



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

Processo nº	19395.720024/2012-62
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3401-003.990 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	26 de setembro de 2017
Matéria	PIS/PASEP E COFINS
Recorrente	PARAGON OFFSHORE DO BRASIL LTDA. (ATUAL DENOMINAÇÃO DE NOBLE DO BRASIL LTDA.)
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO PROCESSUAL. PRESSUPOSTOS.

A vinculação de processos administrativos, por conexão, decorrência ou reflexão, como previsto no regimento interno do CARF, objetiva, na medida do possível, a uniformidade decisória, evitando o dissídio jurisprudencial entre processos que envolvam fatos análogos. Contudo, pressupõe que os processos estejam na mesma fase processual, aguardando julgamento, não sendo recomendada a reunião entre processos em etapas processuais distintas, já julgados ou que, ainda que pendentes de julgamento, tenham sido convertidos em diligência para saneamento, sob pena de tumulto processual.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

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: 01/01/2007 a 31/12/2007

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

O Superior Tribunal de Justiça, através do REsp nº 973.733-SC, sob a sistemática do art. 543-C 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.

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: 01/01/2007 a 31/12/2007

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 pretenso 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: 01/01/2007 a 31/12/2007

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 pretenso 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.

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO OU ATRASO NA ENTREGA. PENALIDADE. CABIMENTO.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escrutar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, sob pena de, em caso de inobservância da forma ou do prazo, sujeitarem-se às multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/91.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Não configura sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64), a justificar a inflação de multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinqüenta 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.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para afastar as alegações preliminares, para declarar a decadência do período de apuração janeiro/2007, e para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada para o patamar ordinário de 75% (setenta e cinco por cento); e (b) por maioria de votos, para reconhecer a incidência das contribuições sobre as operações em comento, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado (que manifestou interesse em apresentar declaração de voto) e Rodolfo Tsuboi, que propunham a conversão em diligência.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jose Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon

Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. O Conselheiro Rodolfo Tsuboi autuou em substituição ao Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que declarou suspeição.

Relatório

Trata o presente feito de lançamento para exigência de PIS/Pasep e Cofins, exercício 2007, em razão de insuficiência de recolhimento, bem assim, multa por atraso na apresentação dos arquivos magnéticos.

Por bem resumir o caso dos autos, tomo por empréstimo o relatório da decisão de primeiro grau administrativo, *verbis*:

"No Termo de Verificação Fiscal (fl. 12.648 e seguintes), o Auditor-fiscal autuante informa, em resumo, que:

- 1. a empresa já foi objeto de autos de infração junto aos processos nº 15521.000124/2005-04 e 15521.000127/2009-63;*
- 2. contratos de afretamento de plataformas e de prestação de serviços firmados entre a Petrobrás e a empresa estrangeira do Grupo Noble (fretadora) e com a empresa nacional do grupo (fiscalizada), respectivamente, foram utilizados para segregar uma única prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo em afretamento da plataforma (cerca de 90% da remuneração) e serviços (10%);*
- 3. parte dos recursos encaminhados ao exterior retorna com denominações diversas, artifício utilizado para evitar a tributação (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins);*
- 4. há o interesse de empresa estrangeira em prestar serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e 'workover' para a Petrobrás, em território brasileiro;*
- 5. é criada uma empresa no Brasil cujo controle acionário ou de cotas pertence à empresa estrangeira do Grupo;*
- 6. na fase de elaboração do contrato de prestação dos serviços que interessam à Petrobrás são feitos dois contratos distintos, um com a empresa estrangeira para o afretamento de embarcações, e outro com a empresa criada no Brasil, que alcança a prestação dos serviços de que necessita a Petrobrás;*
- 7. o contrato de afretamento envolve os grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos firmados, enquanto o contrato firmado com a empresa sediada no Brasil prevê pagamentos da ordem de 10% da mesma soma;*
- 8. 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) sob o alcance de*

alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (Lei nº 9.481/97, art. 1º, inciso I);

9. e, uma vez criada artificialmente enorme defasagem entre os valores dos serviços a serem prestados e o afretamento da embarcação, cumpre à empresa do Grupo no exterior reembolsar à fiscalizada no Brasil, para efeito de custeio 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 esta possa manter-se regularmente em atividade;

10. após aquele primeiro procedimento de ofício, a fiscalizada promove reclassificação contábil dos referidos recursos advindos do exterior, renomeia os reembolsos como ‘Receitas Intercompany’, tratando-os como receita de exportação, revestindo-se do argumento de que fora a própria RFB quem assim classificou;

11. o referido auto de infração junto ao processo nº 15521.000124/2005-04 foi mantido parcialmente na DRJ, reconhecendo a natureza tributável dos valores que reingressaram no Brasil;

12. o autuado passou a reinterpretar os reingressos de reembolsos para ‘Receitas Intercompany’, tratando-os como receitas de exportação de serviços, argumentando de que este seria o entendimento da RFB, além disso passou a contabilizar custos e despesas no Resultado do Exercício, que estariam relacionados às referidas receitas;

13. entre os elementos de importância probatória (citados no item 5 do Termo de verificação Fiscal) estão cópias dos livros Diário e Razão apresentados, dos contratos assinados com a Petrobrás, e com empresas vinculadas, dos documentos e informações apresentados na diligência realizada junto àquela sociedade de economia mista, também foram objeto de análise as DIPJ apresentadas pelo contribuinte, as Dacon, Notas Fiscais, os pedidos eletrônico de compensação, informações de domínio público sobre o Grupo Noble Corporation, detalhamento acerca de procedimentos de montagem de ‘cabeça de poço’ e perfuração obtidos da Petrobrás;

14. foi exaustivamente comprovado que a autuada passou a atribuir de forma reiterada e dissimulada caráter de isento aos recursos remetidos pela empresa estrangeira do Grupo, que caberia ao PIS/Cofins correspondentes às receitas de exportação com ingresso de divisas, além de se aproveitar de créditos dos custos e insumos;

15. além de frustrar pagamento de PIS/Cofins, a empresa eliminou o recolhimento de todos os tributos federais eventualmente devidos, através de PerDcomp;

16. os referidos valores remetidos do exterior pela empresa estrangeira do Grupo tinham o propósito de fazer face aos custos/despesas necessários à consecução das obrigações firmadas com a Petrobrás, possuindo natureza

de subvenções bem como de recuperação de custos/despesas, na forma do art. 392 do D. 3.000/99;

17. não há como os referidos valores remetidos do exterior deixarem de integrar as bases de cálculo do PIS/Cofins, sob o argumento de que se tratam de receitas de prestação de serviços no exterior com ingressos de divisas;

18. foi apresentado um contrato de prestação de serviços diferente do entregue ao Fisco em 2007, sendo substituída a palavra ‘serviços’ por ‘obras’ em diversas cláusulas;

19. a fiscalizada não apresenta seus arquivos digitais de notas fiscais de entrada, de clientes/fornecedores e de importação, nem seu livro de registro de compras e apresenta o livro de registro de inventário sem registro em estoque desde de janeiro de 2005;

20. os dois contratos citados, um com a empresa estrangeira para o afretamento de embarcações, e outro com a empresa no Brasil de prestação dos serviços são totalmente vinculados;

21. o negócio de fato conta com dois pólos, a Petrobrás, contratante, e o Grupo Noble Corporation, contratado, não havendo espaço para interpretar qualquer exportação de serviços alcançada pela isenção em relação ao PIS e à Cofins;

22. não cabe isenção, pois reingresso de divisas, já que os recursos referentes a pagamento à empresa controlada saíram do Brasil, através de desequilíbrio contratual;

23. quanto ao fato de que, às vezes, é a própria Petrobrás quem estabelece os percentuais entre os contratos, descebe proveito em favor da contestação da obrigação 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 à ação fiscal, como determina o art. 118, I, da Lei nº 5.172/66 (CTN);

24. a empresa estrangeira então remete subvenção para custeio, a fim de reajustar o desequilíbrio contratual, não há, portanto, isenção nem ingresso de divisas, mas sim retorno parcial das divisas, reingresso;

25. 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 nº 12/2001; Decisão SRRF/7ª. RF/DISIT nº 196/98; Decisão SRRF/7ª. RF/DISIT nº 31/99; Decisão SRRF/7ª. RF/DISIT nº 52/00;

26. o art. 118, do CTN, prioriza o fato concreto em detrimento da forma, a doutrina e a legislação vêm perfilando o mesmo entendimento;

27. para fins de apuração das contribuições a pagar não foram considerados os créditos relativos às supostas receitas de exportação apurados pelo fiscalizado;

28. nas bases de cálculo foram incluídos os valores advindos do exterior, pois se tratam de subvenção para custeio/reembolso e não receita de exportação, estando sujeitos à tributação do PIS/Cofins;

29. a não apresentação dos arquivos digitais inviabilizou a auditoria fiscal das notas fiscais no ano de 2007;

30. a moldura do art. 44 da Lei nº 9.430/96, combinada com as definições contidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 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 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 do Grupo Noble representa reingresso de divisas, e, como já visto, não fossem as remessas de numerário, a fiscalizada continuaria a apresentar os prejuízos consecutivos factos que vinha apresentando desde 1992;

31. a ação fraudulenta consiste na triangulação do valor, que é pago pela Petrobrás à fretadora, e retorna para a fiscalizada, o que, não obstante a participação da Petrobrás 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 é ligada, vem manipulando em seu favor a (não) tributação de seu faturamento;

32. Ficam materializadas, portanto, as hipóteses de sonegação descritas no art. 71, de fraude, no art. 72, e de conluio, art. 73, da Lei nº 4.502/64, definindo o evidente intuito de fraude necessário para a aplicação do §1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

A interessada apresentou a impugnação de fls. 12.933/12.995, na qual, em resumo, alegou que:

1. o argumento básico da fiscalização é de que os valores recebidos pela impugnante pela prestação de serviços à empresas estrangeiras do Grupo seria repatriação de divisas de valores que deveriam ter sido pagos diretamente pela Petrobrás a Noble do Brasil;

2. o I. Fiscal aplicou multa regulamentar pela falta de entrega de arquivos digitais, e aplicou multa qualificada sob alegação de sonegação, fraude e conluio;

3. impõe-se a devolução integral do prazo para a impugnação, por claro cerceamento de defesa e violação ao artigo 5º, LV, da Constituição Federal (CF/88), pois, em que pese o impugnante ter sido intimado em 15/02/12 da lavratura dos autos de infração, somente no dia 27/02/2012 lhe foi disponibilizada a integralidade da documentação na qual foram baseadas

as autuações, ficando o impugnante com menos de 13 dias para analisar a extensa documentação e produzir sua impugnação, além disso vários documentos não foram incluídos na digitalização;

4. 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;

5. sendo assim, e tendo em vista que o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 15/02/12, conclui-se que decaiu o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário de PIS e COFINS referente a janeiro de 2007;

6. a impugnante recebe há muito tempo ingressos do exterior, sendo que até 2005 tratava tais ingressos como reembolso de despesas incorridas, em favor da Noble B.V., esta na condição de fretadora, ou em favor de outras pessoas jurídicas do Grupo;

7. em 2000 fora fiscalizada pela RFB, tendo sido esta informada que tais ingressos referiam-se a despesas incorridas em favor de outras pessoas jurídicas do Grupo, mas nada foi questionado e, assim, continuou a dar o mesmo tratamento a tais ingressos;

8. em 2005, a RFB concluiu que, na verdade, a impugnante prestava serviço às suas coligadas, assim tais ingressos deveriam transitar pelo Resultado do Exercício, lavrando autos de infração;

9. houve, então, por bem mudar o tratamento dado a tais ingressos a fim de ajustar-se ao entendimento da RFB, retificando declarações, e escrita contábil, pagando os tributos com acréscimos e celebrando contrato com Noble B.V para ratificar todos os serviços com a nova qualificação dada pela RFB;

10. agora a RFB entende que tais ingressos não são ‘receita de exportação’, não se traduzem em prestação de serviços, ao contrário do que antes afirmava, o que ofende a segurança jurídica, devendo assim ser cancelado o auto de infração;

11. o tom trazido pelo fiscal é de litígio e não de fiscalização, utilizando-se de autuações que nem ainda tiveram decisão final;

12. a violação ao princípio da impessoalidade está clara quando o fiscal faz juízo de valor e trata a impugnante como ‘oportunista’, ‘dissimulada’ e ‘fraudadora’;

13. o auto de infração deve ser cancelado por violar os princípios da moralidade e impessoalidade;

14. a autoridade Fiscal não poderia aplicar seu novo entendimento a fatos pretéritos, sob pena de ofensa ao Princípio da Proteção à Confiança (art. 146 do CTN);

15. o objeto principal dos contratos entre o impugnante e a Petrobrás é a prestação de serviços de perfuração, avaliação, completação e ‘workover’;

mas nos referidos contratos há também um rol de obrigações que se traduz em prestação de serviços, os quais devem ser assumidos pelo impugnante;

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

17. 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 Petrobrás;

18. os recursos oriundos da afiliada estrangeira foram regularmente tributadas pelo IRPJ e CSLL, todavia, no que tange ao PIS e à COFINS, a legislação tributária prevê a isenção dessas contribuições para as receitas auferidas em decorrência da prestação de serviços para o exterior (art. 14, III, da MP nº 1.8586, de 29/06/99; art. 5º, II, da Lei nº 10.637/02; art. 6º, II, da Lei nº 10.833/03);

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

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

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

22. a teoria que a autoridade fiscal aponta simulação fiscal no tocante a celebração de dois contratos distintos com a Petrobrás, mas que são presunções, por isso o auto de infração deve ser cancelado;

23. que, além disso, a Petrobrás ressaltou ser esta a prática: a de separação dos contratos de afretamento e da prestação de serviços;

24. há previsão legal para que os valores remetidos ao exterior em pagamento pelo afretamento sejam tributados à alíquota zero;

25. a multa regulamentar aplicada deve ser excluída porque ofende o princípio do contraditório, da proporcionalidade e da razoabilidade, e por ofensa ao art. 106 do CTN;

26. impõe-se o afastamento da multa qualificada 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 Petrobrás;

27. além disso, o comportamento do impugnante não pode ser enquadrado como sonegação, fraude ou conluio, que pressupõem dolo ou má fé;

28. 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;

29. a Delegacia da Receita Federal de Julgamento rechaçou a acusação de fraude por inexistência de provas, já que a fiscalização utilizou-se dos dados fornecidos pela própria empresa que acusou ser fraudadora, exatamente como na hipótese desses autos;

30. 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 nº 104-19.706; Acórdão nº 102-45.697; Acórdão CSRF nº 01-02.503), mas, como poderia haver ‘evidente intuitu 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;

31. 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;

32. quanto à absurda alegação de reincidência vale ressaltar que a autuada nunca foi condenada sequer em âmbito administrativo;

33. o procedimento adotado pela autoridade fiscal de desconsiderar saldos de créditos não-cumulativos apurados em períodos anteriores não encontra qualquer amparo legal, devendo os valores das bases de cálculo do PIS/Cofins ser ajustados.”

A DRJ Rio de Janeiro I/RJ manteve integralmente a autuação, em decisão assim entendida:

“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.

Decadência. PIS/Cofins. CTN.

A declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, incluída em súmula vinculante, tornou obrigatória a aplicação da regra de decadência prevista no CTN.

Multa regulamentar. Embaraços à Fiscalização.

A multa regulamentar (artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91) veda a criação de embaraços à Fiscalização, evitando que o contribuinte deixe de disponibilizar os arquivos quando solicitados pela autoridade competente.

Multa de Ofício. Dolo. Qualificação.

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 existência do fato gerador.

PIS/Cofins. Isenção. Pressupostos. Não Comprovados.

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

O recurso voluntário, com pequena variação, reprises a impugnação.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões onde sustentou não caracterização do cerceamento do direito de defesa; inocorrência de decadência; ausência de modificação de critério jurídico; inexistência de prestação de serviços a coligadas no exterior, caracterizando as verbas recebidas como subvenção para custeio; irregularidades na escrituração contábil, DACONs e notas fiscais que impedem o direito de crédito do PIS/Pasep e Cofins; e, por fim, o cabimento das penalidades impostas.

Em 19/01/2016, o recorrente pleiteou o reconhecimento da vinculação destes autos com os PAs 15521.000124/2005-04 e/ou 15521.000127/2009-63 e seu julgamento conjunto, ou, alternativamente, o sobrestamento deste feito até o julgamento daqueles.

Em 15/03/2016, o contribuinte requereu a comunicação dos atos processuais por via postal ou pessoal e não pela utilização do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, pelas razões que expõe.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Princípio por examinar os requerimentos protocolados em 19/01/2016 e 15/03/2016, que tratam, respectivamente, de conexão processual e forma de ciência de atos processuais.

Concernente à conexão processual, pretende o recorrente o reconhecimento de sua existência em relação aos PAs 15521.000124/2005-04 e 15521.000127/2009-63 e, em face da prevenção, a sua remessa aos relatores daqueles feitos para julgamento conjunto.

A conexão se revela pela semelhança entre as demandas postas e tem por objetivo a racionalização do procedimento, através da promoção da economia processual, e, por via reflexa, evitar a prolação de decisões conflitantes.

Em sede contenciosa administrativa, o instituto tem tratamento próprio no art. 6º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, o que afastaria o emprego supletivo do Código de Processo Civil.

Consoante art. 6º, § 1º do regimento interno, verifica-se a conexão “*entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos*”.

Feito o conciso intrôito, passo ao exame *in specie* das possibilidades aventadas pelo recorrente.

Em relação ao PA 15521.000124/2005-04, nada obstante veicular matéria idêntica, o que, em tese, evidenciaria a conexão, tem-se que sua distribuição ocorreu perante a 1ª SEJUL/CARF/MF, como expõe a movimentação processual, o que impede a pretendida reunião, *ex vi* do art. 6º, § 2º do RICARF/15:

“(…)

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

(...)” (destacado)

É imperativo para reconhecimento da conexão, a competência da Seção para os julgamentos.

Nesse passo, tratando-se o lançamento consubstanciado nestes autos de PIS/Pasep e Cofins, não há que se falar em competência da 1ª SEJUL, que, nos termos do art. 2º, IV do RICARF/15, restringe-se às hipóteses de lançamento reflexos assim entendidos aquelas exigências formalizadas em um **mesmo procedimento fiscal**, o que não é o caso.

Mostra-se, então, exclusiva a competência da 3ª SEJUL, de maneira que não é possível reconhecer a conexão entre este processo e o PA 15521.000124/2005-04.

Quanto à conexão ante o PA 15521.000127/2009-63, em consulta à movimentação processual, verifico que o mesmo se encontrava distribuído à 2ª TO/4ª Câmara/3ª SEJUL/CARF/MF, com julgamento convertido em diligência em duas oportunidades (Resoluções nºs 3402-000.386, de 19/05/2012, e 3402-000.669, de 21/08/2014).

Como não bastasse, o relator original teve o seu mandato expirado, o que, em princípio, a teor do art. 49, § 8º do RICARF/2015, exigirá novo sorteio do processo.

Logo, o objetivo da conexão não será alcançado com a reunião desses processos, mas, ao contrário, ocasionará confusão processual, com o consequente atraso da

definitividade da decisão administrativa, não alcançando o reconhecimento da conexão o seu desiderato, motivo pelo qual, calcado na faculdade conferida pelo *caput* do já mencionado art. 6º, diante da situação concreta, afasto a possibilidade da reunião com o PA 15521.000127/209-63.

Tocante ao pedido alternativo de avocação dos PAs 19395.720263/2012-12 e 15586.721073/2013-03, para julgamento conjunto com o presente feito, também não é possível o seu acolhimento, haja vista que em ambos os processos já houve prolação de decisão, em 31/05/2016 (Acórdão 3402-003.005) e 10/03/2016 (Acórdão 3201-002.049), respectivamente.

Da mesma maneira, não existe previsão regimental para sobrerestamento de autos, exceção feita aos processos decorrentes ou reflexos, nos termos do art. 6º, § 5º do RICARF/2015, o que, entretanto, não é o caso dos autos.

Pelas razões expostas, indefiro a juntada de processos ou o sobrerestamento requeridos.

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 científicação de atos processuais, uma vez que está vinculada aos ditames do Decreto nº 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 (dezessete) 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 insculpido 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.

Tocante à ausência de documentos que relaciona o recorrente, no processo, remeto às colocações da decisão de primeira instância, que frisou a inocorrência do problema e/ou a sua supressão pela sua posse pelo contribuinte, nestes termos:

“*Os documentos listados pelo contribuinte como não digitalizados (fls. 12.937/12.938) também não são aqueles listados no termo de verificação fiscal como elementos probatórios (fls. 12.686/12.688), por exemplo, a impugnante cita o contrato nº 2050.0007798.04.2, mas este documento não aparece citado no Termo de Verificação Fiscal. Além disso, trata-se de documento de que dispõe por ser contrato por ela firmado.*”

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

Na seqüência, quanto à preliminar de decadência, defende o recorrente a caducidade do período de apuração janeiro/2007, à luz das disposições do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, porquanto a ciência da autuação ocorreu em 15/02/2012.

Tanto a decisão de primeiro grau administrativo quanto a Fazenda Nacional, em contra razões, esta última invocando, inclusive, o REsp 973.733/SC, julgado na sistemática

do recurso repetitivo, aduziram que a ausência de recolhimento impediria a contagem na forma do art. 150, remetendo-a ao art. 173, I do CTN.

Ocorre que a premissa de ausência de recolhimento é equivocada, como atesta o próprio autuante, no demonstrativo de apuração constante do Termo de Verificação Fiscal, onde se aponta o valor das contribuições retidas na fonte e que, nessa condição, reduziram o valor lançado.

Entretanto, a existência de recolhimento, sob forma de retenção na fonte, por si só, neste processo, não garante a contagem do lapso decadencial pelo regramento do art. 150, § 4º, tendo em conta que o lançamento foi lavrado com multa qualificada, o que, em tese, afastaria o seu emprego e atrairia o já citado art. 173, I, a depender do exame da existência de fraude.

Considerando que aludida análise realizar-se-á no bojo do juízo meritório, postergo a decisão acerca da decadência para aquele momento, em conjunto com o cabimento da multa em dobro, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

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, esquadinhando 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 abrigada 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 aplicá-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 pretenso “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 resarcimento 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” (efl. 13.302).

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” (efl. 13.302).

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” (fl. 13.302)

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 pretenso “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 (fls. 437/483) 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 carreados 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*:

“(...)

Divirjo 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 foram 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 cavalar 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 resarcimento 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*².

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 intelectiva, 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.

¹ Organização internacional sem fins lucrativos responsável pela formulação e validação de pronunciamentos internacionais na área de contabilidade. Consulta em <http://pt.wikipedia.org>, dia 06/03/2015.

² Descrição dos conceitos básicos que devem ser respeitados na preparação e apresentação das demonstrações financeiras internacionais.

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 Segerius’. 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 configuraram 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 despiciente discutir a validade dos contratos firmados, inclusive a cisão 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 “prestações 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 espraiando 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 espraiia 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.

Quanto aos critérios contábeis adotados e a sistemática de segregação de custos, ainda que insista o recorrente na correção de sua escrituração contábil, fiscal e de custos, a fiscalização demonstrou que a forma de registro dos lançamentos contábeis, com a

consolidação de várias documentos fiscais, impede que se reconheça a adequada vinculação entre as despesas e custos no mercado interno e externo, para fins de apuração do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, uma vez que os valores atribuídos aos centros de custos são alimentados a partir desses lançamentos consolidados.

Assim, considerando que os arquivos digitais não foram integralmente apresentados, como relatado pela fiscalização, não foi possível recompor a base de cálculo das contribuições não cumulativas.

Relativamente às inconsistências dos arquivos digitais e consequente aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.212/91, por inobservância da IN SRF 86/2001, argumentou o contribuinte ofensa aos princípios constitucionais do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade; ofensa ao art. 106, II, "c" do CTN; e que, a multa infligida deveria ser proporcional aos arquivos não apresentados.

Relativamente à ofensa a princípios constitucionais, faço remissão ao art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/15), que vedam o afastamento de disposição legal sob fundamento de inconstitucionalidade, com as ressalvas textualmente descritas, nenhuma delas aplicável ao processo.

Não bastasse, dispõe a súmula CARF nº 2, de natureza impositiva neste sodalício, que o órgão não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No tocante à aplicação do instituto da "retroatividade benigna", insculpida no art. 106, II, "c" do CTN, entendo que não assiste razão ao contribuinte.

Estabelece o art. 11 da Lei nº 8.218/91 que as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, cabendo àquele órgão expedir os atos necessários para o estabelecimento da forma e prazo em que aludidos arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

A IN SRF 86/2001 normatizou a matéria, definindo o prazo de apresentação em 20 (vinte) dias e delegou competência ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), para estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas.

A alegação do contribuinte que a aplicação do art. 106, II, "c" do CTN se respaldaria na unificação dos sistemas de escrituração digital, a partir da implementação do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, pelo Decreto nº 6.022/2007, com normatização pela IN RFB 787/2007, que trouxe previsão de uma multa fixa por mês-calendário de atraso na entrega dos arquivos, não se sustenta pelas razões que passo a expor.

O Sistema Público de Escrituração Digital - SPED não substitui e tampouco dispensa a manutenção dos arquivos digitais e sistemas a que alude a IN SRF 86/2001, haja vista que os arquivos a que se referem as legislações são diversos, eis que, enquanto o SPED abrange apenas a versão digital dos Livros Diário e Razão, juntamente com seus auxiliares, e os balancetes diários, balanços e fichas de lançamento, a teor do art. 2º da IN RFB 787/2007, os arquivos da IN SRF 86/2001 são mais abrangentes, englobando, por exemplo, os Livros

Registro de Entrada e Saída, arquivos de fornecedores/clientes e arquivos de importação, dentre outros.

Portanto, não houve revogação tácita da IN SRF 86/2001 pela IN RFB 787/2007.

Mesmo porque, as bases legais de aplicação das multas são distintas, encontrando a multa do SPED fundamento no art. 16 da Lei nº 9.779/99 c/c art. 57 da MP 2.158-35/2001, enquanto a multa pela falta de entrega dos arquivos digitais do art. 11 da Lei nº 8.218/91 se ampara no art. 12 do mesmo diploma.

Tanto assim que a penalidade prevista na IN RFB 787/2007, defendida pelo recorrente como aplicável ao caso dos autos, dirige-se somente àquele que transmite o SPED à RFB fora do prazo estabelecido, enquanto a multa exigida pela fiscalização é devida por aquele que, obrigado a manter os arquivos digitais à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não os apresenta na forma e nos prazos previstos na IN SRF 86/2001.

Note-se, o SPED tem época definida para sua apresentação automática, independentemente de exigência, sendo sua transmissão anual até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração, enquanto os arquivos da IN SRF 86/2001 devem ser apresentados, quando exigidos, no prazo de 20 (vinte) dias.

Assim, entendo que as obrigações acessórias são distintas e convivem harmonicamente, não se comunicando a ponto de permitir a aplicação da pretendida retroatividade benigna, até porque o art. 57 da MP 2.158-35/2001, base legal da multa prevista na IN RFB 787/2007, não revogou expressa ou tacitamente as multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/91.

Portanto, correto o lançamento.

Concernente ao pedido subsidiário, aplicação proporcional da multa aos arquivos faltantes, não existe previsão legal para sua concessão, ao passo que a fiscalização registrou, e o próprio contribuinte reconhece que nem todos os arquivos digitais foram apresentados, de modo que, nos termos do art. 12, III da Lei nº 8.218/91, equivale a multa a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, limitado a um por cento.

No caso vertente, foi aplicado o limite máximo de um por cento sobre a receita bruta, não havendo espaço para, às margens da lei, calcular a multa proporcionalmente, com a adoção de uma fórmula aleatória, como sugere o recorrente.

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 15521.000124/2005-04), 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 tratá-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 15521.000124/2005-04, 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 importando 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 recaiu 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 nº 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 15521.000124/2005-04, 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).

Nessa esteira, retomando a questão da decadência, afastada a hipótese de dolo, simulação ou fraude, o prazo extintivo para exercício do direito de lançar deve ser contado na forma do art. 150, § 4º do CTN, e não do art. 173 do mesmo diploma.

Assim, existentes pagamentos por retenção na fonte, como destaca o demonstrativo de fl. 12.705, e tendo em conta a ciência da autuação ocorrida em 15/02/2012, por via postal (fl. 12.727), o período de apuração janeiro/2002 foi alcançado pela decadência, conforme entendimento sedimentado no REsp nº 973.733/SC.

Por derradeiro, quanto à falta de aproveitamento dos saldos anteriores registrados em DACON, a que o contribuinte faria jus, na apuração das contribuições não cumulativas, destaca a decisão recorrida que referidos saldos credores estão sendo tratados nos PAs 10725.720057/2007-91 e 10725.720059/2007-81, que examinaram pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, *verbis*:

"(...)Em consequência, considera-se pertinente a glossa de créditos (ou de saldos de períodos anteriores) relacionados às receitas de exportação dos referidos serviços. Notando ainda que os saldos de créditos de períodos anteriores estão sendo analisados em processos de PER/DCOMP, já indeferidos pela Delegacia local, encontrando-se nesta Turma de Julgamento para apreciação do recurso, assim, para evitar decisões contraditórias exclusivamente naqueles autos a questão deverá encontrar solução definitiva. 10725.720057/2007-91 e 10725.720059/2007-81." (destacado)

Registro, por oportuno, que o recorrente não contesta a conclusão da DRJ sobre o tema, limitando-se a repetir exatamente o que deduzido em impugnação.

Desse modo, na mesma linha intelectiva que o colegiado *a quo*, não faz sentido reconhecer e atribuir o mesmo direito de crédito em duas situações diversas (apuração de saldo credor utilizado para ressarcimento/compensação e, simultaneamente, abatimento em lançamento), de modo que, empregados os saldos credores na apuração do ressarcimento, em processos específicos, o seu exame, tratamento e reconhecimento, em sendo o caso, deve se dar naqueles feitos, não influenciando de forma alguma o presente lançamento.

Demais disso, distintamente do que afirma o recorrente, a fiscalização não tachou os créditos de "fictícios", mas sim as "receitas de exportação" lançadas em DACON, não submetidas à tributação pelo PIS/Pasep e Cofins por efeito de uma pretensa "isenção", conforme Termo de Verificação Fiscal (fl. 12.700), pois, como demonstrado nestes autos, não correspondem os valores percebidos a qualquer receita de "exportação de serviços", mas de reembolso de despesas e que, nessa qualidade, devem sofrer a incidência das contribuições em comento, como exposto.

Assim, considerada a tributação dessas receitas nos anos-calendários 2005 e 2006, não haveria qualquer saldo credor passível de transmissão aos exercícios supervenientes, uma vez que, se tributadas corretamente aludidas verbas recebidas de coligadas localizadas no exterior, inexistiria saldos credores, mas sim saldos mensais a pagar, como atestou a fiscalização na seguinte passagem:

Do exame dos DACON apresentados pelo fiscalizado, verifica-se que nos anos-calendário de 2005 e 2006 também não foram oferecidos à tributação do PIS e da COFINS os valores remetidos do exterior pela empresa estrangeira do Grupo Noble, sendo criados saldos de créditos fictícios de PIS e COFINS vinculados às dissimuladas “receitas de exportação”. Se a fiscalizada tivesse tributado devidamente tais recursos geraria saldo de PIS e COFINS a pagar, conforme ocorreu nos procedimentos fiscais relativos aos autos de infração nsº 15521.000124/2005-04 e 15521.000127/2009-63;

Logo, não há que se falar na consideração de saldos credores de exercícios anteriores, seja pela sua inexistência pura e simples, seja por estarem sob exame em outros processos administrativos, como asseverado na decisão recorrida.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para declarar a decadência do período de apuração **janeiro/2007** e reduzir o percentual da multa de ofício aplicada para o patamar ordinário de 75% (setenta e cinco por cento).

Robson José Bayerl