



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15521.000127/2009-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-011.685 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente PARAGON OFFSHORE DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. OFENSAS AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, são nulos os atos, despachos e decisões exaradas e/ou praticadas por pessoa incompetente ou com cerceamento de defesa, cujo reconhecimento impõe o exame do caso *in concreto*, não bastando a tal desiderato alegações genéricas, que não demonstram claramente o prejuízo causado ao direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. RESP 973.733SC. RECURSO REPETITIVO. ART. 62 DO RICARF/15. OBEDIÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça, através do REsp nº 973.733SC, sob a sistemática do art. 543C do Código de Processo Civil, de reprodução obrigatório no âmbito deste sodalício (art. 62 do RICARF/2015, Portaria MF 343/15), decidiu que, para definição da fluência do lapso decadencial, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o pagamento antecipado é condição *sine qua nom* para aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, caracterizando-se como tal a retenção de tributo na fonte, cujo recolhimento aos cofres públicos fica a cargo do responsável designado em lei. Contudo, uma vez identificada dolo, fraude ou simulação, a decadência deve seguir as regras previstas no art. 173, I do CTN.

PROCEDIMENTOS FISCAIS. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. OFENSA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. INOCORRÊNCIA.

O entendimento fixado por autoridades administrativas em procedimentos fiscais anteriormente realizados não possui efeito vinculante prospectivo em relação à interpretação dos órgãos julgadores administrativos, ou mesmo pelos agentes fiscais, para exame de casos análogos supervenientes, não configurando ofensa à segurança jurídica e tampouco reflete alteração de

critério jurídico, a deflagrar os efeitos previsto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

PIS/PASEP. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO. VERBAS PERCEBIDAS DO EXTERIOR. REEMBOLSO DE DESPESAS/RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

As verbas percebidas de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, para se qualificarem como prestação de serviços e não se sujeitarem à incidência do PIS/Pasep, exigem prova da efetiva natureza das operações executadas, não servindo a tal objetivo documentos fiscais remissivos e genéricos que não descrevem detalhamento o pretense serviço prestado, além do que, no caso concreto, restou demonstrado que se tratava de reembolso de despesas/recuperação de custos e que, nessa condição, devem compor a base de apuração da contribuição em comento, nos termos do art. 1º, *in fine*, da Lei nºs 10.637/02.

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

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

COFINS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO. VERBAS PERCEBIDAS DO EXTERIOR. REEMBOLSO DE DESPESAS/RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

As verbas percebidas de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, para se qualificarem como prestação de serviços e não se sujeitarem à incidência da Cofins, exigem prova da efetiva natureza das operações executadas, não servindo a tal objetivo documentos fiscais remissivos e genéricos que não descrevem detalhamento o pretense serviço prestado, além do que, no caso concreto, restou demonstrado que se tratava de reembolso de despesas/recuperação de custos e que, nessa condição, devem compor a base de apuração da contribuição em comento, nos termos do art. 1º, *in fine*, da Lei nºs 10.833/03.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Não configura sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64), a justificar a inflição de multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), a adoção de novo tratamento contábil a valores recebidos do exterior, anteriormente classificados como reembolsos de custos, com alteração para receitas de prestação de serviços, quando esta alteração de critério se respalda em entendimento fixado por autoridades administrativas, durante procedimento fiscal no mesmo sujeito passivo, ainda que despida de caráter vinculante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

(assinado digitalmente)

Walker Araujo – Redator Designado

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para declarar a decadência de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários ocorridos antes de agosto de 2004, e por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate do julgamento, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificadora da multa de ofício. Vencidos os conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (relator), Larissa Nunes Girard, Paulo Regis Venter e Jorge Lima Abud. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Walker Araújo.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, abrangendo os períodos de apuração (PA) 12/03 a 12/04 (fls. 143/152), no valor de R\$ 3.393.391,17, com o acréscimo de multa de ofício agravada de 150% no valor de R\$ 5.090.086,71, e juros de mora, calculados até 31/07/09, no valor de R\$ 2.229.082,16, totalizando um crédito tributário apurado de R\$ 10.712.560,04, em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campos dos Goitacazes/Rio de Janeiro (DRF/CGZ/RJ), conforme Termo de Início de Fiscalização às fls. 03/04.

2. Foi também lavrado auto de infração relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, abrangendo mesmos períodos de apuração acima discriminados (fls. 153/162), no valor de R\$ 14.338.759,51, com o acréscimo de multa de ofício agravada de 150% no valor de R\$ 21.508.139,23, e juros de mora, calculados até 31/07/09, no valor de R\$ 9.361.180,42, totalizando um crédito tributário apurado de R\$ 45.208.079,16, em decorrência da mesma ação fiscal.

3. Na Descrição dos Fatos dos autos de infração, o auditor-fiscal (AFRF) atuante informa que constatou classificação indevida de receitas supostamente alcançadas pela isenção própria da exportação de serviços que represente ingresso de divisas no País, tendo sido deduzidos destas receitas os valores de saldos de créditos apurados pelo contribuinte nos Dacon's, resultando nas bases tributáveis de que trata a planilha "Bases de Cálculo Tributáveis" de fl. 142), sendo que, também pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 163/213, o AFRF atuante esclarece ainda que:

• a empresa já foi objeto de autos de infração referentes ao ano-calendário 2000 junto ao processo n.º 15521.000124/2005-04, nos autos do qual a fiscalização teve, em resumo, que:

a) há o interesse de empresa estrangeira em prestar serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e "workover" para a PETROBRÁS, em território brasileiro;

b) é criada uma empresa no Brasil cujo controle acionário ou de cotas pertence à empresa estrangeira;

c) na fase de elaboração do contrato de prestação dos serviços que interessam à PETROBRÁS são feitos dois contratos distintos, um com a empresa estrangeira, Controladora, específico para o afretamento de embarcações, e outro com a empresa criada no Brasil, Controlada, e que alcança efetivamente a prestação dos serviços de que necessita a PETROBRÁS, excetuado o afretamento;

d) o contrato de afretamento envolve os grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos firmados em conformidade com o item "c", enquanto o contrato firmado com a empresa sediada no Brasil prevê pagamentos da ordem de 10% da mesma soma;

e) assim, uma mesma prestação de serviços é seccionada em duas com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos, já que dessa maneira é possível enquadrar quase que a totalidade do valor (soma dos valores dos contratos com a controladora e com a controlada) sob o alcance de alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (Lei n.º 9.481/97, art. 1º, inciso I);

f) como a título de custo para a PETROBRÁS importa o valor global dos serviços e a sua efetiva execução, sendo indiferente como serão registrados na contabilidade das contratadas os lucros ou prejuízos, esta não interfere nem apresenta obstáculos, ao que tudo indica, à formatação contratual dupla citada no item "c";

g) e, uma vez criada artificialmente uma enorme defasagem entre os valores dos serviços a serem prestados e o afretamento da embarcação, cumpre à controladora no exterior reembolsar sua controlada no Brasil, para efeito de custeio operacional e não-operacional - pois de outra forma esta última não sobreviveria sem o apelo à falência ou concordata -, o que é feito através de transferências bancárias de contas no exterior para contas em

bancos no Brasil, com registro contábil em conta denominada "conta corrente" no caso da escrita fiscal da NOBLE, para que a controlada possa manter-se regularmente em atividade;

h) dessa forma, fecha-se o ciclo, já que os rendimentos da empresa com sede no Brasil que realmente trazem correspondência com os serviços prestados de perfuração, avaliação, completação e "workover", e que são indevidamente inseridos no valor do contrato de afretamento celebrado com a empresa estrangeira, retornam para a empresa sediada no Brasil, controlada, por meio destas transferências bancárias (item "g"), cuja finalidade alcança, inclusive, remunerar serviços de manutenção muitas vezes executados pela controlada nas embarcações afretadas, de propriedade da controladora;

i) outra situação revelada é a característica de reembolso dos valores transferidos do exterior para contas de empresas controladas no Brasil, pois que a controlada arca com os custos e despesas de manutenção da embarcação afretada, que pertence à empresa controladora, remetente das transferências bancárias;

- ocorre que, para dar sequência ao firme propósito de pagar um mínimo ou nenhum tributo/contribuição ao Brasil relativamente aos serviços decorrentes dos contratos que assinou com a Petrobrás, passou o autuado a interpretar os reingressos como "pagamentos por serviços a empresa situada no exterior", para que assim pudesse atribuir o caráter isento que caberia às contribuições (PIS/COFINS) correspondentes às receitas de exportação de serviços, além de aproveitar créditos dos custos e insumos com os quais, segundo seus critérios, correlacionavam-se às referidas receitas;*

- as verificações se centraram principalmente no exame dos livros diário e razão apresentados (cópias no Anexo VII), dos contratos assinados pela PETROBRÁS, empresa fiscalizada e sua controladora/coligada (cópias no Anexo III), dos documentos e informações apresentados pela PETROBRAS na diligência realizada junto àquela sociedade de economia mista (Anexo I), do conteúdo das respostas As intimações (fls. 7, 8, 12 a 52, 57 a 67, 73 a 79, 83 a 113, e 117 a 120), de informações contidas em página da internet de domínio do Grupo NOBLE (www.noblecorp.com), Anexo VI, e de cópias de documentos relativos aos pedidos de admissão temporária correspondentes a navios-sonda / unidades flutuantes (Anexo V); também foram objeto de análise as DIPJ apresentadas pelo contribuinte A Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB — (Anexo IV), as Dacon (Anexo IV), os pedidos eletrônico de compensação (PER/DCOMP), informações de domínio público sobre o conglomerado "NOBLE CORPORATION" (Anexo VI), detalhamento acerca de procedimentos de montagem de "cabeça de poço" e perfuração obtidos da PETROBRAS (Anexo VII), Livros LALUR, Diário e Razão (Anexo VIII) e as respostas a intimações, apresentadas pela fiscalizada e pela PETROBRAS;*

- ordenando as interpretações, ressalta-se que na ação fiscal já encerrada em 2005 e relativa ao ano-base 2000, as conclusões*

foram produzidas com base fundamentalmente nas informações e respostas dadas pelo próprio contribuinte fiscalizado e na sua escrituração anterior - hoje retificada -, suficientes para a apuração de base de cálculo tributável; ou seja, naquele lançamento anterior somente se acatou o propósito simultâneo de receita dado às remessas (reembolsos) de dinheiro do exterior porque resultaram de posicionamento do contribuinte em resposta às intimações, o qual não afastava a tributação;

- *naquele primeiro procedimento de ofício, também fazia questão o fiscalizado de registrar contabilmente tais valores como "REEMBOLSOS", fato impeditivo para a utilização da isenção prevista nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, artigos 5º e 6º, respectivamente; ora, após autuada, a empresa promove reclassificação contábil e renomeia os reembolsos como "Receitas Intercompany" (Anexo VIII), tratando-os como receita de exportação, revestindo-se do argumento de que fora a própria RFB quem assim classificou (resposta de fl. 57);*

- *ocorre que só se pode inferir que àquela ação fiscal coube aceitar como verdade o que havia sido confirmado pelo fiscalizado, pelo fato de que, naquele momento, era suficiente para restabelecer parte dos tributos sonegados, sem necessidade de exame mais profundo, não havendo interesse em constatar ou não características de exportação de serviços, nem sequer supor a respeito;*

- *agora, em decorrência do artifício do contribuinte de simular a percepção de receita por serviços prestados à empresa ligada (controladora) situada no exterior, é que surgiu motivação para as verificações próprias visando à descaracterização da natureza isenta de tais receitas; sendo assim, o foco principal dos trabalhos fiscais foi buscar elementos de convencimento que denotam a reentrada de divisas, vez que os valores que a empresa controlada recebe são somente os pagamentos que a PETROBRAS deveria lhe pagar diretamente, mas que circulam pelo exterior e depois retornam;*

- *o material analisado mostra que as constas as quais o contribuinte atribui o caráter de isentas em sua escrita (Anexo VIII) constituem contas de custos/despesas correspondentes à sua prestação de serviços para a PETROBRAS, ou seja, são contas que registram atividades ligadas somente à produção dos serviços pactuados e não a manutenção, sendo certo, ainda, que a fiscalização tentou estabelecer uma correspondência entre os custos registrados na escrita do autuado e serviços de manutenção, conforme se observa nas intimações de fls. 9, 70 e 80, quanto à sua eventual admissão para efeito de isenção por exportação de serviços, o que, com base nas respostas apresentados pelo autuado não se tornou possível;*

- *se houvesse elementos sólidos acerca da existência e de adequada segregação contábil de serviços de manutenção das embarcações, em favor da empresa fretadora, e em valores verossímeis, teria sido providenciado exame nesse sentido; todavia, as respostas do fiscalizado evidenciam, pelo contrário, a*

existência de contas para registro de custos e despesas associados à produção dos serviços contratuais pactuados com a PETROBRAS, relacionados aos materiais, insumos, instalações, mão-de-obra e equipamentos de seu uso a bordo das embarcações, além do que as respostas revelam também que não há contas específicas para registro de custos ou despesas com manutenção das embarcações objeto dos afretamentos, principalmente após o detalhamento das contas, segundo suas funções, e que tais custos e despesas para os quais alega relação de prestação de serviços com a empresa estrangeira controladora são da ordem de aproximadamente 60% dos totais de custos por ano-calendário (ver Anexo VIII);

- *as contas "PROJETOS", "NATIONAL LABOR", "R & S" e "IMPORTAÇÕES E ADMISSÃO TEMPOR." Apresentam códigos diversos com a mesma nomenclatura, e, além de conterem quase a totalidade dos custos e despesas declarados e escriturados, referindo-se à prestação de serviços, reduzem as outras contas praticamente a um percentual coadjuvante (ver Anexo VIII); além disso, intimada a providenciar os registros contábeis de custos da empresa fretadora, em relação a contratos de afretamento, o autuado alegou impossibilidade porque sua empresa controladora é outra, oferecendo idéia de independência (fl. 85), com o que não se pode concordar, já que seria admitir que a sua controladora adquiriu cotas do autuado com o intuito de acumular prejuízos ano após ano, somente injetando recursos na empresa "deficitária", e, além disso, e mais importante, ambas são intervenientes mútuas nos contratos, figurando como responsáveis solidárias tanto nos contratos de afretamento quanto de prestação de serviços (Anexo III);*

- *ainda em sede de análise de contratos e suas cláusulas, deve-se relativizar para efeitos tributários o contrato firmado em 01/01/2007 (fls. 59/66) entre a empresa controlada (autuado) e NOBLE DRILLING (NEDERLAND) B.V. (ex-controladora e empresa do Grupo NOBLE), e que decorreria, segundo o fiscalizado, de reclassificação contábil e novo entendimento acerca dos serviços que a controlada presta nas embarcações (resposta de fl. 57), tendo em vista o disposto no art. 109 do CTN;*

- *a confecção de dois contratos é feita porque não pretende o fretador denotar prestação de serviços e valer-se simultaneamente do benefício fiscal contido no art. 1º, I, da Lei nº 9.481/97, pois a alíquota zero não alcança a prestação de serviços, restringindo-se ao afretamento, e, além disso, visa também afastar que poderia haver de fato uma subcontratação da empresa controlada pela controladora, o que remeteria à mesma conclusão, de que não se configuraria mais somente um afretamento, e sim prestação de serviços, fora do alcance do dispositivo legal citado;*

- *o autuado tem como sócios NOBLE DRILLING HOLDING LCC (6.124.998 cotas) e NOBLE ASSET COMPANY LIMITED (2 cotas), sendo que o primeiro, com sede nas Ilhas Cayman, adquiriu as cotas da empresa fiscalizada que, anteriormente, pertenciam à NEDDRILL NEDERLAND B.V, que, por sua vez,*

trata-se da outra parte (controladora) que figura nos contratos de afretamento com a PETROBRAS, revestindo-se esse primeiro, ainda, de empresa agregada ao Grupo NOBLE CORPORATION (vide Anexo VI), motivo pelo qual há relação direta de dependência do autuado com o Grupo NOBLE CORPORATION, e indireta com a empresa (do citado Grupo) NEDDRILL NEDERLAND B.V.;

- *tanto nos contratos de afretamento quanto de prestação de serviços, controladora e controlada figuram como intervenientes, assumindo responsabilidade solidária por perdas e danos, além do que a empresa fiscalizada consta como interessada e beneficiária nos pedidos de concessão, de prorrogação e termos de responsabilidade referentes ao regime de admissão temporária de embarcações/unidades flutuantes de propriedade de NEDDRILL NEDERLAND B.V. (Anexo V), o que, por si só, já demonstra um mínimo grau de dependência e comutatividade entre controladora e controlada, a ponto de responderem solidariamente por perdas e danos de responsabilidade de outra empresa;*

- *o Decreto n.º 355, de 02/12/91, acrescenta convicção sobre a exigência, em tais situações, do tributo devido no Brasil, previsto em Lei, e a Resolução CVM n.º 26, de 05/02/86, reconhece o necessário tratamento diferenciado para transações entre empresas ligadas, visando promover a segregação contábil de resultados de transações que não são efetuadas em condições semelhantes àquelas que ocorrem entre partes não relacionadas, atribuindo-se acertadamente a cada parte relacionada o seu resultado contábil;*

- *o confronto dos valores contidos nos contratos de afretamento com os valores das embarcações declarados pelo contribuinte nos pedidos de concessão e prorrogação de admissão temporária revela que a Petrobrás paga pelo contrato de afretamento valor que é quase quatro vezes maior do que o valor da própria unidade flutuante, e por períodos médios de 5 (cinco) anos, o que somente ocorre porquanto, no valor dos contratos de afretamento incluem-se, obviamente, os serviços de perfuração, avaliação, completação e workover;*

- *nada há a reprovar em relação ao procedimento negocial e à engenharia de operações utilizados pelo contratado e contratante, desde que fossem pagos os tributos e contribuições devidos, reconhecida a materialização dos fatos geradores respectivos (renda e faturamento) — o que acabou não acontecendo;*

- *o negócio de fato conta com dois pólos, a PETROBRAS, contratante, e o Grupo NOBLE CORPORATION, contratado, não havendo espaço para interpretar qualquer exportação de serviços alcançada pela isenção em relação ao PIS e A COFINS;*

- *se fosse verdadeiro, em precária e precipitada análise, que os custos de produção sejam admitidos como da controlada, em favor da controladora, restaria caracterizada subcontratação, revelando diretamente a prestação de serviços da estrangeira e não afretamento, e, da mesma forma, não caberia isenção, pois*

reingresso de divisas, já que os recursos referentes a pagamento à empresa controlada saíram do Brasil, através de desequilíbrio contratual;

- *quanto ao fato de que, às vezes, é a própria PETROBRAS quem estabelece os percentuais entre os contratos (fl. 106), descabe proveito em favor da contestação tributária, pois o fato gerador, percepção de receita e renda, ocorreu, e, não obstante o que preconizam os contratos, deveria o sujeito passivo, controlada, oferecer à tributação as verdadeiras bases de cálculo, antecipando a ação fiscal, como determina o art. 118, I, da Lei n.º 5.172/66 (CTN);*

- *os custos de produção são da controlada em favor da Petrobrás, mas, como são maiores que as receitas (vide Quadro do Termo de Verificação Fiscal à fl. 167), a empresa estrangeira então remete subvenção para custeio, a fim de reajustar o desequilíbrio contratual, pois maior parte das receitas deveria ser paga à empresa controlada; não há, portanto, isenção nem ingresso de divisas, mas sim retorno parcial das divisas, reingresso, devendo ser dito que a tributação com base nestes reingressos de divisas é um "mínimo possível", pois a verdadeira base de cálculo perde-se dissimulada nos valores pagos pela PETROBRAS à controladora da NOBLE DO BRASIL, enquanto resta o fisco brasileiro a exatidão somente quanto aos valores que retornam para a controlada, numa limitação semelhante à tributação por "estouro de caixa" e "acrécimo patrimonial a descoberto";*

- *a intenção do benefício fiscal da isenção para exportação, como sua delimitação, visam à proteção da finalidade, consoante as decisões administrativas colacionadas ao Termo de Verificação Fiscal (Solução de Divergência COSIT n.º 12/2001; Decisão SRRF/7a. RF/DISIT n.º 196/98; Decisão SRRF/7a. RF/DISIT n.º 31/99; Decisão SRRF/7a. RF/DISIT n.º 52/00; Parecer Normativo CST n.º 112, de 29/12/78), bem como ante ao disposto no art. 392 do Decreto n.º 3.00/99 c/c art. 44 da Lei n.º 4.506/64;*

- *as receitas realizadas foram reconhecidas no ato dos desembolsos, uma vez que os registros na conta "Receitas Intercompany" não se concretizaram à vista das prestações dos serviços pela controlada à PETROBRAS, nem tampouco foi apresentada qualquer possibilidade de decomposição da remuneração destes serviços em relação aos valores pagos de forma agregada à empresa situada no exterior a título de afretamento das embarcações, e, assim, as receitas foram reconhecidas nas datas dos pagamentos, sem oposição ao princípio da realização da receita, a que se refere a Deliberação CVM n.º 29/86, item 5.3 de seu anexo;*

- *o art. 118, do CTN, prioriza o fato concreto em detrimento da forma, e a Lei n.º 11.638/07, que reformou em parte a Lei n.º 6.404/76, reflete o reconhecimento moderno de que é preciso franquear aos investidores e órgãos fiscalizadores a situação econômica e financeira das empresas e conglomerados, de forma mais fidedigna possível;*

- os créditos apurados em Dacon (Anexo IV) deduziram as bases de cálculo na elaboração dos autos de infração do PIS e da COFINS;

- a moldura do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, combinada com as definições contidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, ajusta-se à conduta do contribuinte fiscalizado, pois o mesmo se apropriou indevidamente do instituto da isenção de PIS e COFINS própria da exportação de serviços que represente ingresso de divisas no País, e, além disso, utilizou créditos de PIS e COFINS correspondentes a insumos e despesas destinados/ligados às mesmas operações, sob a mesma condição (entrada de divisas), fazendo constar de pedidos eletrônicos de compensação (PER/DCOMP, fls. 121/141) os efeitos da utilização indevida destes benefícios fiscais, causando praticamente a anulação artificial dos valores a pagar de IRPJ e CSLL; deixou, ainda, de considerar que os valores que recebe de sua controladora ou Grupo controlador representa reingresso de divisas, e, como já visto, não fossem as remessas de numerário, a controlada continuaria a apresentar os prejuízos consecutivos fictos que vinha apresentando desde 1992 (cf. Quadro do Termo de Verificação Fiscal à fl. 167);

- a ação fraudulenta, assim, consiste na triangulação do valor, que é pago pela PETROBRAS à controladora, e retorna para a controlada, o que, não obstante a participação da PETROBRAS na formação dos contratos, poderia e deveria ter sido ajustado pela empresa autuada, mediante a tributação dos valores que sabe corresponderem a receitas suas, mas, ao contrário, e de forma passiva, a empresa, associada ao Grupo que a controla, vem manipulando em seu favor a (não) tributação de seu faturamento, apoiada em desarmonia forçada entre os pregos da prestação de serviços com os dos afretamentos, no momento da confecção dos contratos com a PETROBRAS;

- Ficam materializadas, portanto, as hipóteses de sonegação descritas no art. 71, de fraude, no art. 72, e de conluio, art. 73, da Lei n.º 4.502/64, definindo o evidente intuito de fraude necessário para a aplicação do inciso II do art. 44, da Lei n.º 9.430/96 (redação à época dos fatos; atual art. 44, § 1.º, da mesma Lei n.º 9.430/96);

4. O enquadramento legal das autuações (fls. 146 e 156) foi:

- PIS: arts. 1.º, 3.º e 4.º da Lei n.º 10.637/02;

- COFINS: arts. 1.º, 3.º e 5.º da Lei n.º 10.833/03.

5. Após tomar ciência das autuações em 27/08/09 (fls. 144 e 154), a empresa autuada, inconformada, apresentou, em 28/09/09, as impugnações anexadas às fls. 218/265 (da COFINS, com os documentos anexos de fls. 267/340, listados à fl. 266) e fls. 343/390 (do PIS, com os documentos anexos de fls. 392/474, listados a fl. 391), com as alegações abaixo resumidas:

HISTÓRICO DOS FATOS

a) a autoridade fiscal equivocou-se ao afirmar que os autos de infração lavrados em 2005 (processo n.º 15521.000124/2005-04) foram "mantidos quanto ao mérito pela primeira instância administrativa", esquecendo-se de informar que, na verdade, foram julgados parcialmente procedentes (doc. 08, fls. 301/340), pois a Delegacia da Receita Federal de Julgamento entendeu que não haveria reingresso de divisas, mas sim que os ingressos recebidos pelo impugnante constituíam, em verdade, remuneração pela prestação de serviços prestados à sua afiliada estrangeira;

b) ainda com relação aos autos de infração lavrados em 2005, está sendo aguardada, desde novembro de 2007, diligência a ser cumprida pela autoridade fiscal por determinação do antigo Conselho de Contribuintes, cumprindo também observar que, no ano de 2000, o impugnante havia sido fiscalizado pela Receita Federal, relativamente ao ano-calendário de 1997, oportunidade em que foi indagado sobre a contabilização desta transação entre a empresa brasileira e outras empresas fretadoras das embarcações do Grupo Noble, sendo que, naquela época, nada foi apurado pela autoridade fiscalizadora e o impugnante manteve o tratamento que habitualmente dava a esta operação;

c) entretanto, em decorrência da decisão de 1ª instância administrativa, acima mencionada, entendendo que a atividade desenvolvida pelo impugnante deveria ser tratada como exportação de serviços, atribuindo-se a não-incidência do PIS e da COFINS, consoante legislação tributária em vigor (MP n.º 1.858, de 1999; art. 5º, II, da Lei n.º 10.637/02; art. 6º, II, da Lei n.º 10.833/03), o impugnante houve por bem mudar o tratamento fiscal de tais ingressos para os anos seguintes, (i) reconstituindo sua escrita contábil para reconhecer tais valores como receita de serviços prestados à empresa sediada no exterior; (ii) efetuando as respectivas retificações das declarações e demonstrativos fiscais; (iii) providenciando a quitação dos tributos, com recolhimento dos devidos encargos moratórios; procedendo, pelo fato de existir códigos específicos (centros de custos) na escrita contábil do impugnante que permitiam, de forma clara e inequívoca, a segregação entre mercado interno e externo dos dispêndios incorridos, A apropriação de créditos de PIS e COFINS;

ESTRUTURA SOCIETÁRIA DA NOBLE DO BRASIL

a) de fato, a empresa Neddrill Nederlands B.V. figurou como cotista controladora do impugnante durante o período de 1991 até 1992, após o qual transferiu as suas cotas para a Neddrill Holding B.V. que, todavia, nunca foi parte em um contrato de afretamento com a PETROBRAS, pois a Neddrill Nederlands B.V. continuou a existir e o contrato de afretamento com a PETROBRÁS foi mantido; não houve sucessão nas obrigações contratuais, mas simplesmente a transferência de cotas, mesma situação que ocorreu com as empresas que sucederam a Neddrill Holding B.V. no quadro de cotistas do impugnante, as quais jamais foram parte em quaisquer contratos de afretamento com a PETROBRAS;

b) diferentemente do que afirma a autoridade autuante, os contratos de afretamento celebrados entre a PETROBRÁS e a

Neddrill Nderlandos B.V., e, após, com a Noble Drilling Nderland B.V., o foram, assim, com empresas que não têm participação, direta ou indireta, no capital social do impugnante, além do que não são domiciliadas nas Ilhas Cayman, mas no Reino dos Países Baixos (Holanda);

c) o impugnante jamais negou que a empresa fretadora de navios para a PETROBRAS pertencia ao mesmo grupo econômico de que faz parte, mas tal não quer dizer que todas as empresas mencionadas no Termo de Verificação Fiscal são controladoras do impugnante; também nunca se negou a existência de vinculação entre os serviços prestados à PETROBRAS e o contrato de afretamento, até mesmo porque são executados a partir da embarcação fretada pela empresa estrangeira, o que não quer dizer, todavia, que não se tratem de serviços distintos; o negócio jurídico que existe entre as afiliadas estrangeiras e o impugnante é a prestação de serviços, pelos quais o impugnante é remunerado, não havendo que se cogitar de repatriação de lucros.

d) outrossim, o fato do impugnante figurar como importador das embarcações afretadas pela PETROBRAS no regime do Repetro advém exclusivamente do que estabelece a legislação pertinente, já que as empresas estrangeiras não podem ser importadoras de bens no Brasil, e o art. 5º, § 2º, da IN SRF n.º 04/01 (em vigor durante os anos de 2003 e 2004) estabelecia que, quando a pessoa jurídica contratada pela concessionária não fosse sediada no País, poderia ser habilitada no Repetro a empresa com sede no País autorizada pela empresa estrangeira a promover a importação de bens.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO

a) impõe-se a devolução integral do prazo para a impugnação, por claro cerceamento de defesa e violação aos artigos 5º, LIV e LV, da Constituição Federal (CF/88), pois, em que pese o impugnante ter sido intimado em 27/08/09 da lavratura dos autos de infração, somente no dia 04/04/09 lhe foi disponibilizada a integralidade da documentação na qual foram baseadas as autuações, ficando o impugnante com menos do que os 30 (trinta) dias legais para analisar a extensa documentação e produzir sua impugnação;

b) as acusações não se pautaram pelo princípio da impessoalidade, pois a mesma autoridade fiscal glosou ingressos que foram objeto dos autos de infração de 2005, e cuja natureza de receitas de prestação de serviços foi sustentada pelo próprio agente e confirmada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, além do que a absurda tese do agente autuante sobre a existência de fraude para justificar a aplicação da multa agravada também foi rechaçada naquele julgado, já que a fiscalização utilizou-se dos dados fornecidos pela própria empresa que acusou ser fraudadora, exatamente como na hipótese desses autos;

e) o relato distorcido do agente autuante sobre a realidade dos fatos desafia os registros contábeis do impugnante, desconsiderando e duvidando-se da natureza das transações ali registradas, o que somente seria admissível com a apresentação de

robustas e inafastáveis evidências que sustentem a existência de outra realidade, pretensamente dissimulada na escrita fiscal; ocorre que, no caso concreto, a fiscalização, de outro modo, não apresentou, todavia, nenhuma prova da existência de um grande esquema de evasão fiscal do qual fariam parte o impugnante, sua controladora e a PETROBRÁS, além de ter desvirtuado o teor das informações prestadas pela própria PETROBRÁS (fls. 13/16 - Anexo I), que declarou expressamente que, seguindo tendências de mercado, impõe a divisão de 90% e 10% nas receitas dos contratos de afretamento e de serviços, não havendo, portanto, qualquer evasão fiscal; assim, o auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal contêm indefinições gravíssimas que impedem o impugnante de exercer de modo pleno seu direito de defesa garantido constitucionalmente, atentando também contra o devido processo legal, impondo-se a declaração de sua nulidade, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72;

DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

a) em sendo o PIS e a COFINS tributos cujo lançamento ocorre por homologação, a decadência do direito da Autoridade Fiscal de lançar ocorre no prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, de acordo com o que dispõe o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

b) o entendimento acima exposto foi ratificado pela edição da Súmula Vinculante n.º 8, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, cuja inaplicabilidade já vinha sendo confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelos Tribunais Federais, além do que, em 19/12/08, a Lei Complementar (LC) n.º 128 revogou expressamente o citado artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, consolidando, assim, o prazo decadencial para as contribuições sociais previsto no art. 150, § 4º, do CTN;

c) o impugnante não desconhece a tese sustentada pelo agente autuante de que a inexistência de pagamento, bem como as situações de dolo ou fraude, afastariam a natureza do lançamento por homologação, tornando o tributo sujeito a lançamento de ofício e ao prazo previsto no art. 173, I, do CTN; há que se diferenciar, porém, a inexistência de pagamento na hipótese em que devia ter sido pago tributo e na hipótese em que o contribuinte apure não ser devido qualquer pagamento relativamente a determinado fato gerador, pois, somente na primeira hipótese é que o lançamento se transforma em lançamento de ofício, permanecendo como lançamento por homologação, sujeito ao prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, os casos em que o próprio contribuinte apure a inexistência de imposto a pagar (nesse sentido: Recurso IV 108-128561, Acórdão CSRF 01-04-600; Recurso n.º 103-127920, Acórdão CSRF 01-04-247; Recurso n.º 102-127710, Acórdão CSRF 01-04.410; Recurso n.º 103-126356, Acórdão CSRF 01-04.201; Recurso n.º 102-1.006, Acórdão CSRF 01-03.464);

d) sendo assim, inexistindo dolo, fraude ou simulação por parte do impugnante, e tendo em vista que o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 27/08/09, conclui-se que decaiu o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário de PIS e COFINS referente a todos os meses anteriores a agosto de 2004.

QUANTO AO MÉRITO

a) muito embora o objeto principal dos contratos entre o impugnante e a PETROBRAS (cláusula 1.1) seja a prestação de serviços de perfuração, avaliação, completação e "workover", nos referidos contratos há também um rol de obrigações que se traduz em prestação de serviços, os quais devem ser assumidos pelo impugnante (cf. doc. 04, fls.281/283);

b) além disso, o impugnante intermedeia as atividades contratadas no Brasil em nome da empresa no exterior, fretadora da embarcação, para a execução dos serviços necessários para a sua manutenção e perfeito funcionamento, cobrando, posteriormente, estes montantes da empresa no exterior, através de prestação de serviços para o exterior;

c) a legislação tributária vigente concede isenção na prestação de serviços para o exterior, em relação à apuração das contribuições sociais (PIS e COFINS), e o impugnante considerou tais receitas isentas, devendo também se salientar que, caso tivesse sido adotada a opção de contratar os prestadores de serviço diretamente do exterior, estes também considerariam tais receitas isentas para fins de apuração do PIS e da COFINS, uma vez que estariam prestando serviços para entidade domiciliada no estrangeiro;

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

e) conforme documentos em anexo, grande parte dos dispêndios incorridos no período se refere a estas reformas, e as contas "PROJETOS" e "R&S", mencionadas pelo fiscal autuante, referem-se à prestação de serviços, mas não com a PETROBRAS, e sim com as empresas proprietárias das embarcações, cuja natureza é a reforma dos navios-sonda;

f) há que se ressaltar ainda que no período em que os navios ficaram em reforma, atracados no porto, não houve aferição de receitas decorrentes do contrato de afretamento, bem como do contrato de prestação de serviços com a PETROBRAS,

encontrando-se tal fato refletido nos livros contábeis da Noble do Brasil, citando-se como exemplos: a embarcação "Noble Roger Eason", para a qual não há Termo de Responsabilidade (TR), inerente ao regime de admissão temporária, para permanecer no Brasil em operação no ano de 2004, pois, em tal período, a embarcação não estava operando (doc. 05, fls. 284/288); a embarcação "Noble Dick", que permaneceu no Brasil até dezembro de 2003, após, portanto, o término do contrato com a PETROBRAS, ocorrido em março de 2003, para a execução de serviços de inspeção, limpeza e reforma de tanques (cf. doc. 06, fls. 289/295);

g) as receitas relativas à prestação dos serviços de reforma de navios-sonda para a afiliada estrangeira foram regularmente tributadas pelo IRPJ e CSLL, todavia, no que tange ao PIS e A COFINS, a legislação tributária prevê a isenção dessas contribuições para as receitas auferidas em decorrência da prestação de serviços para o exterior (art. 14, III, da MP n.º 1.858-6, de 29/06/99; art. 5º, II, da Lei n.º 10.637/02; art. 6º, II, da Lei n.º 10.833/03);

h) depreende-se do texto dos dispositivos legais acima mencionados que há somente dois requisitos para a isenção: (i) a prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente no exterior; e (ii) o ingresso de divisas no País, e, uma vez que os serviços prestados pelo impugnante para afiliadas estrangeiras preenchem os requisitos previstos em lei, o direito isenção lhe assiste, do mesmo modo como também lhe assiste o direito de se apropriar de créditos de PIS e COFINS;

i) não se confirmam as alegações trazidas pela autoridade fiscal, que se referem suposta inexistência de segregação contábil entre os custos associados à prestação de serviços para a PETROBRAS e os custos da prestação de serviços para o exterior, pois, tivesse a fiscalização envidado mínimos esforços no sentido de fiscalizar os procedimentos de contabilização, teria verificado que o impugnante dispõe de centros de custos contábeis, que lhe permitem identificar os custos/despesas intrinsecamente correlacionados à prestação de serviços para o mercado interno e para o mercado externo, possibilitando-lhe, ainda, proceder apropriação dos créditos de PIS/COFINS, conforme planilha de custos e despesas, segregados em mercado nacional e internacional, relativa aos anos-calendário de 2003 e de 2004 (doc. 07, fls. 296/300);

j) a dedução do saldo de créditos - do PIS e da COFINS - apurados pelo contribuinte em seus DACON's das bases tributáveis consideradas no lançamento foi realizada de forma equivocada pela fiscalização, pois o crédito apurado de PIS e de COFINS não-cumulativos - resultante do total de despesas multiplicadas pela alíquota aplicável - deve ser descontado do valor devido do tributo e não da receita tributável; adicionalmente, em decorrência do disposto, o valor total do crédito tributário consignado nos autos de infração deve sofrer as respectivas reduções quanto aos montantes das penalidades

supostamente aplicáveis (multa) e atualização monetária (juros de mora), haja vista que ambos são calculados sobre o valor do principal;

k) a teoria que a autoridade fiscal tenta montar para justificar um inexistente esquema de evasão fiscal sequer deveria ser imputada ao impugnante, pois verifica-se que é a própria PETROBRAS que impõe a celebração de dois contratos distintos e os percentuais de cada um destes contratos, empresa essa (PETROBRAS) que, além disso, ressaltou ser esta a prática do mercado de petróleo e gás nacional (fls. 13/16 - Anexo I), e, portanto, caso haja algum indicio de que as remessas relativas ao contrato de afretamento também englobassem remuneração por serviços de perfuração, completação, "workover", deveria o agente fiscal exigir da PETROBRAS, e não do impugnante, a responsabilidade pelo recolhimento do IRRF sobre tais remessas para pagamento dos supostos serviços (artigo 121, II, do CTN);

l) impõe-se o afastamento da multa agravada imposta pela autoridade autuante, pois a divisão de valores entre os contratos de afretamento e serviços não deriva de um estratagema tributário criado pela impugnante ou sua controladora para não pagar tributos, mas, isto sim, de exigência licitatória-padrão da própria PETROBRAS;

m) além disso, o comportamento do impugnante não pode ser enquadrado como sonegação, fraude ou conluio, que pressupõem a deliberada intenção de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária sobre o fato gerador, ou impedir, retardar a sua ocorrência ou modificar as suas características essenciais, quando, muito ao contrário, os valores objeto de questionamento pelo fisco encontram-se: devidamente registrados na escrita contábil; devidamente declarados na respectiva DIPJ 2004 e 2005; não foram objeto de prática ilícita; estão totalmente suportados por documentação idônea;

n) o impugnante, alvo de sucessivas fiscalizações, sempre agiu de boa-fé e, em nenhum momento, escondeu qualquer informação do fisco, mantendo coerência entre suas declarações e a sua escrituração contábil, além de ter respeitado o entendimento da própria Receita Federal e da autoridade julgadora quanto à natureza das receitas recebidas do exterior, devendo ser dito, nesse sentido que, ainda que o impugnante entenda cristalina a inexistência de fraude, há que se invocar ao menos o artigo 112 do CTN, que impõe a interpretação mais favorável ao infrator quando da existência de dúvida acerca da aplicação de penalidades;

o) cabe reiterar que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento rechaçou a acusação de fraude por inexistência de provas na fiscalização promovida em 2005, relativa ao ano-calendário 2000, já que a fiscalização utilizou-se dos dados fornecidos pela própria empresa que acusou ser fraudadora, exatamente como na hipótese desses autos;

p) a jurisprudência do contencioso administrativo federal é clara e farta no sentido de que a ocorrência de fraude apta a justificar a

aplicação de multa agravada não se presume e tem que ser provada (cf. Acórdão n.º 104-19706; Acórdão n.º 102-45.697; Acórdão CSRF n.º 01-02.503), mas, como poderia haver "evidente intuito de fraude" se os contratos e o propósito das remessas do exterior, declarados pelo impugnante, eram conhecidos da fiscalização desde o procedimento fiscal feito em 2000 e foram mantidos desde então;

q) a aplicação de penalidade efetuada pela autoridade fiscal se deveu à desconsideração do negócio jurídico apresentado pelo contribuinte, com uma requalificação dos ingressos recebidos, e, nesse diapasão, a doutrina esclarece que, a boa-fé do contribuinte deve ser protegida, e a exigência tributária deve ser feita sem a aplicação de penalidades, pois não houve conduta ilícita;

r) por todo o exposto, requer o impugnante, preliminarmente: (i) a devolução do prazo integral para a apresentação de impugnação, em face da demora na disponibilização dos documentos que acompanharam e fundaram o auto de infração; (ii) a declaração da nulidade do lançamento, em face dos argumentos aduzidos; caso assim não se entenda, quanto ao mérito, requer-se: (iii) a declaração de integral improcedência do auto de infração, em razão do preenchimento dos requisitos para o gozo de isenção e do aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS, relativamente a prestação de serviços para o exterior; (iv) o afastamento da aplicação da multa qualificada/agravada, arquivando-se, por consequência, a representação fiscal para fins penais, face a inexistência de conduta dolosa que caracterize indicio de crime; (v) caso não se julgue integralmente improcedente o auto de infração, que seja reconhecida a decadência parcial do crédito tributário, bem como seja reduzido o valor do crédito apurado em razão do claro erro de cálculo da fiscalização na determinação das bases tributáveis consideradas no lançamento.

Esse foi o relatório da DRJ do Rio de Janeiro, que julgou procedente em parte a impugnação, proferindo o Acórdão n.º 13-28138, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2004

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

PIS/COFINS. DECADÊNCIA.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 por meio de súmula vinculante, cabe a aplicação da regra de decadência prevista no CTN.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

PIS e COFINS. APURAÇÃO.

Não se cogita de isenção do PIS e da COFINS, na ausência de comprovação da existência de serviços prestados a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, e cujo pagamento não represente o ingresso de divisas no país.

A dedução de créditos do PIS e da COFINS informados no Dacon, procedida pela fiscalização, deve-se dar somente após a aplicação da alíquota das contribuições sobre as receitas mensais passíveis de tributação.

MULTA DE OFICIO.

A multa de ofício qualificada deve ser aplicada quando ocorre a prática de ato destinado a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Administração Fiscal da ocorrência do fato gerador.

ELEMENTOS DE PROVA.

A prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72.

Lançamento Procedente em Parte.

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário, valendo-se dos mesmos fundamentos da impugnação, que abaixo sintetizo:

- a) No que tange ao PIS e COFINS, a Recorrente procedeu ao correto lançamento, assim entendido como o procedimento tendente verificar a ocorrência do fato gerador e, considerando tratem-se de receitas de exportação de serviços, as quais representam entrada de divisas, apurou não ser devido qualquer pagamento em razão da isenção prevista no artigo 5º da Lei n.º 10.637/2002 e artigo 6º da Lei n.º 10.833/2003. Por este motivo, não há jamais que se cogitar da aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 173, I do CTN, haja vista tratar-se de hipótese clara de aplicação do artigo 150, §4º do CTN. Ademais, se esqueceu a Autoridade Julgadora que, na verdade, houve pagamento de PIS e COFINS no período autuado, relativamente as receitas de Prestação de Serviços locais pela Recorrente, conforme comprovam os comprovantes anuais de retenção anexos da Petrobras e os DARF's anexos (Doc. 04). Assim, tendo havido pagamento, já seria flagrantemente inaplicável o artigo 173, I do CTN ao caso em tela, impondo-se a aplicação do artigo 150, §4º do mesmo diploma legal e a conseqüente declaração da decadência do direito de lançar quaisquer valores anteriormente a agosto de 2004, tendo em vista que a notificação do lançamento foi recebida em agosto de 2009;
- b) Os ingressos referem-se ao pagamento de serviços de intermediação e gerenciamento de serviços de manutenção

e de modernização e reforma das embarcações de propriedade das empresas estrangeiras, em estaleiros brasileiros, os quais não guardam qualquer correlação com os contratos da Recorrente de prestação de serviço para a Petrobras. Ressalte-se, inclusive, que em períodos de remodelização, as embarcações sequer estavam operando para a Petrobras, o que torna impossível a tese de evasão fiscal sustentada pela Autoridade Fiscal;

- c) As receitas de exportação de serviços, recebidas pela Recorrente de sua afiliada estrangeira, representam ingresso de divisas, devidamente amparados pelos respectivos contratos de câmbio, e, portanto, são isentas de contribuição para o PIS e COFINS, conforme disposto nos artigos 5º da Lei n.º 10.637/2002 e 6º da Lei n.º 10.833/2003;
- d) Há segregação contábil dos custos associados à prestação de serviços para o exterior e das receitas recebidas por cada contrato celebrado pela recorrente;
- e) É absoluta inaplicável a multa agravada, pois ausente o evidente intuito de fraude indispensável à caracterização de qualquer conduta passível de enquadramento como sonegação, fraude ou conluio. Todas as transferências recebidas do exterior foram contabilizadas e declaradas nas respectivas DIPJs, sendo que a fiscalização utilizou os dados fornecidos pela própria empresa que acusa de fraudadora.

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência.

O Setor de Fiscalização da Delegacia Federal do Brasil em Campos (RJ) efetuou diligência e lavrou o termo de encerramento anexado aos autos.

O processo retornou ao CARF para seguimento do rito processual sem a ciência do sujeito passivo.

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu novamente o julgamento em diligência, tendo em vista que a Unidade de Origem não produziu os laudos solicitados na Resolução n.º 3402-000386, de 22 de março de 2012, tampouco deu ciência do termo de diligência.

Em 06/03/2019, a Unidade de Origem emitiu o Termo de Encerramento de Diligência, o qual o sujeito passivo teve ciência em 03/04/2019.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Preliminar. Decadência.

A recorrente alega que houve pagamento de PIS e COFINS no período autuado, relativamente as receitas de Prestação de Serviços locais, conforme comprovam os comprovantes anuais de retenção anexos da Petrobrás e os DARF's anexos (Doc. 4).

A maioria do Colegiado votou por afastar a qualificação da multa de ofício, de forma que a contagem do prazo decadencial deve obedecer as regras do art 150, § 4º do CTN.

As ciências dos autos de infração do PIS e da Cofins se deram em 27/08/2009.

Os fatos geradores ocorreram entre dezembro de 2003 e dezembro de 2004.

Portanto, encontram-se decaídos os períodos de apuração anteriores à agosto de 2004. Restaram na lide apenas os períodos de apuração compreendidos entre agosto de 2004 e dezembro de 2004.

Analisando os presentes autos e cotejando com os autos do processo n.º 19395.720024/2012-62, identifico que as operações tratadas nos dois processos são idênticas, com elementos de prova similares, apenas diferenciados pelos períodos de apuração. Os recursos voluntário de ambos possuem os mesmos capítulos recursais, desde as preliminares até o mérito.

Inclusive, no processo mencionado, a recorrente requereu o reconhecimento da conexão entre eles e só não ocorreu porque os processos se encontravam em fases distintas, sendo que um se encontrava na fase de julgamento enquanto o outro na fase de instrução probatória em face de sua conversão em diligência.

Após leitura minuciosa do voto proferido no processo n.º 19395.720024/2012-62, entendo que a decisão espelha minha opinião sobre as demais preliminares e sobre a caracterização das receitas como ressarcimento de custos, de forma que peço *vênia* para transcrever o voto proferido naquele processo sobre essas questões e tomar como minhas razões de decidir, *verbis*:

Respeitante ao requerimento acerca da forma de ciência dos atos processuais, com o emprego da via postal ou pessoal, sem a utilização do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, não compete ao CARF determinar a forma como a RFB, através de suas unidades, deve proceder à cientificação de atos processuais, uma vez que está vinculada aos ditames do Decreto n.º 70.235/72, motivo pela qual indefiro o requerimento formulado.

Ultrapassados os requerimentos, passo ao juízo de admissibilidade recursal, acentuando que a peça interposta preenche os requisitos para seu conhecimento.

Preambularmente, no que tange ao cerceamento do direito de defesa, sustenta o recorrente a nulidade do **lançamento** (não do procedimento), ante a exigüidade do prazo recursal inaugural efetivamente disponibilizado, ao passo que, em função de problemas operacionais, só teve acesso à íntegra do processo após o transcurso de 13 (treze) dias, a contar da ciência da autuação, o que lhe proporcionou apenas 17 (dezessete) dias para efetiva defesa.

Examinando a situação concreta e o contexto das fiscalizações, que se sucederam no tempo, dada a reiteração da pretensa infração, concluo inexistir qualquer vício que atente contra a higidez do **lançamento**.

Destarte, o lançamento, como espécie de ato administrativo, ostenta todos os elementos necessários à sua constituição, ou requisitos de validade, como entendem alguns doutrinadores, a saber, competência, objeto, forma, motivo e finalidade. Demais disso,

atende às exigências do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

Especificamente quanto ao cerceamento do direito de defesa, defeito que poderia acarretar, quando muito, a nulidade do procedimento, nos termos do art. 59 do mesmo diploma, não verifico sua ocorrência.

Ainda que o recorrente tenha disposto de apenas 17 (dezesete) dias, tratava-se de procedimento fiscal rotineiro, cujo objeto era constituir crédito tributário referente a pretensas infrações já verificadas na contabilidade do contribuinte em períodos anteriores, como reconhece o próprio recorrente, quando pugnou pela conexão deste feito com os PAs 15521.000124/2005-04 e 15521.000127/2009-63.

Prova da ausência de prejuízo à defesa reside no fato que, ao examinar o PA 19395.720263/2012-12, quando do requerimento de prevenção/conexão, constatei que o recurso voluntário lá manobrado e cujo suposto defeito ora questionada não se verificou, é idêntico ao ora em exame.

Enfim, a matéria e as divergências de entendimento entre o Fisco e o contribuinte não eram novas, tratando-se de lançamentos seqüenciados, daí porque a indisponibilidade material do trintídio legal não representou, por si só, vilipêndio ao direito de defesa.

A preterição do direito de defesa, de fato, inquina de nulidade o ato processual praticado nestas condições, porém, o vício deveria ser de tal ordem que impedisse por completo o exercício da ampla defesa e do contraditório, o que definitivamente não ocorreu, uma vez que o recorrente pode exercer seu direito em plenitude, rebatendo específica e minuciosamente todos os pontos componentes da autuação, tanto em primeira, quanto em segunda instância.

Não sem razão dispõe o art. 60 do diploma legal em comento que *“as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”*

O sistema processual pátrio acolheu do direito francês o princípio *pás de nullité sans grief*, consoante o qual não há nulidade sem prejuízo às partes ou ao processo, devidamente inculcado nos arts. 244; 249, § 1º e 250, parágrafo único, do Código de Processo Civil; arts. 563 e 566 do Código de Processo Penal; o próprio art. 60 do Decreto nº 70.235/72, adrede reproduzido.

Nessa linha de raciocínio, o recorrente, nada obstante pugnar pela nulidade do lançamento, em momento algum demonstrou o efetivo prejuízo sofrido na defesa de sua causa, o que revela o caráter retórico deste argumento.

Portanto, não se vislumbra qualquer situação que implique cerceamento do direito de defesa.

Ainda como questão preliminar, o recorrente defende o cancelamento do lançamento em face do que chama de violação ao princípio da impessoalidade, pois, em sua ótica, a autoridade lançadora teria conferido à fiscalização um caráter de litigiosidade incompatível com o seu escopo, como revelaria o uso de palavras que considera pejorativas, o que demonstraria a irresignação do agente com o fato das receitas de afretamento de embarcações estarem sujeitas à alíquota zero do IRRF.

Pois bem, esquadrihando os trechos recortados pelo contribuinte para justificar suas razões, não encontrei qualquer colocação que configurasse pessoalidade no procedimento fiscal, eis que a utilização de termos como “fraude” ou “dissimulação”, e seus derivados, no contexto da ação fiscal, que redundou em lançamento com multa qualificada, não caracteriza desvio do princípio da impessoalidade, mas simples exposição de raciocínio do agente público como fundamento do lançamento.

Quanto ao suposto descontentamento da autoridade em relação à alíquota (“zero”) do IRRF sobre as operações que cita, entendo que seja matéria estranha aos autos e, por essa razão, não influencia de modo algum o trabalho aqui analisado, que engloba tão-somente exigência de PIS/Pasep e Cofins.

Em síntese, não merece acolhida a alegação de nulidade do lançamento por inobservância do princípio da impessoalidade.

Há ainda uma alegação de violação dos princípios da segurança jurídica e da moralidade da administração pública, consistente no fato que, segundo relata o recorrente, até 2005 registrava os ingressos de coligadas estrangeiras como reembolso de despesas; em fiscalização realizada em, 2000, relativa ao ano-calendário 1997, não houve questionamento sobre o modelo adotado; já em 2005, em procedimento fiscal referente a 2000, porém, entenderam os agentes fiscais que os ingressos correspondiam a receitas de prestação de serviços (PA 15521.000124/2005-04); e, após decisão administrativa de primeira instância, confirmando a natureza dos ingressos como receita de prestação de serviços, teria (o contribuinte) alterado o tratamento fiscal dessas verbas e reconstituído sua escrita contábil no período de 2001 a 2006, com o recolhimento das diferenças devidas.

Prosseguindo em seu raciocínio, afirmou que, considerada sua atividade como prestação de serviços, com percepção de valores por residentes no exterior, configurar-se-ia a exportação de serviços, que está abrangida da incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, de maneira que não poderia agora a Administração Tributária, através de seus agentes, modificar o seu entendimento sobre o tema e aplica-lo a fatos pretéritos, o que violaria o art. 146 do Código Tributário Nacional, oportunidade que citou jurisprudência das cortes superiores sobre o tema.

Pois bem, dispõe aludido art. 146 do CTN que a modificação dos **critérios jurídicos** adotados pela autoridade administrativa, em relação ao mesmo sujeito passivo, alcançam apenas os fatos geradores ocorridos após sua introdução.

A definição dos critérios jurídicos da incidência tributária, pela leitura que faço do dispositivo em comento, compete ao órgão responsável pela administração fazendária, que em âmbito federal, está representado na Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nessa ordem de ideias, o art. 146 está imbricado com o art. 100, também do CTN, que define as normas complementares dos decretos, leis, tratados e convenções internacionais, onde se insere a forma como se manifesta a Administração Tributária acerca dos critérios jurídicos a serem observados, seja pelos contribuintes, seja pelos seus agentes encarregados pela fiscalização, acerca da incidência tributária.

Então, os critérios jurídicos são delineados pelos atos normativos expedidos, pelas decisões administrativa a que a lei atribua eficácia normativa, os convênios firmados entre os entes federativos e as práticas reiteradas adotadas pelas autoridades administrativas.

No caso vertente, nenhuma dessas situações se verificou, não havendo qualquer ato normativo específico em relação ao caso dos autos, ou decisão administrativa vinculante, ou mesmo observância de uma prática reiterada, motivo pelo qual não há que se falar em modificação dos critérios jurídicos a exigir efeitos *ad futurum*, como defende o contribuinte.

A certeza acerca da correção do procedimento contábil e fiscal adotado, à luz da interpretação acolhida pela Administração Tributária, somente se consubstancia mediante a formalização do processo de consulta, previsto e regulado pelos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235/72.

Relativamente ao mérito, propriamente dito, o cerne da celeuma reside na qualificação dos valores percebidos do exterior, anteriormente classificados como “reembolso de despesas” e agora contabilizados como “receitas intercompanhia”, como receita da exportação de serviços e, nessa condição, não sujeitas à incidência de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

A fiscalização afastou a natureza de exportação de serviços, ao argumento que tanto as notas fiscais, como as ordens de serviços vinculadas, não detalham o pretense “serviço prestado”, limitando-se a expressões genéricas e padronizadas (notas fiscais – “serviço prestado ao exterior conforme ordem de serviço”; ordens de serviço – “serviços prestados no Brasil durante o período [...], relativos a aquisição, inspeção, reparo,

melhoria e manutenção das embarcações [...]”), o que impede a aferição da real atividade exercida, conforme Termo de Verificação Fiscal, considerando ainda, que, anteriormente, sem qualquer modificação destas atividades exercidas, tais verbas serem consideradas, pelo próprio contribuinte, como ressarcimento de custo de manutenção das embarcações afretadas pela PETROBRÁS, de coligada estrangeira.

Esclareça-se que as notas fiscais, na descrição do serviço, remetem sua especificação às respectivas ordens de serviços, sendo que estas, por seu turno, trazem um texto padronizado, genérico e abrangente.

Demais disso, ao longo dos períodos fiscalizados, segundo as autoridades fiscais, foi possível observar a busca incessante do contribuinte, mediante artifícios contábeis (reclassificações) comerciais (ajustes contratuais), em evitar a incidência das contribuições de PIS/Pasep e Cofins sobre os valores recebidos do exterior, culminando com a sua qualificação como exportação de serviços, com a geração de créditos da não cumulatividade.

A análise contábil empreendida pela fiscalização revelou a vinculação de custos/despesas em operações no mercado interno e que, sem maiores explicações, a não ser a alegação de equívoco na sua alocação, foram direcionados ao centros de custos relativos a operações no mercado externo.

Os lançamentos contábeis, que alimentaram os registros dos centros de custos, foram feitos de maneira global, com a consolidação de vários documentos fiscais em um único lançamento, sem especificação sobre quais documentos se referiam, o que inviabilizou a aferição da vinculação dos custos/despesas com as operações no mercado interno e externo.

O contribuinte, intimado a apresentar planilha que permitisse aludida vinculação, não logrou êxito em fazê-lo.

A fiscalização acentuou, ainda, que o recorrente não apresentou os arquivos magnéticos, especialmente o registro de entradas e o livro de registro de compras, ao argumento de não estar obrigado à sua escrituração, o que também prejudicou o exame das notas fiscais de entradas, geradoras de créditos de PIS/Cofins.

A fiscalização, em síntese, entendeu que os contratos segregados em afretamento de embarcações e prestação de serviços, entre as empresas do Grupo Noble e a PETROBRÁS, consistem, em verdade, em um ajuste único, correspondente à prestação de serviços de perfuração, avaliação, “completação” e *workover* de poços de petróleo ou gás, razão porque não haveria que se falar em “exportação de serviços”, por parte do contribuinte fiscalizado, supostamente prestados à coligada estrangeira, pela manutenção das embarcações afretadas, como sugere a recorrente.

Dessa maneira, esse “reingresso” de divisas, da coligada localizada no exterior para o contribuinte autuado, ora recorrente, não poderia ser qualificado como receita derivada de exportação de serviços, fazendo referência a várias soluções de consulta sobre a matéria, correspondendo tais valores a subvenções de custeio/reembolsos de custos e, como tal, sujeitando-se ao PIS/Pasep e Cofins.

A decisão de primeira instância administrativa, pelas peculiaridades acentuadas no relatório fiscal, acolheu a interpretação expendida no auto de infração, decidindo que não havia prova da efetiva prestação de serviços ao exterior a justificar a isenção, do PIS/Pasep e Cofins, dos valores recebidos da empresa coligada estrangeira, cuidando-se de verdadeiros reembolsos de custos havidos pela unidade brasileira do Grupo Noble.

Além do que, tal qual os autuantes, questionou os termos do contrato bipartido firmado entre a PETROBRÁS e as empresas do Grupo Noble, onde o afretamento das embarcações corresponderia a 90% (noventa por cento) do contrato, sendo o montante destinado à empresa estrangeira, enquanto aos serviços corresponderia os restantes 10% (dez por cento), devidos à pessoa jurídica sediada no Brasil, ora fiscalizada, de maneira que esta última, para o exercício de suas atividades, necessitaria de recorrentes aportes de recursos da sucursal estrangeira.

Frisou ainda que as verbas remetidas coincidiam com os custos e despesas havidas na execução do contrato firmado com a PETROBRÁS, como demonstrado pela fiscalização, o que evidenciaria a ausência de efetiva “prestação de serviços”, mas sim de reembolso de custos.

O contribuinte, por seu turno, renovando a argumentação da impugnação, alegou, após breve explanação, que suas atividades consistiam em “suporte local e intermediação, contratando, no Brasil, em nome da empresa fretadora da embarcação, os serviços necessários para sua manutenção e perfeito funcionamento, os quais foram remunerados mediante ingresso de divisas decorrentes da exportação de serviços para o exterior”. Além desses serviços, às fretadoras de embarcações, realizaria a recorrente, às proprietárias das embarcações, o “gerenciamento e intermediação de reformas das embarcações de propriedade de outras empresas do Grupo em estaleiros brasileiros contratados pela recorrente”.

Asseverou, na oportunidade, que esses serviços não se confundiriam ou guardariam correlação com aqueles prestados no âmbito dos contratos firmados com a PETROBRÁS.

Esses serviços prestados às coligadas estrangeiras do Grupo Noble, a que corresponderiam as “exportações”, consistiam na “intermediação, contratação, *procurement* e acompanhamento dos reparos efetuados pelos estaleiros brasileiros, remunerando-a, obviamente, por tais serviços”.

Na seqüência elencou, exemplificativamente, documentos fiscais representativos dessas operações de exportação de serviços, reafirmando o direito à isenção das contribuições não cumulativas previstas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Pois bem, examinando as razões da autuação e da decisão recorrida, bem assim, as ponderações do recorrente, concluo que o lançamento, nessa parte, deve ser mantido, não vislumbrando elementos que corroborem a tese que haveria percepção de valores pela efetiva prestação de serviços a pessoas jurídicas sediadas no exterior, com ingresso de divisas no país, como exigem as normas de regência, pelos motivos que passo a expor.

Como registrado pela fiscalização e, sob certo aspecto admitido pelo recorrente, os documentos fiscais não apresentam uma descrição detalhada sobre o pretense “serviço prestado”, limitando-se as notas fiscais a fazer referência a um “serviço prestado ao exterior conforme ordem de serviço”, sem qualquer especificação a que ordem de serviço se vincularia.

As ordens de serviço, por seu turno, também não detalham os serviços realizados, apresentando um texto padronizado, abrangente e genérico, como a seguir descrito:

“Escopo do trabalho

Serviços a serem prestados no Brasil durante o período de (...), relativo à aquisição, inspeção, reparo, melhoria e manutenção das Embarcações Noble Leo Segerius, Noble Roger Eason, Noble Muravienko, Noble Paul Wolff e Noble Therald Martin, de acordo com o Contrato de Serviços Principal celebrado por e entre Noble Drilling (Nederland) B.V. e Noble do Brasil Ltda.”

Em algumas ordens de serviços, devidamente relacionadas pelo recorrente, além dos termos genéricos, há referência à “gestão e intermediação de restauração da embarcação Noble Therald Martin (reparos no sistema de amarração)” ou “gestão e intermediação de restauração da embarcação Noble Leo Segerius (reparo no tanque e substituição de propulsor)”.

Porém, mesmo nestes documentos onde haveria um suposto detalhamento dos serviços, distintamente do que apresenta o recorrente em recurso voluntário, com um texto destacado, nos documentos juntados ao processo não há qualquer expressão realçada, de modo que não é possível identificar se a Noble Brasil, recorrente, inspecionou a embarcação Noble Roger Eason, ou reparou a embarcação Noble Paul Wolff, ou efetuou manutenção da embarcação Noble Muravienko, ou, ainda, em uma hipótese de

difícil aceitação, tenha realizado aquisições, inspeções, melhorias e manutenção em todas as embarcações e em todos os períodos designados nas ordens de serviço.

Esses textos genéricos, de algum modo, até justificam o porquê de não haver qualquer vinculação entre as notas fiscais e as ordens de serviços: elas são intercambiáveis, servindo qualquer ordem de serviço a qualquer nota fiscal, o que, a meu sentir, só revela a imprestabilidade desses documentos a fazer prova da alegada “exportação de serviços”.

Outro ponto controverso do arrazoado do recorrente está na própria definição dos serviços que presta, haja vista que, consoante as ordens de serviços, as atividades consistiriam em aquisições, melhorias, reparos e manutenção, enquanto que, no recurso voluntário, afirma que os serviços corresponderiam a intermediação, contratação, *procurement* e acompanhamento dos reparos efetuados pelos estaleiros brasileiros.

Ou seja, não há clareza nas atividades efetivamente patrocinadas pela recorrente: gerenciamento/intermediação ou execução dos serviços de manutenção? E não se diga, que o fato do recorrente terceirizar os trabalhos não desnaturaria a sua responsabilidade pela manutenção das embarcações, pois, quando o contratante estrangeiro quis especificar a gestão e a intermediação, o fez textualmente, como no caso das ordens de serviços genéricas que previam, também, restauração das embarcações Noble Therald Martin e Noble Leo Segerius.

Essa intermediação/terceirização em contraponto à execução direta dos serviços não é o ponto definidor da ausência de exportação de serviços, mas se presta a evidenciar a impossibilidade de se apurar a real atividade prestada pela recorrente às empresas estrangeiras a justificar a classificação das verbas recebidas como “prestação de serviços” e não como reembolso de despesas.

A meu sentir, essas incongruências, aliadas ao fato que, anteriormente a 2005, sem que houvesse, pelos elementos dos autos, modificação substancial nas atividades exercidas pela recorrente ao longo do período, esses valores eram carregados pelas empresas estrangeiras a título de “reembolso de despesas”, como reconhece o próprio contribuinte, demonstrariam que a situação fática não se alterou a ponto de justificar a mudança da classificação contábil/fiscal dessas operações.

Outrossim, o argumento que essa modificação se deveu a procedimento fiscal realizado e que redundou na lavratura de auto de infração (PA 15521.000124/2005-04) não convence, porque não há, nessas hipóteses, qualquer efeito vinculante que obrigue o sujeito passivo a alterar sua interpretação acerca da legislação, mesmo porque passível de alteração, tanto assim que o próprio contribuinte questionou o lançamento, que ainda pende de decisão definitiva.

Em síntese, carece de respaldo probatório a qualificação dos valores percebidos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior como exportação de serviços, como prega o recorrente, a atrair a não incidência prevista nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Essa mesma conclusão foi externada, pelo voto vencedor, no julgamento do PA 19395.720263/2012-12, do mesmo contribuinte, referente ao ano-calendário 2008, envolvendo situação jurídica similar, *verbis*:

Dirirjo desta parte do voto do ilustre relator. A uma porque a escrituração contábil anexada ao processo, notas fiscais, ordens de serviço e contratos, não comprovam que os aportes financeiros oriundos do exterior se referem a receitas de prestação de serviços. (...)

A Fiscalização apurou que os valores recebidos da empresa estrangeira sistematicamente cobriram os custos e despesas para a consecução de atividades de perfuração, argumentando que os tributos devidos sobre as receitas (conta 890450) corresponde ao valor do prejuízo contábil (vide fl. 8.694), não restando outra conclusão a não ser que os aportes de recursos do exterior se destinaram a cobrir custos e despesas decorrente de contratos entre a PETROBRAS e o Grupo Noble.

No período abrangido pelo presente auto de infração, a fiscalização apurou, com base na contabilidade e nas declarações do próprio contribuinte, que a Noble do Brasil sofreu prejuízo de 225,81% sobre as receitas auferidas junto à Petrobrás, denotando que sem os ingressos do exterior não haveria como a empresa sobreviver financeiramente e honrar os contratos com a estatal (fl. 8.694).

Como foi dito acima, a recorrente alegou que os aportes recebidos do exterior são receitas de prestação de serviço, isentas das contribuições, e invocou a seu favor as notas fiscais e as ordens de serviço relacionadas a reparos feitos nas embarcações (fls. 8344/8438 e 8519/8594), que não teriam sido consideradas pela fiscalização e pela DRJ, as quais comprovariam a prestação de serviços ao exterior.

Analizando o termo de verificação e o Acórdão da DRJ, verifica-se que as referidas notas fiscais não foram simplesmente ignoradas pela fiscalização ou pelos julgadores de primeira instância. O problema é que a documentação apresentada não demonstra a vinculação entre os serviços que teriam sido prestados ao exterior com os aportes financeiros, pois os serviços não foram discriminados nas notas-fiscais, as quais se limitaram a remeter o leitor às ordens de serviço.

A defesa alegou que apresentou as ordens de serviço às fls. 8519/8594, devidamente acompanhadas das traduções juramentadas (fls. 8599/8649).

Pois bem. A apresentação das ordens de serviço não resolve o problema probatório, pois nenhuma das notas fiscais faz referência ao número da ordem de serviço, de forma que não é possível estabelecer correlação entre nota-fiscal e ordem de serviço. As ordens de serviço, por sua vez, mencionam genericamente vários serviços a serem prestados no Brasil durante certo período de tempo, estabelecendo um preço máximo que poderia ser cobrado. As notas fiscais não dizem qual ou quais desses serviços foram prestados.

(...)

Ou seja, toda essa documentação não permite identificar qual serviço foi prestado, por quanto foi prestado e nem estabelecer a correlação entre a nota fiscal e a ordem de serviço, o que impede o fisco de vincular a suposta receita de prestação de serviço ao exterior com o suposto serviço prestado.

O art. 9, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/76, estabelece que a escrituração mantida em conformidade com a legislação e devidamente acompanhada dos documentos fiscais e demais documentos pertinentes ao giro do negócio, faz prova a favor do contribuinte em relação aos fatos contábeis nela registrados.

No caso concreto, a contabilidade do contribuinte não pode ser aceita como prova de que os valores tributados neste processo correspondem ao recebimento de receita de serviços prestados ao exterior, pois os documentos apresentados não permitem correlacionar os valores escriturados com os documentos que supostamente lhes deram lastro, uma vez que não se sabe qual nota fiscal corresponde a qual serviço.

(...)

Desse modo, ao contrário do alegado, não existe nenhuma ‘teoria da conspiração’, pois além do fisco ter demonstrado o déficit de magnitude cavalari na execução dos contratos entre a recorrente e a PETROBRÁS, o contribuinte não comprovou a vinculação entre os aportes financeiros vindos do exterior, com a prestação de serviços, não restando cumprido o primeiro dos requisitos para fruição da isenção, estabelecidos no art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6º, II da Lei nº 10.833/2003, que exigem que as receitas sejam provenientes da prestação de serviços.”

Afastada a hipótese de “prestação de serviços”, infalivelmente resta prejudicado o exame de pretensa isenção/não incidência tributária sobre essas receitas, de sorte que os valores em comento, pelas razões expostas, serão tratados como ressarcimento de custos.

Por conveniente, transcrevo o art. 1º da Lei nº 10.637/2002, que define a base de cálculo da contribuição:

“Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2o A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I – decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II (VETADO)

III – auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV – de venda dos produtos de que tratam as Leis no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

IV – de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V – referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

VII – decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008)

VII – decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).”

Nessa toada, compõem a base de cálculo da contribuição, nas letras do preceptivo, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, o que expõe a amplidão do conceito de receita almejado pela norma, encontrando-se as exclusões taxativamente relacionadas no texto.

Em minha concepção, o conceito de receita lá mencionado melhor se ajusta àquele normalmente admitido em contabilidade, consoante o qual se qualificaria como tal quaisquer valores recebidos e/ou a receber que aumentem os ativos ou reduzam os passivos, oriundos do exercício das atividades da pessoa jurídica, podendo ser citado como exemplos as receitas ativas com vendas, prestação de serviços, juros ativos,

receitas com aluguéis, etc., e dentre os valores redutores das obrigações, os descontos obtidos e as variações cambiais ativas verificadas em contas passivas.

Este é o conceito amplo de “receitas” adotado pelo *International Accounting Standards Board*¹, através do *Framework for the preparation and presentation of Financial Statements*.

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, por intermédio do Pronunciamento Técnico CPC 30, assim expõe o conceito de “receita”:

“A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.”

Nesta linha intelectual, necessário reconhecer que os reembolsos de despesas e as recuperações de custos são considerados, no momento de sua percepção, receitas e, por consequência, submetem-se à tributação pelo PIS/Pasep não-cumulativo.

Também não se diga que tais verbas poderiam ser, por analogia, equiparadas às reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, estabelecidas no art. 1º, § 3º, V, “b”, porquanto, tratando-se as exclusões de exceção à norma geral de tributação, segundo as regras hermenêuticas, devem ser interpretadas restritivamente.

Em síntese, os valores recebidos do exterior não se caracterizam como exportação de serviços, mas sim como reembolsos de custos e, nesta condição, sofrem a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Outrossim, não procede o argumento de ausência de manifestação, na decisão recorrida, sobre operações específicas que realçariam a ocorrência de prestação de serviços, mais especificamente as reformas e reparos nas embarcações “Noble Therald Martin” e “Noble Leo Segerius”, senão vejamos o seguinte excerto da decisão reclamada:

“A impugnante cita dois projetos para demonstrar que não há relação entre os serviços prestados a empresas do Grupo Noble (reformas e reparo de navios sondas) em território brasileiro e aqueles prestados no âmbito dos contratos com a Petrobrás., são aqueles listados à fl. 12.953 na plataforma ‘Noble Theraldi Martin’ e ‘Noble Leo Sugerius’. Cita notas fiscais e ordens de serviços, referentes a tais projetos, que teriam sido ignoradas pela Fiscalização. No entanto, os projetos e respectivas ordens de serviços não foram ignoradas como se observa à fl. 12.663. A Fiscalização argumentou que as ordens de serviços apresentadas são genéricas, apresentando texto único sem qualquer especificação. O impugnante alega simplesmente que o texto único decorre do fato de ser os serviços semelhantes. Entretanto, sem especificar justamente as diferenças que permitiriam a Fiscalização constatar que serviço fora realmente prestado tornam as ordens de serviço mencionadas inúteis para o fim de prova.”

Portanto, não há omissão alguma que conspurque as conclusões do julgado *a quo* e da própria fiscalização.

Atinente ao preenchimento dos requisitos para fruição da vindicada isenção, como apresentado na seqüência do recurso voluntário apresentado, já se esclareceu que os valores percebidos não se configuram como exportação de serviços a garantir a não incidência pretendida, ante a inexistência de documentação hábil que individualize os serviços prestados, desiderato não alcançado pelas notas fiscais e ordens de serviço apresentadas, ante sua generalidade e a abrangência de seus termos, como exposto.

Quanto à utilização inadequada de presunções legais, fundada na percepção da fiscalização acerca dos contratos firmados entre a recorrente e sua coligada estrangeira (para a suposta prestação de serviços de gestão e intermediação de manutenção das embarcações afretadas), entre a coligada estrangeira e a PETROBRÁS (para fretamento de embarcações) e entre a recorrente e a PETROBRÁS (perfuração, avaliação, completação e “workover”), bem assim, sobre a própria existência de uma simulação

visando a redução tributária, corporificada na bipartição dos contratos firmados com a PETROBRÁS, tenho entendimento distinto àqueles apresentados pela fiscalização e pelos julgadores de piso.

Com efeito, entendo desprovido discutir a validade dos contratos firmados, inclusive a cessação dos serviços de fretamento e de perfuração, avaliação, completação e “workover” celebrados, mormente porque, segundo a recorrente, esse modelo contratual foi desenvolvido pela contratante e constante de seus editais, sendo condição necessária à celebração do acordo com os vencedores.

A discussão da natureza dos valores percebidos, para fins de incidência das contribuições lançadas, passo ao largo do reconhecimento da validade dos contratos ou a sua descaracterização, mas sim pelas disposições dos arts. 109 e 118, II do Código Tributário Nacional, como, aliás, salientou o próprio relatório fiscal.

Prevêem tais dispositivos que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários, do mesmo modo que, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Assim, ainda que o contrato firmado entre a recorrente e sua coligada estrangeira, que interessa no presente julgado, tenha por objeto a “prestação de serviços”, somente receberá este tratamento tributário se confirmado que as atividades praticadas assim se caracterizam, de outro modo, como no caso vertente, se ficar demonstrado que os valores percebidos não se correlacionam com estas atividades, mas se apresentam como repasses financeiros para cobertura de custos arcados no país, devem receber o tratamento tributário designado a essa figura jurídica, sem necessidade de questionar a validade do contrato, mas apenas desconsiderar os seus efeitos jurídicos na seara tributária.

Note-se, desconsiderar os efeitos jurídicos em hipótese alguma significa desconsiderar os atos ou negócios jurídicos, porquanto são institutos distintos, eis que a desconsideração dos atos ou negócios equivale a declará-lo inválido perante a ordem jurídica, não espraia daí qualquer efeito, enquanto a desconsideração dos efeitos, preserva o ato ou negócio, mas não lhe reconhece todos os efeitos jurídicos almejados, neste caso específico, os efeitos tributários.

Exemplo da diferenciação apresentada encontra-se no próprio *codex*, art. 123, ao dispor que, ressalvada disposições legal, os ajustes particulares relativos à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostos à Fazenda Nacional, de modo que o sujeito passivo, não pode opor ausência de responsabilidade perante o Fisco fundado em convenção particular, porém, poderá exigir o direito de regresso, lastreado nesse mesmo contrato, perante a esfera civil.

Ou seja, a convenção não espraia efeitos tributários, mas pode deflagrar todos os demais efeitos jurídicos nos demais ramos do direito, inclusive o civil e penal.

Por essa razão, a desconsideração dos efeitos do contrato na seara tributária, não exige o procedimento referido no art. 116, parágrafo único, do CTN, ainda carente de regulamentação, constituindo norma de eficácia limitada.

Após a exposição supra, reafirmo que não se discutirá a validade dos contratos citados, mas apenas os seus reflexos no âmbito tributário, como vem sendo feito.

Em face desse posicionamento, fica prejudicado o enfrentamento dos argumentos atinentes aos aspectos contratuais, a pretensa utilização inadequada de presunções fiscais, a separação dos contratos e a independência das pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial.

Diante de todo exposto, afastado a hipótese de “prestação de serviços”, restando a prejudicado o exame de pretensa isenção/não incidência tributária sobre as receitas, de sorte que

os valores em comento, pelas razões expostas, deverão ser tratados como ressarcimento de custos e, por consequência, tributados pelo PIS e pela Cofins.

Multa Qualificada.

A recorrente apresenta no recurso voluntário as mesmas razões aduzidas na impugnação para afastar a aplicação da multa qualificada.

Não vejo reparos a fazer na decisão recorrida, por isso a mantenho pelos seus próprios fundamentos, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e do art. 2º, § 3º do Decreto n.º 9.830, de 10 de junho de 2019, *in verbis*:

O impugnante alega não ser aplicável a multa agravada (150%), por entender, em apertada síntese, que não praticou conduta fraudulenta ou dolosa. Invoca, ainda, o art. 112, do CTN, que impõe a interpretação mais favorável ao infrator quando da existência de dúvida acerca da aplicação de penalidades.

Por sua vez, a multa de ofício (qualificada) de 150% tem fundamento legal no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, dispondo nos seguintes termos (A época dos fatos geradores, art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96):

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas;*

(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - *de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)*

(.)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

O dispositivo prevê a aplicação da multa agravada quando estiver caracterizado evidente intuito de fraude por parte do contribuinte, remetendo tal conceito ao disposto na Lei n.º 4.502/64, em seus artigos 71, 72 e 73, que estabelecem:

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

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

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

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

Art. 73. *Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

A caracterização do intuito doloso é tarefa difícil de ser empreendida sem o levantamento de indícios e, sobretudo, de evidências de variada ordem, conducentes à mesma conclusão. Objetivamente, só se pode concluir pela vontade dolosa, premeditada e viciada, dirigida à prática da infração, quando um determinado padrão de conduta, repetido ao longo do tempo, resta manifestado por atos específicos e reiterados, fluindo na direção do mesmo resultado.

É o caso que se apresenta, pois, desde a fiscalização inicialmente empreendida, ainda em 2005 e referente a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário de 2000

(objeto do processo n.º 15521.000124/2005-04), o autuado objetiva eximir-se da regular tributação de receitas por ele auferidas, remetidas do exterior por empresa do Grupo, fretadora das embarcações, a título de "reembolso" das despesas e custos incorridos nos serviços por ele prestados à PETROBRAS, pretensão essa rechaçada pelo Acórdão exarado pela DRJ/RJ1 naquele processo (v. fls. 305/330).

Posteriormente, objetivando, de modo ardil, permanecer sem promover o devido recolhimento dos tributos devidos — especialmente, do PIS e da COFINS, igualmente tratados no procedimento de ofício que ora se examina — o interessado empreende interpretação sobre o aquele Acórdão exarado pela DRJ/RJ1 naquele procedimento administrativo n.º 15521.000124/2005-04, que absolutamente não se depreende daquele julgado (vide doc. 08, fls. 305/330), querendo fazer crer que aquela instância julgadora teria atribuído às receitas tributáveis a natureza de serviços prestados ao exterior, supostamente abarcadas pela isenção a que aludiria o art. 14, inciso II, c/c § 1º, ambos da MP n.º 1.858-6/99 (e reedições), quando, de modo inteiramente diverso, a sua escrituração contábil não apresenta, complementarmente, qualquer indicação de que as receitas em questão sejam provenientes de quaisquer serviços prestados ao exterior, além do que, como já explanado no item precedente, nunca poderiam representar o ingresso de divisas no país.

E, muito pior, na tentativa de fornecer suporte à sua inadvertida interpretação do referido julgado de fls. 305/330 e opor resistência à devida identificação da natureza de tais receitas pela autoridade fiscal, promove verdadeira e inadequada modificação em sua contabilidade, passando a registrar as transferências bancárias provenientes do exterior (via "Banco Chase", segundo o relato da autoridade fiscal à fl. 167), inicialmente contabilizadas na conta 191000 ("contas correntes"), para uma nova conta, agora denominada "Receitas Intercompany Reclassificação" (conta "600010"), pretendendo simular a existência de auferimento de receitas, supostamente provenientes de serviços de manutenção e reforma prestados a outras companhias do Grupo situadas no exterior, serviços esses que, se efetivamente existiram, não se estabelece dos mesmos, a partir dos registros contábeis do autuado, qualquer relação com as receitas registradas na citada conta "600010 – Receitas Intercompany Reclassificação".

Ressalte-se, ainda, que não obstante a inexistência de qualquer serviço prestado a pessoa jurídica no exterior, que representasse o ingresso de divisas no país — as receitas auferidas registradas na conta "600010" decorrem, exclusivamente, dos contratos firmados com a PETROBRAS, empresa sediada no Brasil - o autuado ainda registra tais receitas em seus Dacon (vide Fichas 05 e 07, linhas 01 e 10, fls. 58/100 do Anexo IV) indevidamente como se fossem receitas de exportação, não se observando na prática, contudo, qualquer evidência da exportação de serviços para o exterior, e, por decorrência, incabível a isenção/exclusão de tais "receitas de exportação" da apuração da base de cálculo passível de tributação por ambas as contribuições (PIS/COFINS).

Tal exclusão, por propiciar, também indevidamente, a apuração de contribuição (PIS/COFINS) "a pagar" inferior àquelas efetivamente devidas pelo contribuinte, acabou por gerar, ainda segundo as informações prestadas em Dacon, créditos do PIS e da Cofins decorrentes do regime da não-cumulatividade inexistentes ou em volume muito acima do existente, pretendendo-se, ainda, a compensação destes pretensos créditos com outros tributos e contribuições federais (v. PER/DCOMP, fls. 121/141), obrigando à Administração, portanto, pronunciar-se, nesses termos, sobre tais compensações num prazo de 5 (cinco) anos contados a partir da sua protocolização, sob pena de homologação tácita das mesmas.

A prática sistemática adotada pelo contribuinte, tendente a omitir-se do recolhimento das contribuições devidas (PIS/COFINS), mesmo após seguidas fiscalizações alertando-o sobre a necessidade da tributação em questão, comprova o elemento subjetivo do ilícito fiscal, respaldando ainda a representação fiscal para fins penais formalizada pela autoridade autuante.

Desta forma, entendo que o comportamento do autuado aqui anteriormente narrado denota ficar materializado o dolo a que alude tanto o artigo 71, quanto o art. 72, todos

da Lei n.º 4.502/64, pelo que entendo cabível a manutenção da multa de ofício agravada (150%).

Forte nestes argumentos mantenho a qualificação da multa de ofício, por identificar as qualificadoras previstas nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64

Conclusão.

Ex positis, afasto as preliminares suscitadas e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araujo, redator designado.

Com todo respeito ao entendimento do ilustre relator, ouça divergir da parte da decisão que manteve o agravamento do multa de 150%, nos seguintes termos.

De início, e como bem pontuado pela Recorrente, a divisão de valores entre os contratos de afretamento e serviços não deriva de um estratagema tributário criado pela contribuinte ou sua controladora para não pagar tributos, mas sim de uma exigência licitatória padrão da própria Petrobras, imposta as afretadoras/prestadoras de serviço de petróleo. Assim, a simples adoção de um tratamento contábil respaldado em um contrato que, até prova em contrário, não está eivado de nulidade, se presta a justificar o agravamento da multa.

Como cediço, a sonegação, a fraude e o conluio pressupõem a deliberada intenção de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária sobre o fato gerador ou impedir, retardar a ocorrência do fato gerador ou modificar as suas características essenciais. E no presente caso, o comportamento da Recorrente não pode ser enquadrado em qualquer destas condutas, posto que registrou todas as operações na escrita contábil dos anos de 2003 e 2004 (transferências recebidas do exterior); declarou para o SRF na respectiva DIPJ 2004 e 2005; e, repita-se, todos os atos estão totalmente suportados por documentação idônea.

Veja, a mera interpretação de uma operação, sem o devido intuito de causar prejuízos ao erário, não pode e não deve justificar o agravamento da multa, pois repita-se, todas as ocorrências envolvendo as operações foram registradas e devidamente apresentadas à fiscalização que, de posse dos documentos apresentou sua conclusão em relação ato praticado pela Recorrente. Trata-se na verdade de divergência de interpretação em relação ao negócio celebrado entre a Recorrente e a Petrobras.

Todas as questões anteriormente citadas que dizem respeito a qualificadora da multa, foram devidamente analisadas pela CSRF no acórdão 9303-009.811, de relatoria da Conselheira Vanessa Marini Ceconello que, ao julgar o Recurso Especial da Fazenda nos autos do PA 19395.720024/2012-62 (utilizado pelo Relator como precedente para manter a presente autuação), assim se pronunciou:

No mérito, discute-se a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do Contribuinte, a ensejar a reforma do acórdão recorrido para restabelecer a multa de ofício majorada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

O processo tem origem em procedimento de Fiscalização que, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, permitiu uma “[...] visão analítica da simulação de prejuízos praticada, mediante atribuição forçada de prejuízos à empresa sediada no Brasil, contra resultados positivos auferidos por empresa ligada no exterior, cujas receitas (da empresa estrangeira) não houve inclusive retenção de tributos e contribuições pela fonte pagadora (PETROBRAs).

Ao analisar a matéria, o acórdão recorrido afastou o percentual de 150% da multa de ofício, restabelecendo-a ao seu patamar original de 75%. A decisão foi assim fundamentada:

[...]

Relativamente ao mérito, propriamente dito, o cerne da celeuma reside na qualificação dos valores percebidos do exterior, anteriormente classificados como “reembolso de despesas” e agora contabilizados como “receitas intercompanhia”, como receita da exportação de serviços e, nessa condição, não sujeitas à incidência de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos.

A fiscalização afastou a natureza de exportação de serviços, ao argumento que tanto as notas fiscais, como as ordens de serviços vinculadas, não detalham o pretense “serviço prestado”, limitando-se a expressões genéricas e padronizadas (notas fiscais – “serviço prestado ao exterior conforme ordem de serviço”; ordens de serviço – “serviços prestados no Brasil durante o período [...], relativos a aquisição, inspeção, reparo, melhoria e manutenção das embarcações [...]”), o que impede a aferição da real atividade exercida, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 12.662/12.663), considerando ainda, que, anteriormente, sem qualquer modificação destas atividades exercidas, tais verbas serem consideradas, pelo próprio contribuinte, como ressarcimento de custo de manutenção das embarcações afretadas pela PETROBRÁS, de coligada estrangeira.

[...]

Respeitante à multa qualificada, o argumento da fiscalização para sua exacerbação residiu na forma como os contratos foram firmados com a PETROBRAS, onde o afretamento das embarcações, necessárias aos serviços contratados (perfuração, completação, workover, etc.), correspondia a 90% dos valores devidos, em benefício da empresa estrangeira, pertencente ao mesmo grupo econômico que o autuado, enquanto à prestação dos serviços efetivamente contratados pela PETROBRÁS atribuiu-se o percentual de 10% (dez por cento), devido à recorrente, executora do contrato, que, por sua vez, para cobrir os custos de operação, teria simulado um contrato de “prestação de serviços” com aquela outra, coligada estrangeira, e aproveitado indevidamente da não incidência reservada à exportação de serviços ao exterior, o que se emoldura às condutas descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Alertou, ainda, que, em 2005, o contribuinte havia modificado a forma de contabilização dos valores percebidos da coligada estrangeira, que, até então, eram tratados como reembolso de despesas/recuperação de custos, passando a classificá-los como receita da prestação de serviços.

Em seu favor, o recorrente sustentou que nunca pretendeu se eximir do pagamento dos tributos devidos; que alterou a sua contabilidade em função de entendimento da fiscalização, em procedimento fiscal (PA 15521.000124/200504), onde se fixou que aludidas verbas deveriam ser tratadas como exportação de serviços; quanto à bipartição dos contratos, que é o padrão da indústria de petróleo no Brasil, de modo que não haveria qualquer fraude ou conluio nesses ajustes; que todas as operações foram devidamente registradas, não existindo qualquer ardil ou artifício tendente a ludibriar o Fisco; que a situação atrairia as disposições do art. 112 do Código Tributário Nacional; e, por fim, discorreu sobre a lisura dos contratos firmados.

A decisão de primeiro grau reconheceu que a conduta de classificar as verbas percebidas como prestação de serviços e trata-los como exportação, com indevido

usufruto de isenção, por si só, não poderia ser enquadrado como sonegação ou fraude, até porque o procedimento fiscal realizado no âmbito do PA 15521.000124/200504, de fato, sinalizou que as verbas recebidas do exterior corresponderiam a receita de prestação de serviços, ainda que essa manifestação não possuísse efeito vinculante algum.

Contudo, o colegiado a quo vislumbrou sonegação na formulação dos contratos de “prestação de serviços” firmados com a empresa coligada localizada no exterior, ao passo que, entre 2007 e 2010, sem que houvesse qualquer alteração nas atividades entre ambas, houve a celebração de um novo contrato com sutil alteração de seu objeto visando, na ótica dos julgadores de piso, acobertar esse reembolso de despesa como receita de exportação de serviços, uma vez que o recorrente não apresentou uma explicação plausível para essa modificação.

Examinando as alegações da acusação fiscal, do recorrente e do colegiado de primeiro grau, verifico que a “sonegação/fraude” se assentaria no modelo contratual empregado, tanto entre o Grupo Noble e a PETROBRÁS, quanto entre as integrantes do Grupo Noble, recorrente e coligada estrangeira. Ocorre que, como dito alhures, a discussão acerca da validade ou lisura dos contratos não é necessária à avaliação dos seus efeitos tributários, haja vista que o objeto de estudo é a real natureza dos fatos ensejadores da incidência tributária.

Nesses autos, o exame desses fatos revelou que as operações realizadas entre o recorrente e sua coligada não se subsumiam à prestação de serviços, pouco importado que assim dispusesse o ajuste firmado entre as partes, mas sim à percepção de verbas como reembolso de custos.

Nessa toada, inexistente a “exportação de serviços”, prejudicada a isenção e cabível o lançamento dos valores devidos a título de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, como assentado ao longo desse modo.

Considerando que todos esses elementos, quando exigidos, foram apresentados às autoridades fiscais; que a empresa já foi alvo de procedimentos fiscais, anteriores e posteriores, cuja principal verificação recai sobre fatos jurídicos análogos àqueles abordados neste processo; considerando que os efeitos tributários dos fatos são analisados a partir de sua real natureza, pouco importando o “rótulo jurídico” atribuído pelo sujeito passivo, não vislumbro quaisquer das figuras dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64 a justificar a qualificação da multa.

Não se pode olvidar que a qualificação inicial dos valores recebidos do exterior como receita de prestação de serviços partiu de servidores fiscais da própria RFB, que em fiscalização anterior, PA 15521.000124/200504, assim concluíram e, ainda que não ostente caráter vinculante, militam em favor do recorrente, como precedente, de modo que a multa deve ser reduzida ao seu patamar ordinário de 75% (setenta e cinco por cento).

[...]

Quanto à possibilidade de bipartição dos contratos de prestação de serviços e de afretamento, o art. 106 da Lei n.º 13.043/2014 acrescentou ao art. 1º da Lei n.º 9.481/97 parágrafos de cujos enunciados extrai-se a hipótese da execução simultânea dos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração do petróleo ou gás natural, celebradas com pessoas jurídicas vinculadas entre si.

De outro lado, a possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, sem que isso se caracterize em bipartição artificial dos contratos com o intuito de se furtar à tributação, vem reconhecida nas Soluções de Consulta Cosit n.º 225/2014 (elaborada antes da publicação da Lei n.º 13.043/14) e 12/2015 (proferida na vigência da Lei n.º 13.043/14), ambas confirmando a correção da conduta da Contribuinte.

Portanto, os valores remetidos ao exterior pelo Sujeito Passivo referem-se de fato aos contratos de afretamento, frente à separação desses dos contratos de prestação de

serviços em território nacional. Nesse sentido, tendo o contribuinte agido embasado em entendimento extraído da própria legislação, não deve prosperar a autuação.

Com relação à multa qualificada, dispõe o art. 957, inciso II do Decreto nº 3.000/1999 Regulamento do Imposto de Renda, in verbis:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no anocalendarário correspondente.

Por seu turno, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, definem a expressão "evidente intuito de fraude", nos seguintes termos:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Conforme dispositivos legais acima transcritos, nas hipóteses de lançamento de ofício será aplicada multa sobre a totalidade ou diferença do imposto, no montante de 75% (setenta e cinco por cento) ou de 150% (cento e cinquenta por cento), este último nos casos de evidente intuito de fraude por parte do contribuinte. Portanto, a multa de 150% terá aplicação sempre que for constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Para o enquadramento do ilícito fiscal nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, imprescindível a presença de dolo na conduta do contribuinte, devendo o mesmo praticar intencionalmente a conduta com o propósito de obter o resultado de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo devido. A caracterização do elemento dolo exige a presença de substancial conjunto probatório sobre a prática do ato infracional, não se prestando para tal a existência de meros indícios da intenção dolosa por parte do agente.

No caso dos autos, tem-se que o Sujeito Passivo efetuou o Split das operações de afretamento e de prestação de serviços nos termos em que autorizado expressamente pela legislação de regência dessa forma de contratação para a indústria do petróleo, não havendo de se falar que agiu apenas pelo objetivo de “suprimir ou reduzir o tributo devido”. Correto, portanto, o acórdão recorrido ao restabelecer a multa em 75% (setenta e cinco por cento).

Em resumo, não obstante ter havido a omissão de receita pela interpretação equivocada realizada pela Recorrente e o conseqüente erro no registro contábil, a qualificação da multa não se sustenta, pelo fato de que os valores das operações figuravam na contabilidade da autuada e todos os demais elementos poderiam e puderam ser obtidos pelo Fisco, não me parecendo aflorar um cenário no qual se buscou “*impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*”.

Convicto no acerto da decisão anteriormente citada, adoto suas razões para afastar o agravamento da multa.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada para o patamar ordinário de 75% (setenta e cinco por cento).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo – Redator Designado