



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

Processo nº 19395.720263/2012-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.005 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria PIS/COFINS
Recorrente PARAGON OFFSHORE DO BRASIL LTDA.
Recorrida UNIÃO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 01/03/2009

CONEXÃO. INEXISTÊNCIA.

Inexistindo o risco de o órgão de julgamento administrativo proferir decisões dispares em relação à mesma questão, envolvendo os mesmos fatos geradores e o mesmo contribuinte, indefere-se o pleito de conexão.

OFENSA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E AO ART. 146 DO CTN. INADMISSIBILIDADE.

O fato de existir uma fiscalização pretérita aparentemente sinalizando o tratamento fiscal a ser dado pelo contribuinte na operação empresarial objeto de análise no presente processo administrativo não tem o condão de vincular institucionalmente a União, haja vista a supremacia do interesse público primário e a indisponibilidade da coisa pública. Logo, tal fato não é impedimento para a exigência da obrigação tributária principal aqui tratada.

OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA MORALIDADE E IMPESSOALIDADE ADMINISTRATIVA. INSUFICIÊNCIA, NO CASO CONCRETO, PARA MACULAR A EXIGÊNCIA FISCAL.

O fato do agente fiscal ter se excedido no uso de expressões desabonadoras ao se referir ao contribuinte não é suficiente para ofender os princípios da moralidade e impessoalidade administrativa e, por conseguinte, anular a exigência fiscal, sempre que, em contrapartida, a exigência perpetrada se encontrar pautada em um profundo e detalhado trabalho fiscal, amparado pela análise de inúmeros documentos e realização de variadas diligências antecedentes a lavratura da autuação.

PIS E COFINS. CONTRATOS BIPARTIDOS DE FRETAMENTO DE UNIDADES DE PERFURAÇÃO DE POÇOS DE PETRÓLEO E GÁS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PERFURAÇÃO DE PETRÓLEO E

GÁS. RATEIO DAS RECEITAS NA PROPORÇÃO 90/10. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SIMULAÇÃO.

A estipulação de remuneração manifestamente incompatível com os custos incorridos pela empresa, que a obriga a operar sistematicamente com prejuízo, e o recebimento de aportes financeiros do exterior para cobrir esse prejuízo, dissimulado por meio de notas fiscais de prestação de serviços ao exterior que não podem ser vinculadas às ordens de serviço, caracteriza simulação e rende ensejo ao lançamento de ofício das contribuições ao PIS e COFINS com os consectários a ele inerentes.

PIS E COFINS. USO INDEVIDO DE ISENÇÃO.

Os aportes financeiros oriundos do exterior não se enquadram nas isenções do PIS e da COFINS veiculadas pelo art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A tentativa de acobertar o recebimento de aportes financeiros do exterior para cobrir prejuízo contábil por meio da utilização de notas fiscais de prestação de serviços ao exterior, nas quais não é possível identificar o serviço prestado, caracteriza sonegação e rende ensejo à inflicção da multa de ofício no patamar de 150%.

MULTA PELA NÃO ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS PARA A FISCALIZAÇÃO.

A falta de entrega de arquivos digitais à fiscalização rende ensejo à inflicção da multa estabelecida no art. 12 da Lei nº 8.218/91.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário da seguinte forma: a) por maioria de votos, rejeitou-se a preliminar de conexão. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto ao mérito. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. Sustentou pela recorrente o Dr. Bruno Renaux, OAB/RJ 140.909. Esteve presente ao julgamento o Dr. Pedro Augusto Junger Cestari, Procurador da Fazenda Nacional.

Antonio Carlos Atulim - Presidente e redator designado.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Carlos Augusto Daniel Neto e Diego Diniz Ribeiro.

Relatório

1. Ante a alegada insuficiência de recolhimento para o PIS e para a COFINS referente ao período compreendido entre 01/01/2008 a 31/03/2009, a fiscalização lavrou o Auto de Infração aqui tratado para exigir o pagamento dessas exações, acrescidas de multa e juros, o que totalizou o importe de R\$ 63.169.361,55. A Fiscalização também constituiu multa regulamentar por atraso na entrega de arquivo magnético no valor de R\$ 3.015.075,73, conforme fls. 8.799/8.802, o que se fundou no disposto nos arts. 11 e 12, inciso III da lei n. 8.218/91¹.

2. Para a devida compreensão fática do caso, mister se faz destacar que a Recorrente é pessoa jurídica que tem por objeto social a prestação de serviços relacionados direta ou indiretamente à perfuração de poços de petróleo e/ou gás natural, bem, como a realização de atividade de agenciamento marítimo (cláusula terceira do contrato social de fl. 13.312).

3. No âmbito empresarial em que a Recorrente atua, é comum que empresas concessionárias de petróleo e gás (dentre as quais destacamos a *Petróleo Brasileiro S.A. - "PETROBRÁS"*, já que referida no presente processo administrativo) celebrem com empresas estrangeiras contratos de afretamento de unidades destinadas à perfuração de poços de petróleo e gás, conforme atesta, exemplarmente, o contrato de fls. 584/637. De forma muito simplória, trata-se de "locação" de unidades de exploração de poços de petróleo e gás pertencentes a uma empresa estrangeira para pessoa jurídica situada no país.

4. Não obstante, também é comum neste mercado que, paralelamente ao negócio jurídico acima narrado, também sejam celebrados outros contratos, dentre eles contratos de prestação de serviços firmados entre as concessionárias de petróleo e gás e empresas brasileiras, o qual tem por escopo a prestação dos *serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais, horizontais e partilhados) na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais* (como, v.g., atesta o contrato de fls. 1.014/1.060). Neste caso, o negócio jurídico é celebrado entre a empresa brasileira prestadora de serviços e a empresa petrolífera.

¹ "Art. 11. 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.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica.

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal."

"Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

II - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para

apresentação dos arquivos e sistemas." (e 24/08/2001)

5. Por sua vez, também de forma paralela aos negócios jurídicos alhures narrados, é comum que a empresa brasileira seja contratada pela empresa estrangeira para lhe prestar serviços afetos à unidade de exploração de petróleo e gás de sua propriedade e que se encontra em operação no país. Dentre tais atividades as mais comuns são: (i) aquisição de partes e peças destinadas à manutenção preventiva da plataforma enquanto fretada em águas brasileiras; e (ii) realização de reparos na citadas plataformas para que elas continuem operando. Neste caso, há um negócio jurídico perpetrado entre a empresa nacional prestadora de serviço e a empresa estrangeira fretadora.

6. Não obstante, também é muito comum que neste segmento a empresa nacional prestadora de serviço e a fretadora estrangeira integrem um mesmo grupo econômico.

7. Dito isso, convém destacar que o presente processo administrativo gravita em torno exatamente dos negócios jurídicos acima sumarizados.

8. Segundo a acusação fiscal, a Recorrente seria uma das empresas pertencentes a um conglomerado empresarial (*Grupo Noble Corporation*) dotado de pessoas jurídicas localizadas no exterior. Não obstante, ainda segundo a acusação, a Recorrente aparentemente prestaria serviços às empresas estrangeiras do mesmo grupo econômico, i.e., para as proprietárias e fretadoras de unidades de exploração de petróleo e gás fretadas pela *PETROBRÁS* o que, em verdade, visaria camuflar uma operação de repatriação de divisas que deveriam ter sido pagas no Brasil diretamente pela empresa estatal para a Recorrente.

9. Detalhando melhor a operação, a *PETROBRÁS* contratava uma das empresas estrangeiras do *Grupo Noble* na qualidade de proprietária ou fretadora de unidades de exploração de petróleo e gás, celebrando contratos específicos para esse fim. Concomitantemente, a *PETROBRÁS* também contratava a Recorrente, na qualidade de prestadora de serviços, para, a partir das unidades fretadas, prestar serviços de perfuração de poços de petróleo e gás. Quando isto ocorria, a Recorrente celebrava com sua empresa no exterior contratos de prestação de serviços para reformas e reparos nas unidades de propriedade do *Grupo Noble* e fretadas para a *PETROBRÁS*. Assim, o valor percebido pela Recorrente em razão dos serviços realizados para empresas do *Grupo Noble* era fiscalmente tratado como serviço prestado para empresa estrangeira, o que, ao ver da Recorrente, configuraria receita isenta da incidência do PIS e da COFINS, nos termos do art. 5º, inciso II da lei n. 10.637/02² e art. 6º, inciso II da lei n. 10.833/03³.

10. Ocorre que, para a fiscalização, referida sistemática tratar-se-ia, em verdade, de simulação. Assim, segundo o Fisco, os valores percebidos pela Recorrente a título de serviços prestados à empresa estrangeira do seu grupo econômico deveria, em verdade, ter sido diretamente percebido pelo contribuinte da *PETROBRÁS* e, por conseguinte, sujeitar-se à incidência das exações aqui analisadas. Neste sentido foi lavrada a autuação que redundou no presente processo administrativo e, uma vez intimada, a Recorrente apresentou Impugnação levantando os fundamentos a seguir sumarizados:

² "Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...);

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

(...)."

³ "Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...).

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

(...)" assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 25/05/201

6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO

Impresso em 31/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(i) ofensa aos princípios da segurança jurídica, moralidade da Administração Pública e proteção à confiança (art. 146 do CTN), uma vez que o tratamento fiscal dado pela Recorrente e objeto da presente autuação foi assim delineado exatamente por conta de autuação pretérita da própria RFB e que teria indicado este caminho fiscal⁴;

(ii) que a operação aqui tratada consistiria em serviço à empresa estrangeira, o que implicaria a isenção do pagamento de PIS e de COFINS, nos termos do art. 5º, inciso II da lei n. 10.637/02 e art. 6º. da lei n. 10.833/03;

(iii) que a presunção perpetrada pela fiscalização no sentido de tratar as diferentes operações aqui analisadas (*Petrobrás ↔ Grupo Noble*; *Petrobrás ↔ Recorrente*; e *Recorrente ↔ Grupo Noble*) como uma só seria indevida, uma vez que não autorizada por lei;

(iv) que é praxe na atividade de exploração de petróleo separar em diferentes contratos as operações de fretamento de unidade de perfuração de poços de petróleo e gás das atividades de prestação de serviços (reformas e reparos em embarcações fretadas);

(v) que a multa regulamentar aplicada deve ser excluída porque ofende os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como ao disposto no art. 106 do CTN;

(vi) que não há que se falar em incidência de multa qualificada, pois a divisão de valores entre os contratos de afretamento e serviços não deriva de um estratagema tributário como intuito de fraudar o Fisco, mas sim, de exigência licitatória padrão da própria Petrobrás; e, por fim

(vii) ainda em relação à multa, deveria incidir o disposto no art. 112 do CTN, que impõe a interpretação mais favorável ao infrator quando da existência de dúvida acerca da aplicação de penalidades.

11. Uma vez processada, a impugnação foi julgada improcedente por acórdão proferido pela DRJ/RJ e assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2009

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2009

⁴ Segundo a Recorrente, até 2005 os valores percebidos de suas coligadas no exterior com as operações em apreço eram tratados como despesas incorridas em favor de outras pessoas jurídicas do Grupo. Todavia, após fiscalização promovida pela RFB em 2005, tais operações foram desnaturadas como despesas e - para fins de tributação - tratadas pela própria RFB como serviços prestados pela Recorrente às suas coligadas no exterior. Assim, a Recorrente alega que a partir desta autuação de 2005, passou a dar a presente operação o tratamento fiscal exigido pela RFB na citada autuação e que agora, para sua surpresa, se depara com um 3o. entendimento da fiscalização para o mesmo fato.

Decadência. PIS/Cofins. CTN.

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

Multa regulamentar. Embarços à Fiscalização.

A multa regulamentar (artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91) veda a criação de embarços 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2009

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.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido. (grifos constantes no original).

12. Diante deste quadro, o contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 2.445/2.467), repisando os fundamentos expostos em sua Impugnação.

13. Devidamente processado o citado Recurso Voluntário, a União foi intimada e, por intermédio da sua Procuradoria, apresentou contrarrazões (fls. 13.696/13.735), oportunidade em que se manifestou no sentido abaixo sumarizado:

(i) que a autuação retratada no presente processo administrativo não teria resultado em uma alteração do critério jurídico adotado pela fiscalização no processo administrativo n. 15521.000124/200504, uma vez que lá o valor percebido pela Recorrente não foi tratado como decorrente de uma prestação de serviço à empresa estrangeira, mas sim em razão de tais valores apresentarem natureza de subvenção de custeio, o que deveria implicar o seu cômputo na apuração do lucro operacional, nos termos do art. 392 do RIR. Logo, não haveria que se falar em ofensa à segurança jurídica nem ao princípio da proteção da confiança;

(ii) que a receita auferida pela Recorrente das suas coligadas estrangeiras se enquadraria no conceito de subvenção de custeio, o que configuraria receita bruta operacional e, por conseguinte, subordinaria tal rubrica à incidência do PIS e da COFINS;

(iii) que a contratação bipartida de serviços e de afretamento com a PETROBRÁS não teria propósito negocial, mas apenas a intenção de reduzir a incidência de tributos;

(iv) não existiria prova da prestação de serviços alegada pela Recorrente com a sua coligada no exterior;

(v) a multa agravada deve ser mantida, uma vez que a Recorrente se valeu de subterfúgios para fraudar o fisco e desonerar-se de exações fiscais; e, por fim

(vi) a multa regulamentar pela falta de apresentação de arquivos digitais à fiscalização em procedimento fiscal deve ser mantida, não havendo que se falar em incidência retroativa da sanção mais benéfica estipulada no art. 10 da IN/SRF n. 787/2007, uma vez que referida multa diz respeito a fatos distintos daquele sancionado na presente autuação.

14. Submetido a julgamento, o presente caso foi convertido em diligência pela então 1a. Turma Ordinária, ensejando a seguinte resolução(13.738/13.746):

“...requisito que sejam acostados aos autos os contratos celebrados entre a Petrobrás e a recorrente e os contratos celebrados com a Recorrente e a empresa domiciliada no exterior. Da análise desses contratos, seja produzido um arrazoado que identifique os objetos dos respectivos contratos e os valores recebidos de cada um, para que reste evidente o que foi pago a título de serviço prestado à Petrobrás e a título de serviço para empresa domiciliada no exterior.

Outro ponto a ser elucidado refere-se a caracterização de entrada de divisa no País. Como dito alhures, não basta que o serviço seja prestado para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, tem que haver a entrada de divisa no País.

Para comprovar tal fato, requisito que seja analisado todos os contratos de câmbio referentes aos valores tidos como isentos, cotejados com os contratos celebrados com a empresa domiciliada no exterior e com a contabilidade da recorrente. No final, seja produzida uma planilha contendo os valores que realmente estão caracterizados como entrada de divisa em nosso País.

Pelo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que sejam produzidas as provas acima descritas, que proporcionará a esse Colegiado a oportunidade de julgar o mérito baseado nos fundamentos jurídicos e não em meras presunções. (grifos constantes no original).

15. A diligência foi cumprida, conforme se observa do resultado de diligência acostado aos autos às fls. 13.975/13.984. A respeito dela se manifestou o contribuinte as fls. 14.030/14.085.

16. É o relatório.

Voto Vencido

1. Preliminarmente

(i) Da conexão ou o sobrestamento do presente feito até final julgamento do PA n. 15521.000124/2005-04

17. Um dos pleitos da Recorrente é no sentido de se reconhecer a conexão do presente feito com o PA n. 15521.000124/2005-04 ou, subsidiariamente, a sua decorrência em relação a tal processo administrativo, o que - no caso da decorrência - implicaria a incidência do art. 6º, § 1º, inciso II e § 5º, do RICARF, i.e., o sobrestamento do presente feito até ulterior julgamento do PA n. 15521.000124/2005-04.

18. Em relação à decorrência e consequente sobrestamento, a Recorrente protesta pelo seu reconhecimento em razão dos fatos a seguir expostos.

19. Segundo a Recorrente, até o ano de 2005 os valores percebidos de suas coligadas no exterior em razão das operações empresariais aqui tratadas eram contabilizadas como despesas incorridas pela Recorrente em favor de outras empresas do grupo econômico do qual fazia parte.

20. Ocorre que, em 2005, a Recorrente foi autuada pela RFB, oportunidade em que a fiscalização desnaturou tais operações como despesas e, ainda segundo a Recorrente, teria a fiscalização pretensamente tratado tais valores como serviços prestados pelo contribuinte para as suas coligadas no exterior.

21. Diante de tal postura fiscal, em 2005 a Recorrente alterou a forma de contabilizar a operação aqui analisada, oportunidade em que passou a tratá-la como serviços prestados para a sua coligada no exterior. Tal fato, entretanto, não foi impedimento para a presente autuação, o que decorreria da veiculação de um terceiro entendimento fiscal para a mesmíssima operação empresarial. Assim, haveria uma decorrência entre o presente processo administrativo e o PA n. 15521.000124/2005-04.

22. Tenho, todavia, que a aludia hipótese está descartada, uma vez que o presente processo administrativo não *decorre* da autuação fiscal pretérita. S.m.j., há decorrência, nos termos do RICARF, quando o processo administrativo presente é fruto de uma decorrência lógico-jurídica do processo administrativo pretérito. O exemplo mais corriqueiro no âmbito deste tribunal se dá quando, uma vez formalizada a glosa de créditos em um determinado PA, vem a fiscalização, em processo administrativo autônomo, como decorrência lógica do primeiro PA, lançar e exigir os débitos tributários decorrentes desta glosa.

23. Diferentemente do que alega o contribuinte, não vejo no processo administrativo n. 15521.000124/2005-04 uma "orientação fiscal vinculativa" para que a Recorrente necessariamente tratasse a presente operação como serviços por ela prestados para suas coligadas no exterior, até porque a atividade de fiscalização não possui os mesmos efeitos de uma resposta externada pela Administração na hipótese de uma consulta formulada pelo contribuinte. Ademais, ainda que se admitisse a suposta decorrência, o Fisco não estaria vinculado em fiscalizações futuras a eventuais erros perpetrados por um dos seus agentes, haja vista a supremacia e indisponibilidade do interesse público⁵,

24. Em verdade, o que está claro é que lá (PA n. 15521.000124/2005-04) a fiscalização desqualificou o tratamento jurídico-contábil dispensado pelo contribuinte para a

⁵ Expressão esta aqui empregada como sinônimo de interesse público primário.

operação empresarial em apreço, ensejando, por conseguinte, naquela autuação (IRPJ e CSLL).

25. Por sua vez, aqui (PA n. 19395.720263/2012-12), a fiscalização desqualificou o novo tratamento jurídico dispensado pela Recorrente e que ela (RFB) também entendeu como equivocado, o que ensejou em nova autuação, agora para fins de cobrança do PIS e da COFINS.

26. Não obstante, também não vislumbro a aventada conexão entre o presente processo administrativo e o PA n. 15521.000124/2005-04. Isso porque, para que haja conexão, o RICARF estabelece⁶ em seu art. 6º, § 1º, inciso I, que deve haver *identidade* entre os fatos tratados nos diferentes processos administrativos.

27. Por sua vez, entendo que quando o RICARF emprega a expressão *fatos idênticos* está se referindo, sem dúvida, a ideia de causa de pedir, i.e., *as razões pelas quais se formula o pedido*⁷. A causa de pedir, por sua vez, é considerada um dos elementos indispensáveis para a existência de toda e qualquer ação e se subdivide, doutrinariamente, em causa de pedir remota e causa de pedir próxima.

28. Causa de pedir remota nada mais é do que a relação jurídica de direito material que redundou na relação processual, enquanto que a causa de pedir próxima é a controvérsia/injuridicidade existente a respeito da referida relação jurídica de direito material.

29. Assim, quando o RICARF aduz que a conexão se dá entre fatos idênticos, quer dizer que a conexão ocorre entre processos administrativos que apresentem as mesmas causas de pedir (remota e próxima).

30. Feitas essas considerações e voltando-se novamente ao caso em julgamento, é possível constatar que estamos diante de casos com a mesma causa de pedir remota, uma vez que ambos tratam da mesmíssima operação empresarial: celebração de negócio jurídico perpetrado com a PETROBRÁS (afretamento e serviços correlatos) e retratado em contratos bipartidos que apresentam como partes empresas do mesmo grupo econômico, uma delas situada no Brasil e outra no exterior.

31. Ocorre que, todavia, tais demandas se diferem uma das outras em relação às suas causas de pedir próximas, uma vez que a injuridicidade aventada pela fiscalização no PA n. 15521.000124/2005-04 (IRPJ e CSLL) é diferente daquela aduzida no presente processo administrativo (PIS e COFINS). Lá se discute uma pretensa simulação para camuflar a existência de eventual subvenção de custeio, enquanto que aqui a suposta simulação teria por escopo camuflar uma prestação de serviço interno como se fosse, em verdade, uma prestação de serviço para empresa estrangeira.

⁶ O que é perfeitamente válido, já que se trata de um conceito a ser conformado por atos normativos infraconstitucionais. Em outros termos, "trata-se de um conceito jurídico-positivo: cabe ao direito positivo estabelecer qual o tipo de vínculo considerado como relevante e quais são os seus efeitos jurídicos. Não há um conceito universal (jurídico-fundamental) de conexão." (DIDIER JÚNIOR, Fredie. "Curso de direito processual civil - vol. 01". 17a. ed. Salvador: JUSPODIVM, 2015. p. 230.).

⁷ BUENO, Cássio Scarpinella. "Curso sistematizado de direito processual civil - vol. 01". 4a. ed. São Paulo:

32. Logo, não há que se falar em conexão do presente caso com o PA n. 15521.000124/2005-04.

(ii) Da conexão do presente processo administrativo com o PA n. 15521.000127/2009-63

33. Convém destacar que, conforme se observa do próprio Termo de Verificação Fiscal, a operação aqui fiscalizada também foi objeto de outro Auto de Infração, devidamente impugnado pela ora Recorrente e autuado sob o n. 15521.000127/2009-63, o qual, todavia, também se refere a exigência de PIS e COFINS para o período compreendido entre dezembro de 2003 e dezembro de 2004 o que, de pronto, já torna possível superar a discussão quanto a identidade dos fatos e que fora desenvolvida no tópico imediatamente anterior, na medida em que, neste caso, não restam dúvidas quanto à tal identidade.

34. No sobredito processo administrativo houve decisão julgando improcedente a Impugnação do contribuinte, o que suscitou na interposição de Recurso Voluntário distribuído para esta 3a. Seção em **14/05/2010**, conforme se observa dos extratos processuais obtidos junto ao "comprot":

The screenshot displays the COMPROT web application interface. The browser address bar shows the URL <http://comprot.ov/default.asp>. The page header includes the logo of the Ministério da Fazenda and the text "Destaque do Governo". The main content area is titled "COMPROT" and features a sidebar with navigation options: Consultar Processo, Acompanhar processo via e-mail, Cadastrar novo usuário, Alterar dados do usuário, Cancelar Acompanhamento, Incluir Processo de interesse, Excluir Processo de interesse, and Ajuda.

The central panel displays the following information:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SUBSECRETARIA DE PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E ADMINISTRAÇÃO
 COORDENAÇÃO-GERAL DE RECURSOS LOGÍSTICOS

Dados do Processo
 Número : 15521.000127/2009-63
 Data de Protocolo : 26/08/2009
 Documento de Origem : MPF20080005458
 Procedência :
 Assunto : AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS / PIS - PORTARIA 6.129/2005
 Nome do Interessado : NOBLE DO BRASIL LTDA
 CNPJ : 40.330.078/0001-99
 Tipo : Digital
 Sistemas - Profisc: Não E-Processo :Sim SIEF:Controlado pelo SIEF

Localização Atual
 Órgão Origem : EQUIPE ARRECADAÇÃO COBRANÇA-DRF-MACAE-RJ
 Órgão : SEC FISCALIZAÇÃO-DRF CAMPOS-RJ
 Movimentado em : 12/09/2014
 Sequencia : 0015
 RM : 11228
 Situação : EM ANDAMENTO

Processo nº 19395.720263/2012-12
Acórdão n.º 3402-003.005

S3-C4T2
Fl. 14.124

Gerar Relação de Movimentos - Mozilla Firefox

comprot.fazenda.gov.br/E-Gov/PvC_Mov_Consulta_Movimentos.asp?processoQ=15521000127200963&DDMovimentoQ=12092014&SQOrdemQ=0



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Histórico de Movimentações - Processo nº 15521.000127/2009-63

Foram encontrados 15 registros

Data	Tipo	Seq	Relação	Origem	Destino
12/09/2014	Movimentação	0015	11228	EQUIPE ARRECADACAO COBRANCA-DRF-MACAE-RJ	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ
10/09/2014	Movimentação	0014	10462	EQUIPE ARRECADACAO COBRANCA-1-DRF-CGZ-RJ	EQUIPE ARRECADACAO COBRANCA-DRF-MACAE-RJ
09/09/2014	Movimentação	0013	10316	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ	EQUIPE ARRECADACAO COBRANCA-1-DRF-CGZ-RJ
21/08/2014	Movimentação	0012	10353	SEC ORIENT ANALISE TRIBUTARIA-DRF-CGZ-RJ	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ
21/08/2014	Movimentação	0011	26727	CONSELHO ADMINIST RECURSOS FISCAIS-MF-DF	SEC ORIENT ANALISE TRIBUTARIA-DRF-CGZ-RJ
11/10/2013	Movimentação	0010	10407	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ	CONSELHO ADMINIST RECURSOS FISCAIS-MF-DF
20/09/2013	Movimentação	0009	27566	CONSELHO ADMINIST RECURSOS FISCAIS-MF-DF	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ
30/11/2012	Movimentação	0008	10380	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ	CONSELHO ADMINIST RECURSOS FISCAIS-MF-DF
18/05/2012	Movimentação	0007	18792	CONSELHO ADMINIST RECURSOS FISCAIS-MF-DF	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ
14/05/2010	Movimentação	0006	10417	CENTRO ATEND CONTRIB-MACAE-DRF-MCE-RJ	CONSELHO ADMINIST RECURSOS FISCAIS-MF-DF
25/03/2010	Movimentação	0005	10256	SEC CONTROLE ACOMP TRIBUTARIO-DRF-CGZ-RJ	CENTRO ATEND CONTRIB-MACAE-DRF-MCE-RJ
15/03/2010	Movimentação	0004	10455	SERVICO CONTROLE JULGAMENTO-DRJ-RJO2-RJ	SEC CONTROLE ACOMP TRIBUTARIO-DRF-CGZ-RJ
08/10/2009	Movimentação	0003	10625	CENTRO ATEND CONTRIB-MACAE-DRF-MCE-RJ	SERVICO CONTROLE JULGAMENTO-DRJ-RJO2-RJ
08/09/2009	Movimentação	0002	10225	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ	CENTRO ATEND CONTRIB-MACAE-DRF-MCE-RJ
26/08/2009	Primeira Distribuição	0001	00000	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ	SEC FISCALIZACAO-DRF CAMPOS-RJ

35. Uma vez submetido à sessão de julgamento, o referido processo foi sujeito, pela primeira vez, à realização de uma diligência (Resolução n. 3402-000.386), a qual não foi satisfatoriamente cumprida, o que implicou nova conversão em diligência (Resolução n. 3402-000.669), a qual se encontra, até o presente momento, pendente de efetivação.

36. Diante deste quadro, o contribuinte pugna para que seja reconhecida a conexão deste caso com o processo administrativo n. 15521.000127/2009-63, o que faz com fundamento no art. 6º, § 1º, inciso I e § 2º, do RICARF, *in verbis*:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada 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;

(...).

§ 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. (grifos nosso).

37. A análise do § 2º do art. 6º do RICARF dá margem para diferentes interpretações a seu respeito, sendo elas: (i) o reconhecimento da conexão só é possível se no processo preventivo não tiver sido proferida **qualquer** decisão a seu respeito, o que contemplaria, inclusive, decisões determinando a realização de diligências (exatamente como ocorre no PA n. 15521.000127/2009-63; ou (ii) o reconhecimento da conexão só é

possível desde que no processo não tenha sido proferida **decisão de mérito**, ou seja, que realiza materialmente a contenda.

38. Dito isso e antes de externar a corrente que este julgador adere, mister se faz destacar qual a finalidade intentada com o instituto da conexão. Nesse sentido, apesar das particularidades da conexão no âmbito do processo administrativo federal em relação àquela prevista pelo art. 55 do Novo Código de Processo Civil, quer nos parecer que a finalidade perseguida por este instituto no processo administrativo é a mesma objetivada no processo judicial: (i) estimular a eficiência jurisdicional, bem como (ii) garantir uma unidade judicativa de índole material e, reflexamente, salvaguardar o princípio da segurança jurídica. Nesse esteio também são as lições de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

A conexão, para fim de modificação de competência, tem por objetivo promover a eficiência processual (já que semelhantes, é bem possível que a atividade processual de uma causa sirva a outra) e evitar a prolação de decisões contraditórias. (in Curso de direito processual civil - volume 01. 17a. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 231.).

39. Percebe-se, portanto, que ao prever a conexão o que o RICARF fez foi prestigiar o binômio eficiência e segurança jurídica. Eficiência na medida em que otimiza o tempo do julgador, que deverá se debruçar sobre fatos semelhantes para julgar múltiplas demandas análogas. Não obstante, também tutela a segurança jurídica na medida em que, com tal instituto processual, garante que fatos idênticos tenham uma mesma e única resposta judicativa.

40. Dito isso e voltando-se novamente ao disposto no § 2º do art. 6º do RICARF, tenho para mim que o signo *decisão*, referido no citado dispositivo, deve ser interpretado como **decisão de mérito** e não como sinônimo de qualquer tipo de decisão (o que abrangeria, por exemplo, decisão proferida para fins de conversão do julgamento em diligência). S.m.j., referida interpretação está em perfeita sintonia com as sobreditas finalidades do instituto da conexão (eficiência e segurança jurídica).

41. Assim, voto para reconhecer a conexão do presente processo administrativo com aquela autuado sob o número 15521.000127/2009-63, bem como para determinar a remessa deste caso para julgamento daquela Turma julgadora, uma vez que a distribuição do PA n. 15521.000127/2009-63 se deu em **14/05/2010**, enquanto que a distribuição do PA *sub judice* só ocorreu em **03/09/2013**.

2. Do Mérito

(i) Violação ao princípio da segurança jurídica e a aplicação do art. 146 do CTN

42. Como parte dos fundamentos desenvolvidos em seu Recurso Voluntário, o contribuinte aduz que a presente autuação, por si só, implicaria em ofensa ao sobreprincípio da segurança jurídica e que, por conseguinte, dever-se-ia fazer incidir o disposto no art. 146 do CTN⁸, em respeito, pois, ao princípio da proteção da confiança.

43. Segundo a Recorrente, tais disposições jurídicas teriam sido transgredidas na medida em que, como já mencionado anteriormente, a presente autuação

⁸ " Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

supostamente destoaria de entendimento firmado pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração retratado no processo administrativo n. 15521.000124/2005-04.

44. Conforme já explicado em tópico anterior, até a fiscalização de 2005 a Recorrente tratou os valores percebidos de suas coligadas no exterior como despesas incorridas pela Recorrente em favor de tais coligadas. Todavia, ao ser autuada em 2005 pela RFB, a fiscalização desnaturou tais operações como despesas e, ainda segundo a Recorrente, pretensamente as tratou como serviços prestados pelo contribuinte para suas coligadas no exterior.

45. Para comprovar a sua tese, a Recorrente transcreve trechos do Termo de Verificação Fiscal produzido no processo administrativo n. 15521.000124/2005-04 e que denotariam que lá a fiscalização tratou os fatos em questão como serviços prestados às suas coligadas no exterior. Vejamos:

“A infração, trata-se, em síntese de omissão na DIPJ 2001 (referente ao ano-base 2000, fls. 55 a 96) de valores recebidos como devolução de custos decorrentes de prestação de serviços pela empresa controlada à empresa controladora.”

“Ora, se a empresa controlada reconhecidamente prestou serviços para a controladora, e recebeu remuneração com a qual afirma haver correspondência com os citados serviços – manutenção das embarcações de propriedade da controladora – por definição ocorreu percepção de receitas que devem ser acrescentadas ao resultado do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo da tributação desse faturamento como fato gerador da tributação das contribuições PIS e COFINS, não importando a classificação contábil e fiscal ou a denominação que a empresa controlada pretenda atribuir ao que registra como “transferência de numerário.”

(...) houve omissão na Declaração (DIPJ 2001, ano-base 2000) apresentada pela fiscalizada, dos efetivos lucros e receitas decorrentes dos serviços prestados à sua empresa controladora sediada no exterior, revelada a natureza tributável dos pagamentos efetuados pela controladora à controlada, com base no reconhecimento da função de recuperação de custos da conta.”

46. Ainda segundo as alegações recursais e diante do quadro alhures exposto, a Recorrente alterou a forma de contabilizar a operação aqui analisada, oportunidade em que passou a tratá-la como serviços prestados para a sua coligada no exterior. Tal fato, entretanto, não foi impedimento para a presente autuação, o que decorreria da veiculação de um terceiro entendimento fiscal para a mesmíssima operação empresarial, o que ensejaria em ofensa ao princípio da segurança jurídica, bem como às regras que visam conformá-lo em concreto, dentre as quais destaca-se a capitulação do art. 146 do CTN.

47. Pois bem. É inegável que no Termo de Verificação Fiscal produzido no processo administrativo n. 15521.000124/2005-04 há sim manifestação de agente público, mais precisamente do fiscal responsável por aquela autuação, no sentido de dar à operação perpetrada pela Recorrente natureza de *serviço prestado pela Recorrente* para as suas empresas coligadas no exterior, fato este que, por seu turno, implicaria o reconhecimento

quanto à isenção do faturamento daí proveniente. Por óbvio, referida manifestação de um agente da Administração Pública carrega com si um caráter oficial e, por conseguinte, apto a gerar, **em certa medida**, uma expectativa jurídica na pessoa do contribuinte.

48. Também é inegável, entretanto, que a referida manifestação da autoridade fiscal deve ser vista com as devidas restrições. Primeiro porque veiculada em um específico Auto de Infração em um extenso TVF, o que poderia atribuir a tal fala uma natureza semelhante a figura do *obiter dicta* em decisões judiciais.

49. Ademais, trata-se de uma única manifestação em um específico Auto de Infração, o que, em princípio, não vincularia a União enquanto instituição, em especial se esta (União) considerasse equivocada a manifestação fiscal pretérita. A União não poderia estar vinculada a um erro de um agente seu, sob pena de referido equívoco se sobrepor a indisponibilidade da coisa pública e a supremacia do interesse público.

50. Não obstante, em casos tão delicados como esse, em que resta configurada uma dúvida pertinente, competiria ao contribuinte prudente, antes de alterar toda a sua escrita fiscal e passar a tratar a presente operação como prestação de serviços para a sua coligada no exterior, promover consulta fiscal, cuja resposta - esta sim - teria o condão de vincular a União de forma institucional.

51. Repito: não se nega aqui a expectativa, ainda que branda, criada pela fiscalização quando da elaboração do TVF vinculado ao processo administrativo n. 15521.000124/2005-04. Tal fato, entretanto, não nos parece suficiente para, por si só, afastar a exigência do tributo (obrigação principal) aqui debatido. Quando muito, serve de fundamento para afastar a multa em cotejo, mas não para exonerar a exigência tributária principal.

52. Por fim, também não há que se falar em incidência do disposto no art. 146 do CTN para o presente caso. Referido dispositivo tem incidência quando, no bojo de um mesmíssimo lançamento fiscal, o critério jurídico a ele inicialmente atribuído é, em ato posterior, alterado de ofício ou em razão do advento de decisão administrativa ou judicial. Não é caso dos autos, uma vez que estamos diante de diferentes lançamentos/processos administrativos, ainda que tracejados por características comuns.

53. Nesse sentido, afasto as alegações do Recorrente quanto à suposta ofensa ao princípio da segurança jurídica e ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

(ii) Violação aos princípios da impessoalidade e da moralidade administrativa

54. Outro fundamento invocado pela Recorrente para que se reconheça a nulidade do presente Auto de Infração decorre de suposta ofensa aos princípios da impessoalidade e da moralidade administrativa. Isso porque, segundo o contribuinte, a fiscalização não se limitou a cumprir com seu mister de investigar e apurar a verdade dos fatos aqui tratados, mas desde o início do procedimento fiscalizatório atuou como se parte adversa fosse, predisposta, pois, a lançar tributos e impor sanções à Recorrente.

55. Tais conclusões poderiam ser depreendidas de alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal, em especial do uso de expressões contundentes utilizadas pelo agente fiscal e que, em tese, demonstrariam seu juízo de valor. A Recorrente faz especial menção a algumas expressões utilizadas para desqualificá-la, tais como "dissimulada", "manipuladora", "oportunista" e "fraudadora".

56. De fato tais expressões são duras e, na opinião deste julgador, absolutamente desnecessárias para a consecução da atividade fiscal, até porque distantes da realidade fática que permeia o caso decidendo. Tal fato, entretanto, não é suficiente para macular de nulidade a presente exigência fiscal.

57. Em outros termos, ao se analisar tais expressões no bojo da integralidade do denso trabalho fiscal⁹, percebe-se que não houve uma predisposição, por parte da fiscalização, de arrecadar a qualquer custo, o que poderia ser ofensivo aos princípios da impessoalidade e da moralidade administrativa, mas houve sim excesso retóricos, o qual pode ser devidamente apurado e sancionado perante as instâncias correccionais da Receita Federal do Brasil, o que - repita-se - é insuficiente para macular de nulidade a presente atuação.

(iii) Da exportação de serviços e a consequente isenção de PIS e COFINS

58. Antes de seguir adiante no presente voto, é indispensável aduzir que a operação em análise e os negócios jurídicos daí decorrentes se revestem de enorme complexidade e, por conta disso, guardam particularidades próprias. Logo, limitar a presente contenda a uma exclusiva discussão no altiplano normativo (geral e abstrato) quanto à eventual validade ou invalidade de um suposto planejamento tributário seria, s.m.j, um reducionismo incompatível com o problema enfrentado.

59. Por outro giro verbal, o que se afirma aqui é que para que haja uma decisão juridicamente justa, i.e., em compasso com uma ideia de *phronesis* aristotélica, é indispensável debruçar-se sobre as particularidades do caso decidendo retratadas pelas provas colacionadas ao longo do presente processo administrativo e, em especial, os diferentes contratos firmados entre as partes envolvidas (Recorrente, suas coligadas estrangeiras e a *PETROBRÁS*).

60. Fixados tais pontos, convém agora analisar as particularidades do caso decidendo, a começar pelos contratos anexados aos autos na qualidade de prova. Ressalte-se, desde já, que apesar do grande volume de contratos anexados, é possível identificar três contratos padrões, sendo um deles firmado entre as empresas fretadoras estrangeiras e a *PETROBRÁS*, outro entre a Recorrente e a *PETROBRÁS* e um terceiro entre a Recorrente e sua coligada no estrangeiro.

61. Começaremos a análise dos citados instrumentos contratuais pelas avenças firmadas entre a *PETROBRÁS* e as empresas estrangeiras do grupo econômico ao qual pertence a Recorrente e que fretam unidades de perfuração de poços de petróleo e gás para a estatal brasileira. Para esse fim, adotaremos como exemplar o contrato n. 186.2.013.04-5 (fls. 584/637), o qual apresenta o seguinte objeto:

CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

1.1. O objeto do presente CONTRATO é o afretamento, à PETROBRÁS, da UNIDADE, a fim de ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais, horizontais e partilhados) na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais,

⁹ O qual foi perpetrado mediante a realização de inúmeras diligências, análise dos mais variados e complexos contratos e documentos fiscais.

até a profundidade máxima de 5000 metros, em lâmina d'água de 1950 metros. (g.n.).

62. Por sua vez, também é devida a análise do contrato firmado entre a Recorrente e a *PETROBRÁS*. Para tanto, nos valem exemplarmente do contrato n. 2050.00003914.04.-2 (fls. 1.014/1.060), cujo objeto segue abaixo descrito:

CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

1.1. O objeto do presente CONTRATO é a prestação, pela CONTRATADA, sob o regime de preços unitários, dos serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais, horizontais e partilhados) na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais, até a profundidade máxima de 5000 metros, em profundidade d'água de 1950 metros, mediante o uso da UNIDADE. (g.n.).

63. Por fim, também convém analisar o contrato firmado entre a Recorrente e a sua coligada no exterior [*Noble Drilling (Nederland) B.V*] ¹⁰. Referida avença apresenta um caráter genérico, por se tratar de um contrato "guarda-chuva". Em suma, segundo tal documento, a Recorrente está obrigada a realizar todas as "obras" ¹¹ necessárias para a implementação de avenças firmadas pela empresa coligada no exterior com empresas nacionais, dentre as quais destaca-se a *PETROBRÁS*. As condições e os termos específicos serão definidos no momento de cada "encomenda" realizada pela empresa estrangeira para a Recorrente.

64. Diante deste arcabouço contratual, é possível constatar que existem 03 (três) negócios jurídicos distintos:

(a) um deles celebrado entre a *PETROBRÁS* e a empresa coligada estrangeira e que tem por objeto o fretamento de unidade de perfuração de poços de petróleo e gás;

(b) outro firmado entre a *PETROBRÁS* e a Recorrente, cujo escopo é a prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo e gás; e, por fim

(c) uma avença entre a Recorrente e a sua coligada no exterior, cujo objetivo é a prestação de serviços da primeira em favor da segunda, na medida em que a Recorrente for sendo especificamente demandada para esse fim.

66. Importante desde já registrar que essa cisão das atividades empresariais destinadas em proveito da *PETROBRÁS* não é fruto de um prévio planejamento tributário da Recorrente, mas decorre de exigência licitatória imposta pela empresa estatal. Nesse sentido, insta destacar que, em resposta a intimação fiscal veiculados nos autos (MPF/RPF n. 07.1.09.00-2011-00980-5), a *PETROBRÁS* apresentou o CONVITE INTERNACIONAL Nº 186.8.015.04-1 que em seu item 2.7 assim estabelecia:

¹⁰ Em verdade, existem nos autos 02 contratos firmados entre a Recorrente e sua empresa coligada com este mesmo propósito. Um deles apresentado no presente processo administrativo e outro juntado no PA n. 15521.000127/2009-63. A única diferença entre eles é que no contrato aqui apresentado sempre se lê a expressão "obra" como o objeto da avença, enquanto que no outro documento se lê a expressão "serviço". Ao que parece, trata-se de um único documento que, todavia, foi objeto de duas traduções distintas, o que deu margem para diferentes traduções para um mesmo signo ("work").

¹¹ O termo "obra" empregado no contrato decorre, segundo a Recorrente, de uma inadequada tradução do termo "work" do inglês (língua originária da avença) para o português, o que me parece perfeitamente verossímil.

2.7 – As taxas diárias de operação, Ref. 101 das Planilhas de Preços Unitários, deverão ser cotadas observando-se o “split” de 90% (noventa por cento) do total, a ser pago em dólares norte-americanos (US\$), no caso do Contrato de Afretamento da Unidade, e de 10% (dez por cento) do total, a ser pago em Reais (R\$), no caso do Contrato de Prestação de Serviços. A taxa cambial a ser utilizada na conversão de US\$ para R\$, referente aos 10% a serem pagos em Reais, é a taxa de venda do dólar norte-americano de fechamento do Bacen de dois dias úteis anteriores à apresentação da proposta.

65. Percebe-se, pois, que a carta-convite não só determinava a cisão das operações em duas (fretamento e serviços), como também delimitava que do valor global a ser desembolsado pela companhia estatal 90% (noventa por cento) seria em razão do fretamento e 10% decorrente da prestação de serviços.

66. Acontece que, para manter em operação a unidade de perfuração de poços de petróleo e gás, é indispensável que a empresa estrangeira realize atividades de manutenção (preventiva e repressiva) de tais bens, até porque, na hipótese de paralisação da unidade, a PETROBRÁS deixaria de gozar da referida unidade e, por conseguinte, deixaria de pagar o valor equivalente ao fretamento do bem.

67. E são exatamente esses os serviços prestados pela Recorrente para a sua empresa coligada no exterior, conforme se depreende, por exemplo, das notas fiscais e correlatas ordens de serviço abaixo discriminadas:

a) Nota Fiscal nº 0012 e Ordem de Serviço nº 000001/08 (fls. 8371 e 8605/8609):

a.i) Nota Fiscal:

"Data da Emissão: 15/02/2008

(...)

Descrição dos Serviços	Valor R\$
Serviço prestado ao exterior conforme ordem de serviço	4.000.000,00

a.ii) Ordem de Serviço (tradução juramentada de fls. 8605/8609):

"(...)

Valor do pagamento: 4.000.000,00

Formas de pagamento: 2 dias

Moeda: BRL

Escopo do Serviço

Serviços a serem prestados no Brasil durante o período de 01/01/2008 a 03/01/2008, relacionados à aquisição, inspeção, reparo, aperfeiçoamento e manutenção das Embarcações Noble Leo Segerius, Noble Roger Eason, Noble Muravlenko, Noble Paul Wolff e Noble Therald Martin, assim como a **administração e intermediação da reforma da embarcação Noble Roger Eason (Acidente de Incêndio)**, em conformidade com o Contrato Principal de Serviços, celebrado por e entre Noble Drilling (Nederland) B.V. e Noble do Brasil LTDA. em um valor não superior a BRL 4.000.000,00."

b) Nota Fiscal nº 0121 e Ordem de Serviço nº 00001/09 (fls. 8415 e 8610/8614):

b.i) Nota Fiscal:

“Data da Emissão: 15/01/2009

(...)

Descrição dos Serviços	Valor R\$
Serviço prestado ao exterior conforme ordem de serviço	8.000.000,00

b.ii) Ordem de Serviço (tradução juramentada de fls. 8610/8614):

“(...

Valor do pagamento: 8.000.000,00

Formas de pagamento: 2 dias

Moeda: BRL

Escopo do Serviço

Serviços a serem prestados no Brasil durante o período de 01/01/2009 a 15/01/2009, relacionados à aquisição, inspeção, reparo, aperfeiçoamento e manutenção das Embarcações Noble Leo Segerius, Noble Roger Eason, Noble Muravlenko, Noble Paul Wolff e Noble Therald Martin, assim como a **administração e intermediação da reforma da embarcação Noble Roger Eason (Acidente de Incêndio)**, em conformidade com o Contrato Principal de Serviços celebrado por e entre Noble Drilling (Nederland) B.V. e Noble do Brasil Ltda. em um valor não superior a R\$ 8.000.000,00.”

68. Aliás, tenho para mim que tais fatos são incontroversos no presente processo, ou seja, nem mesmo a fiscalização refuta que há esse tipo de prestação de serviço. Todavia, o racional por trás da autuação é que a segregação das receitas na proporção de 90/10 é que seria indevida, configurando uma simulação e, consequentemente, validando a exigência fiscal perpetrada.

69. Acontece que, como visto alhures, esta proporção é previamente estabelecida pela própria PETROBRÁS no convite internacional encaminhado para as fretadoras estrangeiras que, por óbvio, por estarem negociando com uma empresa **estatal** pressupõe a correição de tal prática¹².

70. Ademais, em 13 (treze) de novembro de 2014, por intermédio do art. 106 da lei n. 13.043, o legislador deu nova redação ao art. 1o. da lei n. 9.481/97 para assim prescrever:

¹² Pelo menos é assim que deve ser em países sérios.

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

(...).

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

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

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

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

(...).

71. Entendendo a complexidade da operação aqui analisada, bem como as particularidades dos negócios jurídicos daí decorrentes, o legislador (i) chancelou a bipartição dos contratos aqui tratados; bem como (ii) atribuiu de forma abstrata um rateio do valor total do contrato que - diga-se de passagem - está bem próxima da proporção efetuada pela Recorrente, o que demonstra não apenas a sua boa-fé, mas, em verdade, a adequação da sistemática empregada pelo contribuinte. Logo, deve ser validada a isenção das receitas aqui tratadas em relação as contribuições para o PIS e para a COFINS, o que encontra respaldo na jurisprudência deste tribunal, conforme se depreende de julgado proferido em caso muito semelhante ao aqui tratado¹³:

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

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

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

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS DE CONTROLADORA NO EXTERIOR.

¹³ Também se trata de negócio jurídico perpetrado por empresa nacional e sua coligada no exterior com a PETROBRÁS, o que também se materializou por intermédio de contrato bipartido com o escopo de (i) fretar embarcações e (ii) prestar serviços relacionados à tais embarcações.

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

PIS E COFINS — RECEITAS DO EXTERIOR — ISENÇÃO

São isentas da COFINS e PIS as receitas decorrentes da prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliado no exterior, no ano calendário 2000. Recurso Provido Crédito Tributário Exonerado.

(Número do Processo: 15521.000126/2005-9; Contribuinte: TRANSOCEAN BRASIL LTDA; Tipo do Recurso: RECURSO VOLUNTÁRIO; Data da Sessão: 24/03/2015; Relator(a): RANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES; Nº Acórdão: 1102-001.317; Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Acompanharam o relator pelas conclusões os conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Declarou-se impedido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório. Participou do julgamento em seu lugar o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. (assinado digitalmente) João Otávio Oppermann Thomé - Presidente (assinado digitalmente) Francisco Alexandre dos Santos Linhares - Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Luiz Tadeu Matosinho Machado, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho e João Otávio Oppermann Thomé).

72. Assim, não vislumbrando qualquer simulação ou fraude praticada por parte da Recorrente e devidamente comprovada a prestação de serviços por ela realizada para sua coligada no exterior, entendo ser indevida a autuação fiscal em tela o que, por conseguinte, me motiva a dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

(iv) Das multas aplicadas

73. Ante a procedência do recurso voluntário, entendo que a discussão quanto à incidência da multa agravada fica prejudicada e, em relação a multa pela não entrega de arquivos digitais para a fiscalização, nos termos dos arts. 11 e 12, inciso III da lei n. 8.218/91, fica absorvida pela presente decisão.

74. Conforme se observa dos autos, o motivo para a incidência da referida multa decorre do fato de, ao longo da fiscalização, o contribuinte não ter entregue determinados arquivos digitais exigidos pelo agente fiscal para a consecução do seu mister. Neste esteio, inclusive, é o teor do acórdão da DRJ quando decidiu por afastar a retroatividade benéfica veiculada pelos arts. 5o. e 10 da IN n. 787/07:

(...).

De simples leitura conclui-se que os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 ocupam-se em vedar a criação de embaraços à Fiscalização, evitando que o contribuinte deixe de disponibilizar os arquivos quando solicitados pela autoridade competente, enquanto os art. 5º e 10 da IN nº 787/07 tratam de obrigação periódica anual, a ser cumprida em certo prazo sob pena pecuniária ali prevista. (...). (g.n.).

75. Ora, se a presente decisão é no sentido de cancelar integralmente a autuação por entender que a mesma padece de injuridicidades, não é lógico manter a exigência de uma multa que decorre do não cumprimento de uma ordem externada exatamente por esta fiscalização indevida.

76. Com base em tais fundamentos, também afasto a multa fundamentada nos arts. 11 e 12, inciso III da lei n. 8.218/91 para o caso em questão.

Disposição

77. Ante o exposto, superadas as preliminares aventadas pela Recorrente, **voto para, no mérito, dar provimento integral ao Recurso Voluntário** interposto pelo contribuinte com o consequente **cancelamento do presente Auto de Infração**.

78. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado.

O ilustre relator originário considerou que existe conexão entre este processo e o processo 15521.000127/2009-63, em razão da identidade entre as operações impugnadas pela fiscalização.

Ainda que ambos os feitos possam versar sobre situação fática semelhante, não existem a conexão, a vinculação ou a decorrência, pois o processo 15521.000127/2009-63 se refere a fatos geradores ocorridos em 2003 e 2004, conforme reconheceu o próprio relator, enquanto que este processo versa sobre fatos geradores ocorridos nos anos de 2008 e 2009.

Desse modo, não se está diante da possibilidade ou do risco de a mesma questão, relativa aos mesmos fatos geradores, ser decidida de forma díspar pela mesma instância de julgamento em relação ao mesmo contribuinte.

Os referidos processos são independentes, devendo cada um deles seguir seu próprio caminho. E na eventualidade de prolação de soluções distintas, existindo similitude fática entre as situações fáticas, sempre existirá a possibilidade de apresentação de recurso especial de divergência à CSRF pelas partes, a teor do art. 67 do RICARF.

Portanto, voto no sentido de indeferir a preliminar de conexão.

No que concerne às alegações de violação dos princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica, da impessoalidade e da moralidade administrativa, acompanho o voto do relator.

No mérito, o ilustre relator originário entendeu que os valores tributados pela fiscalização neste processo estão isentos do PIS e COFINS, por constituírem receitas provenientes de serviços prestados a empresa domiciliada no exterior.

Entendeu, ainda, que não subsiste a acusação da existência de simulação nas operações entre a autuada e a empresa sediada no exterior, pois a bipartição dos contratos em prestação de serviço e em afretamento de embarcação, teria sido imposta por uma empresa estatal brasileira, além de terem sido cancelados pelo legislador por meio do art. 106 da Lei nº 13.043/2014.

Dirijo 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. E, a duas, porque a questão dos contratos bipartidos envolve sim uma operação simulada, pois não é possível que empresas aceitem uma forma de contratação que acarrete a uma delas a imposição de prejuízo constante, como corre com esses contratos, onde a empresa proprietária da embarcação fica com 90% da remuneração, enquanto que a empresa brasileira, fica com apenas 10% , operando de forma sistemática com prejuízo, e depois recebe aportes de recursos do exterior sob as mais diferentes denominações para cobrir tal prejuízo.

O advento do art. 106 da Lei nº 13.043/2014 em nada modifica a situação do contribuinte, pois a simulação não reside exclusivamente na bipartição dos contratos, mas também e, principalmente, na estipulação irreal de valores para cada contrato, o que acarreta que uma das empresas opere sistematicamente com prejuízo.

A defesa contestou a fiscalização e o acórdão recorrido, alegando que as receitas tributadas neste processo não se reportariam à serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e “workover”, prestados à PETROBRÁS, mas sim a serviços prestados a residentes no exterior, tais como: (i) intermediação das atividades contratadas no Brasil em nome da empresa no exterior, fretadora da embarcação, para a execução dos serviços necessários para a sua manutenção (da embarcação) e perfeito funcionamento, cobrando-se, posteriormente, estes montantes da empresa no exterior; e (ii) reformas das embarcações, de propriedade de outras empresas do Grupo, em estaleiros brasileiros, tratando-se, segundo o alegado, 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.

Entretanto, conforme será visto na sequência, a documentação apresentada pelo contribuinte não foi suficiente para comprovar de forma inequívoca suas alegações.

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.

Analisando 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.

Analisando o conteúdo dessas ordens de serviço, constata-se que elas fazem referência a um "contrato principal" entre a empresa estrangeira ("Companhia") e a Noble do Brasil, dando a entender que existiria um "contrato secundário".

A empresa foi intimada às fls. 574 a apresentar à fiscalização não só os contratos celebrados com a PETROBRÁS, mas também todos os demais contratos firmados com pessoas vinculadas.

Em resposta, apresentou os contratos de fls. 1397/1416, nos quais não é possível aquilatar quais os serviços, quais os direitos e quais as obrigações convencionados, pois a cláusula 2.1 estabelece que:

"Este contrato será aplicável a todas as Obras a serem realizadas no Brasil em relação com contratos assinados pela Companhia. As condições e os termos específicos serão definidos em cada Encomenda (conforme definição na Seção 3.1). Este sistema de contratação consiste em duas partes: (1) este Contrato, com termos e condições gerais e (2) uma ou mais Encomendas por escrito com especificação da Obra a ser realizada e contendo condições e termos especiais. Qualquer aspecto não tratado neste Contrato será regido pelas disposições definidas nas Encomendas."

Já a Seção 3.1 (fl. 1399) estabelece basicamente que os pedidos para obras serão feitos pela empresa estrangeira ("Companhia") por meio de ordens de trabalho, ordens de compra, ordens de aluguel ou outros documentos similares.

Essas disposições contratuais permitem concluir que os contratos de fls. 1397/1416 são os principais ("contrato principal") e que as ordens de serviço de fls. 8519/8594 seriam as "Encomendas".

Ademais, cada "contrato principal" remeteu a fixação dos direitos e obrigações às ordens de serviço apresentadas às fls. 8519/8594 (traduções juramentadas às fls. 8599/8649).

Acontece que conforme se viu acima, a descrição dos serviços nas ordens de serviço foi genérica, pois as "Encomendas" descrevem vários serviços a serem prestados, estipulam um período de tempo, e fixam valores variáveis a serem pagos, limitados a um valor máximo.

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.

Sendo assim, se a empresa operava sistematicamente com prejuízo e se foi incapaz de correlacionar os aportes provenientes do exterior com os supostos serviços prestados, é legítima e robusta a acusação da fiscalização, no sentido de que houve simulação, tratando-se tais aportes de valores recebidos para cobrir o déficit do contribuinte em relação a serviços prestados à PETROBRÁS. no âmbito do mercado interno.

Desse modo, ao contrário do alegado, não existe nenhuma "teoria da conspiração", pois além do fisco ter demonstrado o déficit de magnitude cavalgar 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.

Neste ponto, deve ser feita uma ressalva para que fique registrado que a diligência solicitada pela Resolução de fls. 13738/13746 foi totalmente desnecessária, pois além de ser incontroverso nos autos que houve o ingresso de divisas, não houve nenhum questionamento quanto à magnitude dos aportes financeiros. Além disso, os contratos

requeridos na diligência, celebrados entre a autuada e a PETROBRÁS e entre a autuada e a empresa estrangeira, já haviam sido anexados autos por ocasião do procedimento fiscal às fls. 583/1396 e 1397/1416, respectivamente.

Portanto, totalmente impertinente a realização dessa diligência, que parece ter sido determinada por analogia com a diligência determinada em outro processo, como se um feito dependesse do outro, ou com base no pressuposto de que a instrução de um processo fosse semelhante à do outro.

Prosseguindo, a partir da fl. 13.622, a recorrente dedicou uma boa parte do recurso a atacar o uso inadequado de presunções por parte do fisco e a defender a impossibilidade de o fisco desconsiderar a bipartição dos contratos com a PETROBRÁS, atacando ponto a ponto os fatos que levaram o fisco a concluir pela existência de simulação.

Ao contrário do alegado, a legislação brasileira autoriza a fiscalização a desconsiderar atos jurídicos simulados para alcançar os fatos efetivamente ocorridos, a teor do art. 167 do Código Civil e do art. 116, parágrafo único, do CTN.

Sendo assim, a validade do procedimento da fiscalização neste caso concreto, independe da regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN, pois o referido dispositivo não trata do negócio jurídico simulado, mas da possibilidade de o legislador ordinário estabelecer limites ao planejamento fiscal. Enquanto não houver regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN o limite para o planejamento tributário será a simulação, quando então o contribuinte terá ultrapassado os lindes da legalidade.

No caso concreto, a simulação foi comprovada, pois, de um lado, a fiscalização demonstrou às fls. 8693/8694 que a relação percentual dos custos e despesas escriturados como vinculados aos serviços prestados à PETROBRAS, sobre as correspondentes receitas auferidas desta empresa, aumentou em relação ao prejuízo verificado no ano-base de 2007, chegando a atingir 325,81%, ou seja, a Noble do Brasil Ltda teria cerca de 225,81% de prejuízo sobre as receitas auferidas junto à PETROBRAS, caso não recebesse os aportes financeiros do exterior.

Por outro lado, a documentação apresentada pela recorrente não permite estabelecer vínculo entre esses aportes financeiros e os serviços supostamente prestados ao exterior, pois não há como estabelecer correlação segura entre notas-fiscais, ordens de serviço e o serviço teria sido prestado.

É inimaginável que uma empresa aceite um contrato, ainda que tenha imposto por uma estatal em procedimento licitatório, sabendo que para cada R\$ 100,00 de receita auferida no contrato, precisará desembolsar R\$ 325,00 para obtê-la.

O vício de simulação não recai na bipartição dos contratos propriamente dita, mas sim no rateio da remuneração pactuada, que não guarda nenhuma relação de pertinência com o fluxo financeiro que ocorre na realidade.

E a recorrente ainda alega que não há prova de simulação no caso concreto!

No que concerne à multa por infração qualificada, são improcedentes as alegações da recorrente.

Isso porque o art. 71 da Lei nº 4.502/64, assim estabelece:

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.

Ora, no caso concreto não existe nenhuma dúvida de que a conduta simulada do contribuinte, consistente em justificar a entrada de recursos provenientes do exterior para cobrir prejuízos, por meio da apresentação de notas fiscais de prestação de serviços, sem que se possa aferir a efetividade desses serviços, caracteriza a sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois com tal comportamento o contribuinte tentou deliberadamente ocultar as circunstâncias materiais do fato gerador, uma vez que tais receitas não foram decorrentes da prestação de serviços ao exterior.

Sendo assim, a decisão da PETROBRAS em exigir a bipartição dos contratos, não afasta a responsabilidade da recorrente por tentar encobrir o recebimento dos aportes financeiros do exterior com notas fiscais de prestação de serviços não comprovados, a fim de usufruir indevidamente das isenções das contribuições ora exigidas.

No que concerne à multa em razão da não apresentação dos arquivos digitais, a defesa alegou a violação dos princípios do contraditório, da proporcionalidade, da razoabilidade, do não-confisco e pleiteou a aplicação do art. 106 do CTN.

A alegação de que uma multa prevista em dispositivo legal válido e vigente deve ser afastada em virtude da violação de princípios não pode ser aceita na esfera administrativa para elidir a autuação, tendo em vista que esse juízo de valor entre a lei que estabeleceu a multa e os princípios envolvidos já foi feito pelo legislador ordinário no momento da elaboração da lei.

Uma vez positivada a norma, só resta à Administração Tributária aplicá-la quando constatada a presença dos pressupostos fáticos necessários à sua incidência.

Especificamente no que tange à violação de princípios e normas com assento constitucional, a Súmula CARF nº 2 estabelece o seguinte:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que concerne à aplicação do princípio da retroatividade benigna para a redução desta multa, não vejo nenhuma relação entre a multa estabelecida na IN 787/2007 e a multa estabelecida no art. 12 da Lei nº 8.218/91, não merecendo nenhum reparo o acórdão recorrido nesta parte.

A multa prevista no art. 10 da IN SRF nº 787/2007 pune a conduta de não apresentar a escrituração contábil digital no prazo fixado em seu art. 5º, ou seja, até o último dia útil do mês de junho do ano seguinte ao qual se refira a escrituração.

Já a multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/91 pune a conduta do contribuinte não apresentar os arquivos na forma e no prazo estabelecido pela fiscalização.

As multas são distintas, pois punem condutas distintas, não havendo que se falar em aplicação da retroatividade benigna de uma em relação à outra, pois tratando-se de multas distintas, não há como se estabelecer que uma é mais benéfica do que a outra.

Outra alegação do contribuinte foi no sentido de que apenas uma parcela dos arquivos teriam ficado pendentes de entrega ao fisco, requerendo que a multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/91 seja "proporcionalizada" apenas em relação aos arquivos não entregues.

O pleito deve ser indeferido, pois o art. 12 da Lei nº 8.218/91 não estabelece a possibilidade de gradação a penalidade, com base no percentual de arquivos entregues e não entregues. A única possibilidade de gradação já foi aplicada pela fiscalização, que é a limitação da multa a 1% da receita bruta da pessoa jurídica no período.

Com esses fundamentos, divirjo parcialmente do ilustre relator, para votar no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Antonio Carlos Atulim