702 a 17703)*

A Fazenda Nacional apresenta razões ao Recurso de Ofício, e-fls. 17695 a 17744 alegando que o acórdão de primeira instância merece ser reformado.

### **Tempestividade**

Em primeiro lugar, alega preliminar de tempestividade.

Nesse ponto, creio que não assiste razão a Fazenda Nacional.

Conforme já discutido no Recurso Voluntário, a Recorrente levanta dúvida quanto ao fato do “comunicado” não ser equivalente a “intimação”, em especial para os efeitos de contagem de prazo. O fato de o “comunicado” indicar que existem documentos para ciência, sem especificar tais documentos, a meu ver, deixa dúvidas quanto a efetiva ciência do ato.

Do disposto acima, verifico que a Recorrente se empenhou em demonstrar a tempestividade do recurso, o que evidencia sua diligência no acompanhamento de suas pendências fiscais, portando nego provimento a Fazenda Nacional.

### **Decadência**

Em segundo lugar, a Fazenda Nacional sustenta a não ocorrência de decadência. O assunto não foi objeto do Recurso Voluntário, sendo que no julgamento de primeira instância ficou decidido que não houve decadência.

Dessa forma, cabe apenas registrar a manutenção do julgamento de primeira instância.

### **Contratos rescindidos**

Em terceiro lugar, alega em síntese que os contratos ou foram rescindidos, ou foram suspensos, o que contraria as regras de permanência no regime especial aduaneiro.

*Como bem esclareceu a Fiscalização, os contratos ou foram rescindidos, ou foram suspensos, o que contraria as regras de permanência no regime.*

*Além disso, ainda que tenha havido dilação do prazo do regime, sendo esse um dos fundamentos do acórdão recorrido para exonerar parte do crédito tributário, a Fiscalização deixou claro, acertadamente, que a concessão dos atos declaratórios de regime de entreposto aduaneiro é precária, sendo que o encerramento ou suspensão dos contratos de longo prazo vinculados às exportações futuras retiram o fundamento dos atos declaratórios. (e-fl. 17706)*

Sobre este ponto, levando em consideração a Informação Fiscal e-fls. 17758 a 17761, entendo que não assiste razão Fazenda Nacional, uma vez que a unidade de origem dá a entender que vem adotando de forma regular todos os procedimentos previstos na IN SRF n.º 513, de 17/02/2005. Os artigos 17 e 18-A da IN SRF 513/2005 tratam especificamente dos casos onde há a rescisão ou não prorrogação dos contratos.

*Art. 17. A aplicação do regime se extingue com a adoção, pelo beneficiário, de uma das seguintes providências:*

*I - exportação do produto no qual a mercadoria, nacional ou estrangeira, admitida no regime tenha sido incorporada;*

*II - reexportação da mercadoria estrangeira admitida no regime, sem cobertura cambial;*

*III - retorno ao mercado interno de mercadoria nacional, no estado em que foi admitida no regime, observada a legislação específica;*

*IV - transferência da mercadoria importada para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, desde que no estado em que foi importada e sem cobertura cambial;*

*V - despacho para consumo da mercadoria no estado em que foi importada, sem prejuízo da aplicação do disposto no § 4º do art. 11A; ou*

*VI - destruição, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro.*

*§ 1º O despacho aduaneiro de exportação será processado no Siscomex, com base em declaração de exportação, com indicação da classificação fiscal*

*do produto resultante da industrialização, observando-se, conforme o caso, o estabelecido nas Instruções Normativas SRF n.º 266, de 23 de dezembro de 2002, ou n.º*

*369, de 2003.*

*§ 2º Os números de registro da nota fiscal e das declarações de admissão das mercadorias importadas no regime deverão ser informados na*

*declaração de exportação, no campo destinado a Observações do Registro de Exportação.*

*§ 3º Na hipótese de exportação do produto ao qual a mercadoria estrangeira admitida no regime, sem cobertura cambial, tenha sido incorporada, a*

*exportação será precedida, quando for o caso, da correspondente DI para efeitos cambiais.*

*§ 4º A aplicação de mercadoria importada para a execução de outro contrato de mesma natureza, pelo beneficiário habilitado, prescinde de nova*

*admissão no regime e não interrompe a contagem do prazo a que se refere o art. 18, devendo tal procedimento ser previamente autorizado pela unidade da SRF a que*

*se refere o art. 8º, bem assim ser registrado nos controles informatizados do regime relativos a cada contrato.*

*§ 5º Aplicam-se as disposições contidas na legislação específica, relativamente à extinção do regime para mercadorias nacionais.*

*§ 6º A transferência a que se refere o inciso IV do caput será processada observando-se o estabelecido na Instrução Normativa SRF n.º 121, de 11 de janeiro de 2002.*

*§ 7º A destruição de mercadoria admitida no regime com cobertura cambial somente será autorizada mediante o prévio pagamento dos correspondentes tributos com pagamento suspenso.*

...

*Art. 18-A. No caso de rescisão ou não prorrogação do contrato de que trata o inciso II do caput do art. 7º, por motivos alheios à vontade do beneficiário, poderá ser autorizada a permanência das mercadorias admitidas no regime pelo prazo de até 2 (dois) anos, contado a partir da data da rescisão ou do termo final do prazo de vigência não prorrogado.*

*§ 1º No prazo previsto no caput, o beneficiário poderá:*

*I - formalizar novo contrato com a mesma ou com nova empresa sediada no exterior para continuidade do projeto;*

*II - adotar as hipóteses de extinção previstas no art. 17; ou*

*III - promover a substituição do beneficiário do regime aplicado às mercadorias nos termos do art. 16a.*

*2º Na hipótese prevista no caput, novas mercadorias não poderão ser admitidas no regime, exceto aquelas que na data da rescisão ou do vencimento do contrato já estiverem embarcadas com*

*destino ao País ou, tratando-se de mercadoria nacional, já tiverem sido remetidas para o estabelecimento da beneficiária.*

*§ 3º Na hipótese prevista no inciso I do § 1º, o novo contrato, atendidos os requisitos previstos nesta Instrução Normativa, resultará em uma nova habilitação pelo prazo nele previsto.”*

Nesse linha de raciocínio, a unidade de origem que concedeu o regime aduaneiro especial está adotando as providências para a cobrança do tributos suspensos.

Assim, entendo que a rescisão dos contratos é caso previsto pela IN e que vem sendo administrado pela unidade de origem.

### Conclusão

A seguir o quadro resumo do julgamento com relação as plataformas PFSO e ao navios-sonda.

#### Recurso Voluntário

Pedidos	Voto
Preliminar de tempestividade	Conheço e nego provimento
Cancelar o lançamento tributário de PIS/COFINS relativo as receitas atribuídas aos contratos de construção das FPSO P-72 e P-73	Nego provimento ao RV
Afastamento quanto aos critérios de reconhecimento das receitas atreladas aos contratos de longo prazo envolvendo os navios-sonda e os cascos da P-66 a P-73;	Nego provimento ao RV
Aproveitamento de créditos de PIS/COFINS do ano de 2012.	Assunto está sendo discutido nas Manifestações de Inconformidade vinculadas as PERDCOMPs, não sendo objeto desse processo.

#### Recurso de Ofício

Preliminar de tempestividade	Negar provimento ao RO
Receitas das plataformas PFSO P-72 e P-73	Não exportadas, a produção não chegou a ser iniciada. Houve o recolhimento dos tributos suspensos, ainda sob análise quanto ao encerramento das obrigações tributárias.  As invoices emitidas atreladas aos cascos P-72 e P-73 no ano-calendário 2012 devem ser consideradas para fins de receita.  Manter o julgamento da DRJ.
Plataformas PFSO P-69, P-70 e P-71	Autorizada a extinção do regime mediante destruição, nacionalização, reexportação sem cobertura cambial(devolução) e retorno ao

	mercado interno(devolução) das mercadorias em estoque. Negar provimento ao Recurso de Ofício.
Navios-sonda “DRILL”	Não exportados. A unidade informa que a documentação comprobatória da extinção do regime foi juntada ao processo e ainda está pendente de análise. Negar provimento ao Recurso de Ofício para manter o procedimento da unidade.

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO

## Declaração de Voto

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Possuo muitos entendimentos convergentes com o do nobre colega relator, profissional pelo qual tenho grande respeito e admiração. Neste caso em concreto, contudo, acompanho seu voto parcialmente e venho por meio desta declaração de voto registrar as razões.

Acredito que este é um julgamento que depende da interpretação das normas e, por assim ser, cada julgador tem a sua própria interpretação, situação que deve ser considerada sob o princípio da colegialidade. Mais um motivo pelo qual respeito a posição do colega relator e dos demais colegas.

Contudo, neste processo, durante as discussões em sessão de julgamento, percebi semelhança com outro processo que foi julgado nesta Turma de julgamento e resolvi manter um posicionamento anterior.

De acordo com o importante precedente desta Turma de julgamento, **Acórdão n.º 3201-005.608**, as instruções normativas devem prever, de forma clara, a sanção, com todas as definições de sua aplicação, prazo, forma e conteúdo, uma vez que não possuem força de Lei.

Como poder ser concluído após análise do lançamento, a cobrança ocorreu, em parte, em razão do contribuinte não ter exportado as plataformas de petróleo, nos moldes exigidos na IN 513/2005.

Ao analisar tal instrução normativa, é possível verificar que esta não exige a exportação das plataformas. A exportação é somente hipótese de extinção do regime (Art. 17), o que implicaria no fim do direito aos benefícios fiscais promovidos nestas atividades.

E, a única conclusão legal possível, no entendimento pelo qual tenho plena convicção, é a seguinte: o fim do regime não é o mesmo que o seu integral descumprimento.

Ou seja, a instrução normativa não prevê sanção no caso da não exportação das plataformas, o que não permite concluir, de imediato, que a não exportação das plataformas acarreta a quebra de todo o regime, com a consequente cobrança retroativa de todos os tributos não recolhidos durante a vigência dos contratos de construção das plataformas.

Esta foi a conclusão do lançamento, uma cobrança retroativa de todos os tributos não recolhidos durante a vigência dos benefícios.

As plataformas P72 e P73 não foram exportadas, mas isso não é motivo suficiente para que sejam excluídas totalmente do regime, de forma retroativa, porque a instrução normativa não fez essa previsão e, portanto, não há no ordenamento jurídico, previsão legal expressa que permita tal cobrança.

A própria instrução normativa prevê que, eventuais descumprimentos das regras do regime implicam na suspensão, por um determinados prazos, dos benefícios que o regime oferece, conforme Art. 29 e seguintes da IN 513/2005:

#### “SANÇÕES ADMINISTRATIVAS

Art. 29. O beneficiário do regime sujeita-se às seguintes sanções administrativas:

I - advertência, na hipótese de descumprimento de norma operacional, prevista nesta Instrução Normativa ou em atos executivos a ela relacionados, ou de requisito ou condição para habilitar-se ao regime, ou para operá-lo;

#### II - suspensão:

**a) por cinco dias, na hipótese de reincidência em conduta já sancionada com advertência;**

**b) por trinta dias, pelo descumprimento da obrigação de apresentar à fiscalização, em boa ordem, os documentos relativos a operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal; ou c) pelo prazo equivalente ao dobro do período de suspensão anterior, na hipótese de reincidência já sancionada com suspensão na forma da alínea "a"; ou III - cancelamento, nas hipóteses de:**

**a) acúmulo, no período de três anos, de suspensão cujo prazo total supere doze meses;**

**b) prática de ato que embarace, dificulte ou impeça a ação da fiscalização aduaneira;**

**c) sentença condenatória, transitada em julgado, por participação, direta ou indireta, na prática de crime contra a administração pública ou contra a ordem tributária; ou d) ação ou omissão dolosa tendente a subtrair ao controle aduaneiro, ou dele ocultar, a importação ou a exportação de bens ou de mercadorias.**

§ 1º A aplicação das sanções administrativas previstas neste artigo:

I - não dispensa a multa prevista na alínea "e" do inciso VII do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003, nas hipóteses de obrigações a prazo ou termo certo, previstas nesta Instrução Normativa ou em atos executivos.

II - não prejudica a aplicação de outras penalidades cabíveis e a representação fiscal para fins penais, quando for o caso.

§ 2º As sanções administrativas serão aplicadas na forma estabelecida no art. 76 da Lei nº 10.833, de 29 de 2003.

Art. 30. Na hipótese de descumprimento dos requisitos e condições previstos no art. 6º, fica vedada a admissão de novas mercadorias no regime pelo beneficiário, enquanto não for comprovada a adoção das providências necessárias à regularização, sem prejuízo da aplicação da correspondente sanção administrativa.

Parágrafo único. A vedação a que se refere o caput terá efeito a partir da ciência do beneficiário do correspondente auto de infração.

Art. 31. Enquanto perdurar a suspensão, a empresa habilitada e seus estabelecimentos autorizados ficam impedidos de admitir novas mercadorias no regime, que subsistirá para aquelas que nele já tenham sido admitidas.

Parágrafo único. A suspensão da habilitação não dispensa a empresa sancionada do cumprimento das obrigações previstas nesta Instrução Normativa, relativamente às mercadorias admitidas no regime.

**Art. 32. A aplicação da sanção de cancelamento será formalizada por meio de ADE.**

**§ 1º O cancelamento da habilitação implica:**

**I - a vedação de admissão de mercadorias no regime; e**

**II - a exigência dos tributos, com o acréscimo de juros e de multa, de mora ou de ofício, calculados a partir da data da admissão das mercadorias no regime, relativamente ao estoque de mercadorias que não forem, no prazo de trinta dias, contado da data da publicação do ato de cancelamento, destinados na forma do art. 17.**

§ 2º Na hipótese de cancelamento da habilitação, somente poderá ser solicitada nova habilitação depois de transcorridos dois anos da data de publicação do ADE a que se refere o caput deste artigo.”

Com especial atenção no que foi disposto no Art. 32, grifado acima, fica evidente que a própria instrução normativa previu, nos casos em que houve o cancelamento da habilitação, que a exigência dos tributos incide somente sobre a data de admissão das mercadorias que ainda estão no estoque.

Além disso, no §1.º prevê que as sanções previstas não impedem as aplicações de outras sanções previstas na legislação, como a representação fiscal para fins penais, o que deixa ainda mais claro que, para cobrar todos os tributos ou aplicar sanções rigorosas, com acréscimos e de forma retroativa, a fiscalização deveria ter demonstrado a ocorrência desses crimes que motivam a representação fiscal para fins penais, ou qualquer uma das hipóteses previstas nas exceções, o que não reflete o caso deste processo administrativo fiscal.

Ou seja, diante desta situação, em que não houve a exportação das plataformas, a fiscalização responsável deveria ter notificado o contribuinte e aplicado a suspensão dos benefícios por determinado prazo.

Transcorrido determinado prazo, sem que o empreendimento, a construção das plataformas tenha atingido seu objetivo principal, que seria a conclusão das obras e o pleno funcionamento das plataformas, não haveria mais como manter tais construções dentro do regime e, conseqüentemente, os benefícios seriam cessados, daquele momento para frente, conforme previsto no Art. 32 (cancelamento da habilitação).

Portanto, considerando que o regime, quando não é prorrogado, chega ao fim, bastaria a não prorrogação do regime e a conseqüente cobrança dos tributos, sem quaisquer benefícios, do fim do regime para frente.

Diante do exposto, sobre a base fática e legal apresentada, voto para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para permitir a cobrança do PIS/Cofins somente a partir do fim do prazo de construção da P-72 e P73.

Declaração de voto proferida.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima