



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

Processo n° 19396.720017/2014-12
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **3401-003.106 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria COFINS
Recorrentes BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA.
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

Ementa:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO.

A Cofins incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Somente se faz autorizada a exclusão de receitas da respectiva base de cálculo submetida à alíquota positiva quando resulte cabalmente demonstrado que foram satisfeitas as disposições normativas estabelecidas à espécie.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

PAF. ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES.

As hipóteses de nulidade encontram-se no art. 59 do Decreto n. 70.235, de 1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O art. 60 do mesmo Decreto esclarece que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade, e, salvo se o sujeito passivo lhes houver dado causa, serão sanadas quando resultarem em prejuízo para este, ou quando não influírem na solução do litígio. No caso aqui em análise não ocorreu qualquer uma das hipóteses que implicassem em nulidade ou anulação do auto de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar parcial provimento nos seguintes termos: 1) quanto às preliminares argüidas, negou-se provimento, por unanimidade, 2) no mérito, 2.1) quanto à caracterização dos reembolsos de despesas como receita, negou-se provimento, pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Waltamir Barreiros, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e, 2.2) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, deu-se provimento, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira (relator), Felon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl. Designado o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco para redigir o voto vencedor. Sustentou pela recorrente o advogado Leonardo Martins, OAB/RJ 98.995.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Felon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Trata este processo de auto de infração para exigir COFINS para o período de apuração compreendido entre janeiro de 2009 e julho de 2010. A autoridade lançadora constatou que a contribuinte não incluiu na base de cálculo da apuração desse tributo os valores recebidos do exterior a título de 'reembolso de despesas'. Vejamos:

35. Em virtude da natureza evidenciada pelos registros contábeis, os recursos recebidos do exterior pela fiscalizada deveriam ter sido oferecidos à tributação do PIS e da Cofins, posto que os "reembolsos de despesas" decorrentes de pagamentos efetuados por conta e ordem das proprietárias das embarcações se destinaram tão-somente a cobrir as despesas e os custos necessários à consecução de obrigações previstas em contratos firmados com a Petrobrás, configurando-se assim em subvenção para custeio e/ou recuperação de custo/despesas.

36. A respeito do assunto, dispõe o Decreto nº 3.000, de 1999, em seu art. 392, que [...] "as subvenções para custeio e/ou recuperações de custos integram a base de cálculo do PIS e da COFINS quando aportadas em espécie", em conformidade com o disposto no art. 1º da Lei nº 10.833/2003 e Lei nº

10.637/2002, sendo o fato gerador das contribuições o faturamento mensal constituído pelo total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.

37. Registre-se ainda que a presente fiscalização cingiu-se às apurações relativas à Cofins consoante demonstrado neste Relatório, **em especial no item 02**, tendo sido mantido preservado o direito de a Receita Federal do Brasil verificar - sob outros aspectos e nível detalhamento - o cumprimento de obrigações tributárias que se refiram a esse tributo durante os anos-calendário de 2009 e 2010.

38. Considerando toda a exposição anterior, bem assim que a documentação coligida durante o procedimento fiscal comprova a matéria de fato no que tange à **não adição à base de cálculo da Cofins dos recursos recebidos do exterior a título de "reembolso de despesas", mediante depósito bancário realizado em conta corrente de titularidade do contribuinte, procedeu-se à lavratura de auto de infração, com o propósito de constituir o crédito tributário relativo ao PIS e à Cofins incidentes sobre as receitas oriundas de subvenções para custeio/recuperação de custos - definidas pelo valor das Notas de Débito discriminadas nas planilhas abaixo reproduzidas -**, nos termos do art. 392 do RIR/99, além dos acréscimos legais devidos.

A contribuinte impugnou a autuação, cujas razões, em resumo elaborado pelo relator da decisão da RJ que reproduzo pela sua objetividade, foram os seguintes:

"...destaca que, em vista da complexidade envolvida nas operações de exploração e produção de jazidas de petróleo e gás, as concessionárias respectivas contrariam os mais diversos fornecedores de equipamentos, materiais e serviços, entre os quais a impugnante, no tocante aos serviços de sondagens, perfurações, avaliações, complementação e *workover*."

"Neste diapasão, o modelo de contratação adotado por tais concessionárias seria o da contratação bipartida, consistindo na celebração, com pessoas jurídicas diversas, de dois contratos distintos. As embarcações seriam afretadas diretamente pelas concessionárias de direitos de exploração e produção de jazidas de petróleo e gás - a exemplo da Petrobras e da OGX -, através de contratos de afretamento firmados com empresas domiciliadas no exterior; em paralelo, referidas concessionárias contrariam empresas domiciliadas no país para a realização dos serviços prestados pela impugnante (sondagens, perfurações, avaliações, complementação e *workover*)."

Conforme estipulado nos contratos de prestação de serviços celebrados entre as concessionárias locais e a contribuinte, esta teria sido designada para promover a importação das aludidas embarcações, bem como das partes, peças, ferramentas e equipamentos destinados à manutenção, reparo e operação das mesmas no país. Tal possibilidade restaria prevista no Decreto n. 4.543, de 2002, como também na IN RFB n. 844, de 2008, e na IN RFB n. 1.415, de 2013, autorizando-se a prestadora de serviços a se habilitar ao Repetro no intuito de, amparada por atos declaratórios executivos, promover referida importação.

Ao assumir o papel de importadora das embarcações, partes, peças, ferramentas e equipamentos, conforme designação para fins de Repetro, a contribuinte anteciparia custos e despesas em benefício das empresas estrangeiras afretadoras contratadas pelas concessionárias locais, vez que, por

Documentos assinados digitalmente conforme MP nº 220-2/2004, de 21/04/2004, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, art. 10º, inciso I.

para o perfeito cumprimento da obrigação de entregar e manter em condições de operação, durante todo o período contratado, as embarcações.

Tais despesas, no entanto, realizadas em nome das afretadoras das embarcações no exterior, não se confundiriam com aquelas incorridas pela contribuinte para a execução dos contratos de prestação de serviços celebrados com a Petrobras e a OGX, posto que, ao incorrer nas despesas relacionadas ao funcionamento e manutenção da embarcação, a contribuinte não estaria a serviço das precitadas concessionárias, mas sim a serviço das afretadoras estrangeiras (docs. 08, 09, 10 e 11).

Dessa maneira, tratando-se de custos e despesas inerentes à manutenção e continuidade de afretamento do qual a contribuinte não seria parte contratante, os valores incorridos seriam lançados em conta específica denominada "Receitas de Custos Intercompanhia", criada com o propósito único de controlar e gerenciar tais custos e despesas adiantados pela contribuinte. Precitados adiantamentos seriam reembolsados pelas empresas estrangeiras através de remessas periódicas acobertadas por contratos de câmbio devidamente registrados e aprovados pelo Banco Central do Brasil (doc. 13).

Inexistiria, segundo a impugnante, qualquer relação das despesas incorridas em nome das afretadoras estrangeiras com os serviços prestados por ela à Petrobras e à OGX que justificasse o entendimento da autoridade fiscal no sentido de que os reembolsos recebidos seriam, na verdade, receitas decorrentes da prestação de serviços no país às referidas concessionárias.

Também não poderia a autoridade fiscal, sem que comprovada a ocorrência de dolo, fraude, simulação ou abuso de forma ou de direito por parte da contribuinte, entender que os custos e despesas antecipados em decorrência das atividades de gerenciamento e administração previstas em contratos de prestação de serviços e de reembolso de custos distintos, seriam, em verdade, receitas operacionais decorrentes das atividades de prestação de serviços à Petrobras e à OGX.

Fosse o caso, deveria a autoridade fiscal ter aplicado, não por faculdade, mas por obrigação legal a ela imposta, multa agravada de 150%. Tal não teria ocorrido, em vista da inexistência de elementos que permitissem sustentar eventual abuso de forma ou fraude pela contribuinte cometidos. E se não houvera fraude, simulação também não, vez que o pressuposto desta seria aquela.

Desrespeitados, assim, os comandos normativos autorizadores da desconsideração dos atos jurídicos praticados pelas empresas envolvidas, carecendo o ato administrativo consubstanciado no auto de infração de validade por ausência de motivo de fato. Nulo, portanto, ante o vício de motivação.

Ainda de acordo com a inconformada, mesmo que se pudesse considerar que as despesas adiantadas em prol da manutenção e operacionalidade das embarcações sob contratos de afretamento fossem inerentes aos seus serviços, a exigência de Cofins não se sustentaria, posto que correspondente à efetiva exportação de serviços, cuja isenção restaria prevista na Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001. Os anexos contratos de câmbio (doc. 13) demonstrariam o efetivo ingresso de divisas no país exigido pela legislação afeta ao PIS/Pasep e à Cofins.

Parcialmente decadente, também, o direito à constituição do crédito tributário censurado, vez que, em vista dos pagamentos relativos ao período que se estende entre janeiro e março de 2009, já decorrido o prazo a que se refere o art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, na medida em que a impugnante somente teria tomado ciência do lançamento fiscal em 03 de abril de 2014.

Em sede meritória, em adição a diversos dos argumentos anteriormente alinhados, acrescenta a impugnante que, da análise das despesas por ela adiantadas, perceber-se-ia que seriam elas características dos serviços de agenciamento e administração das embarcações pertencentes às empresas estrangeiras, em nada se relacionando aos serviços de perfuração prestados pela contribuinte às concessionárias de petróleo e gás no país.

A título ilustrativo, destaca as seguintes despesas adiantadas em prol das afretadoras estrangeiras das embarcações, que se relacionariam estritamente à manutenção e administração das embarcações afretadas: serviços de praticagem; contratação de seguros de casco; pagamento de tributos aduaneiros incorridos pelas embarcações; contratação de docagem em estaleiros para reparos nas embarcações; e demandas relacionadas com o sistema de propulsão, ancoragem e rebocagem das embarcações, entre outros.

Assevera que o conceito de receita decorreria do exercício de atividades em transações efetuadas por conta própria e que viesse a aderir ao patrimônio de quem as recebe, através do ingresso de montante, sob a forma de dinheiro ou recebíveis, aos quais correspondam vendas de mercadorias ou produtos, prestações de serviços ou, ainda, em decorrência de ganhos financeiros, bem como de outros ganhos que venham eventualmente representar efetivo acréscimo patrimonial. Não se confundiria, portanto, com mera entrada.

Incabível, ainda, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada pela autoridade fiscal, pois, consoante art. 61 da Lei n. 9.430, de 1996, apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições seriam atualizáveis.

Ao final:

Diante de todo o acima exposto, espera e confia a Impugnante que V.Sas. decretarão a procedência integral da presente Impugnação, seja acolhendo o manifesto e insanável vício de nulidade nela contido, seja pelo mérito, pois, tal como se demonstrou nesta defesa, a natureza das despesas adiantadas em nome das empresas estrangeiras e os reembolsos recebidos em nada se equivalem às receitas operacionais obtidas pela Impugnante com a prestação de serviços à Petrobras e à OGX.

Caso ainda assim não entendam V.Sas., requer seja reconhecido que, havendo a efetiva prestação de serviços ao exterior que representou incontroverso ingresso de divisas ao País, reconheça-se a isenção prevista na legislação de regência, cancelando a autuação lavrada para a exigência da COFINS.

*Pelo todo exposto, requer a Impugnante seja julgada **PROCEDENTE** a presente defesa e, conseqüentemente, seja julgado **totalmente improcedente o auto de infração lavrado.***

Para tanto, carrega aos autos os documentos de fls. 314/3.044.

É o relatório.

Os julgadores de 1º piso rejeitaram as preliminares que pediam nulidade por vício de motivação, pois entenderam que não ocorreu qualquer uma das hipóteses que justificariam a nulidade da autuação (art. 59 e 60 do Decreto n. 70.235, de

1972), e que a autuação atendeu os requisitos de sua validade (artigo 10 do Decreto n. 70.235, de 1972 e art. 142 do CTN).

Eles também rejeitaram a preliminar de nulidade em que a contribuinte alegara que não houve comprovação de simulação, fraude, dolo que justificasse a autoridade fiscal desconsiderar os contratos que a contribuinte tinha com seus clientes relativos aos reembolsos de despesas. Os Julgadores expuseram que: (a) não há, no ordenamento jurídico, como quer fazer crer a contribuinte, rito próprio à promoção da desconsideração dos atos jurídicos em tela; (b) os valores exigidos se referem a ingressos provindos de empresas situadas no Brasil e eles que se enquadram no conceito de receita para fins de tributação da contribuição social, e não significam ingressos de divisas providas do exterior.

Eles acolheram a preliminar de decadência do direito à promoção da constituição do crédito tributário para os meses de janeiro a março de 2009, pois a contribuinte tomou ciência da exigência em 03/04/2014, e verifica-se que houve pagamentos da contribuição nesses meses, o que remete à regra de decadência do § 4º do art. 150 do CTN.

No mérito, consideraram que foram corretas as razões postas pela autoridade fiscal para o lançamento, por que:

1. a contribuinte lançou os valores discutidos como ingressos na apuração do lucro operacional, mas deixou de incluí-los na base de cálculo do PIS e da COFINS.
2. os valores discutidos correspondem à definição legal do que deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, tal como consta dos artigos 2 e 3 da Lei n. 9.718, de 1998, e pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, com o apoio do que conceitua o art. 392 do RIR (Decreto n. 3.000/1999) e Parecer Normativo CST n. 112/1978.
3. os valores discutidos recebem a denominação de 'reembolso de despesas', mas eles chegam à contribuinte sob a égide de uma grande contrato que abrande os ajustes de afretamento e de prestação de serviços, e são, de fato, receita para os fins da tributação da COFINS.

E, por fim, não deram razão à contribuinte com relação à sua contestação da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por que: (a) o auto de infração não definiu o fato contestado pela contribuinte; (b) a lei não impede que a multa de ofício sofra a incidência dos juros de mora, ao contrário, prevê a atualização do débito não pago no vencimento.

O Acórdão n.º 01-30.177, proferido pela respeitável 3ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém em 30/09/2014, ficou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

PAF. ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES.

As hipóteses de nulidade encontram-se no art. 59 do Decreto n. 70.235, de 1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O art. 60 do mesmo Decreto esclarece que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade, e, salvo se o sujeito passivo lhes houver dado causa, serão sanadas quando resultarem em prejuízo para este, ou quando não influírem na solução do litígio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

COFINS NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO.

A Cofins incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Somente se faz autorizada a exclusão de receitas da respectiva base de cálculo submetida à alíquota positiva quando resulte cabalmente demonstrado que foram satisfeitas as disposições normativas estabelecidas à espécie.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, quando não pagos no prazo, sofrerão incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a contribuinte ingressou com recurso voluntário. No seu entendimento a decisão proferida pelos julgadores de 1º piso incorreu em diversos equívocos, pois, *in verbis*:

- (i) deixou de se manifestar sobre a nulidade da desconsideração de atos e negócios jurídicos legalmente praticados;
- (ii) introduziu indevidamente fundamento novo para fazer incidir juros sobre a multa de ofício quando da eventual execução do julgado, o que não constou originalmente na atuação;
- (iii) considerou como receita da Recorrente a entrada de numerários recebidos por conta e em benefício de empresas estrangeiras, para custeio de despesas destas no País, somente com base na classificação contábil do contribuinte, o que é irrelevante para saber se tais valores devem ser incluídos na base de cálculo da COFINS;
- (iv) ignorou o fato de que mesmo que viesse a se considerar o mero ingresso de numerário como receita da Recorrente, o que se admite apenas para

argumentar, as despesas comprovadas e incorridas anulariam por completo o suposto reflexo que tais entradas teriam para o resultado da Recorrente, pois, todas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2/2004 - Art. 6º, II, do Decreto nº 7.093/2003 e assinado digitalmente em 05/06/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Autenticado digitalmente em 05/06/2016 por ELSON JOSÉ BAYERL, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJÓ BRANCO, Assinado digitalmente em 05/06/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

elas - as supostas receitas - tinham uma equivalente antecipação promovida pela Recorrente em favor das citadas empresas estrangeiras; e

(v) tratou equivocadamente os recursos recebidos das empresas estrangeiras como "*subvenções*", já que, como amplamente exposto, as quantias remetidas somente servem para reembolsar os adiantamento de despesas incorridos pela Recorrente, não se tratando de ajuda ou subsídio para consecução dos seus objetivos sociais, de modo que a ausência de relação entre os reembolsos com os valores dos serviços prestados às concessionárias ficou comprovada no processo;

(vi) desconsiderou indevidamente a existência de estrutura contratual válida e idônea para afirmar, sem provas, que se trataria de um único contrato, o que sequer possui fundamentação;

Ela, como primeiras preliminares, pede nulidade do acórdão da DRJ por que: (a) deixou de enfrentar todos os fundamentos da defesa da contribuinte, mais especificamente, deixou de enfrentar questão suscitada pela contribuinte na impugnação, qual seja: que o auto de infração, para justificar a exigência, se reporta a desconsideração de operações e documentos legítimos; (b) adotou critério jurídico diferente do constante da autuação quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, qual seja: a decisão da DRJ pretende exigir juros sobre a multa, enquanto a autuação não fez menção a esse fato, nem mesmo fundamentou a cobrança de tal encargo contra a contribuinte em relação à multa de ofício.

Ainda, alega que a autuação deve ser declarada nula por que a autoridade fiscal não pode desconsiderar as operações efetuadas e relativas aos valores do reembolso das despesas, pois foram regulares e legítimas; e a autoridade fiscal não comprovou a existência de dolo, fraude, ou simulação, ou abuso de forma ou de direito, de modo a justificar fossem desconsiderados atos jurídicos praticados - essas operações e os respectivos documentos. No mesmo sentido com relação ao acórdão de 1º piso. Cita jurisprudências. Vejamos parte da sua defesa sobre este tópico:

No entanto, em que pese existirem duas relações jurídicas distintas, com obrigações autônomas e inconfundíveis, o atuante - no que foi inadvertidamente acompanhado pela decisão ora recorrida - desconsiderou a estanqueidade jurídica dos referidos Contratos, entendendo que os custos - e consequentemente os reembolsos recebidos - em decorrência das atividades de gerenciamento e administração, previstos nos Contratos de Reembolso de Custos firmados com as afretadoras estrangeiras e a Recorrente, seriam, na verdade, receitas operacionais da Recorrente decorrentes das atividades de prestação de serviços à Petrobras e à OGX.

Com efeito, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, percebe-se que o atuante se utilizou da autorização concedida - em hipóteses restritas e excepcionais, diga-se - pela legislação de regência, para desconsiderar os atos e negócios jurídicos - legal e validamente - praticados pela Recorrente com as concessionárias locais e com as empresas estrangeiras, embasando uma suposta ausência de pagamento da Contribuição sobre os recursos recebidos do exterior à título de "*reembolso de despesas*".

Segundo o atuante, embora cobertos por contratos firmados com as afretadoras no exterior "*as despesas reembolsadas à fiscalizada pelas empresas sediadas no exterior têm origem na prestação de serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e 'workover' contratadas pela Petrobras*" (penúltimo parágrafo de fls. 21 do relatório de fiscalização).

Como visto, o atuante se ampara na presunção de que embora previstos em ato jurídico próprio, celebrado entre a Recorrente e as afretadoras das embarcações no exterior, o reembolso destas despesas decorreria em realidade de obrigação assumida pela Recorrente junto à Petrobras e à OGX.

No entanto, esta extrema autorização é condicionada à verificação e à comprovação concreta pela autoridade administrativa, dos motivos de fato - ocorrência de atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária - a ensejar a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo para, somente então, constatar a ocorrência do fato gerador.

Verifica-se da análise de todo o processo administrativo iniciado pelo autuante, que não há uma única prova a demonstrar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação nos Contratos celebrados pelas Partes aqui ventiladas, a permitir a desconsideração dos atos jurídicos praticados, tal como fez o autuante para a - descabida - exigência do tributo através da autuação ora combatida.

A contribuinte, em seu recurso voluntário, reafirma que os valores objeto da autuação não são receitas, mas apenas reembolso de despesas, e explicam sua natureza e procedência, em suas palavras:

Pois bem, durante o período autuado, a Petrobras e a OGX celebraram Contratos de Afretamento com as empresas estrangeiras DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS BV e DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK) (**docs. 03 e 04 da impugnação**), para utilizá-las em atividades de exploração de petróleo e gás natural no País, conduzidos pela própria Petrobras e OGX, respectivamente.

Diante dessa situação, tendo em vista que as empresas afretadoras não possuem estabelecimentos no País, a Recorrente foi designada por elas, nos termos da regulamentação do REPETRO, para promover a importação das referidas unidades, suas partes e peças, de modo a viabilizar, em nome das afretadoras estrangeiras, o perfeito funcionamento das embarcações no curso dos Contratos de afretamento firmados entre as afretadoras e a Petrobras e a OGX.

E válido destacar e repisar que referidas despesas incorridas pelas afretadoras estrangeiras no País se estenderam, também, à importação e aquisição local de partes e peças destinadas à manutenção das embarcações durante o período de operação no País. Dessa forma, com o objetivo de suportar o afretamento das referidas embarcações, a Recorrente celebrou com as respectivas afretadoras no exterior, os Contratos de Serviços (**docs. 08 e 09 da impugnação**) e os Contratos de Reembolso de Custos (**docs. 10 e 11 da impugnação**), cujos considerandos bem esclarecem o propósito daquelas avenças:

(...)

De acordo com os termos dos referidos Contratos, cabia à Recorrente adiantar, em nome das afretadoras das embarcações estrangeiras, determinados custos e despesas necessários ao funcionamento e à manutenção das embarcações durante o prazo de agenciamento, de modo a evitar a interrupção e o comprometimento da navegabilidade e segurança das embarcações afretadas pelas citadas empresas estrangeiras à Petrobras e à OGX.

Lembre-se que se define agenciamento como a "*intermediação de serviços.(...) A atividade do agente não pode ser eventual, mas habitual. A execução dos serviços de agenciamento é permanente, habitual, jamais esporádica.*" (O ISS ao Alcance de Todos, José Cassiano Borge- e Maria Lúcia Américo dos Reis, pag. 133/134) Dizem ainda mais os citados doutrinadores sobre o serviço de agenciamento/intermediação:

"Intermediação é a atividade de quem exerce a aproximação entre duas mais pessoas que desejam negociar." (ob.cit. pag. 134)

(...)

Da análise das despesas adiantadas pela Recorrente, percebe-se serem elas característica? 'dos serviços de agenciamento e administração das embarcações pertencentes às empresas estrangeiras, que em nada se relacionam aos serviços de perfuração prestados pela Recorrente às concessionárias de petróleo e gás no País.

Com efeito, considerando as atividades de administração das demandas do navio, muito bem exemplificadas pelo Professor Haroldo dos Anjos, bastaria a análise detida das despesas adiantadas pela Recorrente - cujos reembolsos foram considerados pelo autuante como receitas da própria Recorrente - para se perceber que referidos adiantamentos referem-se à despesas que se enquadram perfeitamente neste conceito de agenciamento, não havendo que se falar em "subvenção", como já refutado anteriormente.

Apenas à título ilustrativo, eminentes Conselheiros, a Recorrente destaca as seguintes despesas adiantadas em prol das afretadoras estrangeiras das embarcações, que se relacionam estritamente à manutenção e administração das embarcações afretadas: (i) serviços de praticagem - obrigatórios para a atracação das embarcações afretadas; (ii) contratação de seguros de casco; (iii) pagamento de tributos aduaneiros incorridos pelas embarcações; (iv) contratação de docagem em estaleiros para reparos nas embarcações; (v) demandas relacionadas com o sistema de propulsão, ancoragem e rebocagem da embarcação; dentre tantos outros.
(...)

Com efeito, em virtude dos adiantamentos promovidos pela Recorrente em nome e em benefício das afretadoras estrangeiras, os respectivos valores recebidos à título de reembolso são devidamente anulados ao serem correlacionados/alocados à respectiva despesa outrora adiantada pela Recorrente.

Diga-se novamente que embora os custos e despesas adiantados pela Recorrente em benefício das afretadoras estrangeiras sejam posteriormente reembolsados pelo mesmo valor antecipado, pelos serviços de apoio e intermediação executados pela Recorrente às mesmas empresas estrangeiras, estas remuneram os serviços da Recorrente, conforme prescrito na Cláusula 1.2 dos Contratos de Serviço firmados entre as afretadoras e a Recorrente (docs. 08 e 09 da impugnação).

Portanto, enquanto a remuneração pelos serviços prestados pela Recorrente às afretadoras estrangeiras seja inegavelmente uma receita de exportação de serviços, os valores recebidos em decorrência dos contratos de reembolso de custos são meros ingressos para recompor o caixa da Recorrente por despesas antecipadas em benefício das empresas estrangeiras.

A contribuinte contesta, ademais, o entendimento do acórdão da DRJ, que motivou sua decisão, de que os recursos recebidos a título de reembolso de despesas teriam sido contabilizados como receita (na conta denominada 'receitas de custos intercompanhia'). Explica que essa denominação teve o único propósito de controlar e gerenciar custos de despesas adiantadas pela recorrente em benefício das afretadoras estrangeiras; e afirma que não pode prevalecer a mera formalidade da classificação contábil para descaracterizar a real natureza dessas verbas, qual seja, não se trata de receita, mas de reembolso de despesas adiantadas. A verdade material deve prevalecer sobre a formal.

Outrossim, ela contradita o acórdão de 1ª instância de que as verbas em discussão teriam a natureza de subvenção. Invoca o Parecer Normativo CST n. 112/1978 que expõe que subvenção para custeio é transferência de recursos para pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer frente às despesas de suas operações próprias, mas que esse não é o caso dessas verbas pois elas se referem a despesas com operações de terceiros.

A contribuinte argumenta, ainda, que os reembolsos de despesas não se enquadram no conceito de receita, pois esse tipo de montante "não adere definitivamente ao patrimônio do alienante", pois a importância apenas transita em mãos do alienante sem que em verdade lhe pertença em caráter definitivo. Cita doutrina, jurisprudências e soluções de consulta. Invoca decisão do STF, com repercussão geral, que afirma não incidir PIS e COFINS sobre os valores recebidos a título de crédito de ICMS, que sublinha o entendimento de que são valores que apenas transitam pela alienante.

Para a contribuinte, não tem procedência, por falta de indício ou provas, o entendimento da DRJ de que as despesas reembolsadas teriam estreita ligação com a prestação de serviços contratados pelas concessionárias. Vejamos essa argumentação:

Em outra passagem, o acórdão recorrido chega a alegar que as despesas reembolsadas teriam estreita ligação com a prestação de serviços contratados à Recorrente pelas concessionárias, o que é nitidamente temerário, pois não há sequer indício da tal correlação, como já evidenciado anteriormente.

(...)

Esse fundamento falacioso e não provado, contido no corpo do acórdão deverá, com todo o respeito ser plenamente desconsiderado por esse E. Conselho, pois se trata de mera ilação do prolator da decisão, cuja prova se fazia indispensável. No caso dos autos, pelo contrário, já se demonstrou por diversos documentos que não há relação entre os reembolsos e os serviços prestados pela Recorrente às concessionárias.

(...)

Para agravar, o acórdão recorrido ainda chega às raias do absurdo ao afirmar que se estaria diante de um único e grande contrato, contemplando o afretamento e prestação de serviços de sondagens, perfurações, avaliações, completação, *workover*, cuja receita - una e indivisível - não teria sido submetida à incidência do PIS e da COFINS "*por meio de mecanismo*" em que a quantia envolvida fora remetida às afretadoras estrangeiras para, em seguida, retomar sob a denominação de reembolso de despesas:

A contribuinte, em seu recurso voluntário, *ad argumentandum*, e alternativamente à sua argumentação central, pede que, ao caso, haja o reconhecimento da isenção da COFINS para as receitas provenientes de exportação de serviços prestados cujo pagamento represente ingresso de divisas. Aponta como provas adicionais os contratos de câmbio:

Na improvável hipótese de tudo o que acima se expôs vir a restar superado, do que se cogita apenas para argumentar, ainda assim não há como se cogitar da incidência da COFINS sobre os valores auatados, já que, a teor da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, estão isentas de tais contribuições as receitas decorrentes "*dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas*".

Sobre a incidência de Juros de mora sobre a multa de ofício - A contribuinte, além de tratar deste tema na preliminar, retorna a ele no mérito, dizendo que é insustentável a visão das autoridades fiscal e administrativa favorável a essa incidência. Que elas se remetem à Portaria MF n. 28, de 02/04/1998, e a Parecer proferido pela Coordenação Geral do Sistema Tributário (COSIT), mas não têm amparo na Lei, como se pode verificar no texto do artigo 61 da Lei. 9.430, de 1996. Os juros de mora incidem somente os débitos decorrentes de tributos e contribuições, e não sobre penalidades. Cita decisões proferidas no CARF, inclusive na CSRF.

Logo, diante de tudo o que foi exposto acima, resta evidente o erro do acórdão ora recorrido em pretender aplicar, *in casu*, juros sobre a multa de ofício, motivo pelo qual, na hipótese de ser superada a preliminar arguida no início do presente recurso, a Recorrente espera que esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afaste a aplicação de juros sobre a aludida penalidade, prestigiando, assim, a legislação federal e a sólida jurisprudência administrativa a respeito do tema.

Voto Vencido

Conselheiro Eloy Eros da Silv Nogueira

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Sobre o recurso de ofício:

Os julgadores de 1º piso recorrem a este Colegiado por terem exonerado parte do crédito tributário da exigência objeto deste processo.

Reconheceram, eles, que houve a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao período de janeiro a março de 2009, com aplicação do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

De fato, considerando os comprovantes de arrecadação juntados aos autos que indicam ter havido pagamento da contribuição social nesses meses de 2009, há que se determinar o prazo decadencial conforme a regra desse § 4º acima citado. Considerando que a contribuinte tomou ciência do auto de infração em 03 de abril de 2014, já havia se passado o prazo fatal para os valores de tributo apurados como exigíveis de janeiro a março de 2009.

Por essas razões, proponho que seja negado provimento ao recurso de ofício.

Preliminares

Delimitação da lide

Após percorrer detidamente os documentos e atos que instruem este processo, sinto necessário apontar as fronteiras do contraditado, antes que adentremos as preliminares suscitadas pelas partes e o próprio mérito.

Sobre a relação societária entre a contribuinte e as afretadoras:

Vi, nos documentos juntados, que a contribuinte Brasdril Sociedade de Perfurações Ltda. é uma sociedade limitada constituída apenas por dois sócios estrangeiros, que são as empresas DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V. E DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK).

E que a Brasdril é a representante oficial no Brasil dessas duas empresas estrangeiras.

E que essas duas empresas estrangeiras são as duas afretadoras contratadas pela Petrobrás e pela OGX a que se referem a autoridade fiscal e a contribuinte.

E que as sócias da contribuinte contrataram a sociedade por elas formada para prestar serviços junto aos contratos da Petrobrás e da OGX com as afretadoras.

Estes são fatos não contestados pela contribuinte.

Sobre a relação entre os contratos firmados pela contribuinte (BRASDRIL) com as afretadoras DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V. E DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK) e as concessionárias (PETROBRÁS E OGX):

A contribuinte alega que os contratos que mantém com as afretadoras não têm relação e não se confundem com os contratos das afretadoras com a Petrobrás e com a OGX, e também não têm relação com os contratos da contribuinte com a Petrobrás e a OGX.

Ocorre que os contratos firmados pelas afretadoras com a Petrobrás e a OGX trazem cláusulas que expressamente estabelecem competências e responsabilidade para a contribuinte, que é deles co-signatária. Vejamos algumas dessas cláusulas:

extratos do contrato da concessionária com a afretadora Diamond

1.1, O objeto do presente Contrato é o afretamento, à PETROBRAS, da UNIDADE, a fim de ser utilizada na perfuração e/ou completação e/ou avaliação e/ou manutenção de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais, horizontais e partilhados), em águas brasileiras delimitadas pelas coordenadas geográficas de acordo com Contratos de Concessão assinados pela PETROBRAS com a Agência Nacional de Petróleo, Gás e Biocombustíveis (ANP), até a profundidade máxima de 7.000 metros, em lâmina d'água de 870 metros. O Contrato mencionado neste item 1.1 e seus Anexos serão referidos neste instrumento como CONTRATO.

(..)

2.2.1. Início do CONTRATO - O início do CONTRATO ocorrerá quando a UNIDADE for liberada pela PETROBRAS, em notificação por escrito à CONTRATADA, para início do afretamento/ depois de realizado o teste geral dos equipamentos previsto no item 3.3 deste CONTRATO. A data de início do CONTRATO deverá ocorrer até 30/04/2008, observando-se o disposto no item 9.1.1 deste CONTRATO.

2.2.1.1. O CONTRATO terá sempre execução simultânea com o de Prestação de Serviços, assinado na mesma data, sem prejuízo dos termos da Cláusula Décima Primeira - Rescisão.

(...)

²⁻³- Chegada no Brasil - **A UNIDADE deverá chegar no porto ou em águas abrigadas, na Cidade de Macaé- RJ.** Para efeito de aplicação das cláusulas contratuais os portos indicados pela PETROBRAS são os de Macaé e Vitória e os aeroportos são os de Macaé, o do Farol de São Tomé, em Campos dos Goytacazes e o de Vitória.

CLÁUSULA TERCEIRA - OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

(....)

3.2.1 Executar o afretamento ora contratado, nos prazos e condições aqui estabelecidos.

3.2.2 Facilitar a ação da Fiscalização, fornecendo informações ou provendo acesso à documentação e às operações em execução e atendendo prontamente às observações e exigências por ela apresentadas.

3.2.3 Manter à frente do afretamento representante específico para este contrato, credenciado por escrito, capaz de responsabilizar-se pela direção do afretamento contratado e representá-la perante a PETROBRAS.

(....)

3.8 - (...) Arcar com todas as despesas, inclusive óleo diesel e transporte da UNIDADE, para docagens, inclusive aquelas decorrentes de caso fortuito ou força maior, como definida na Cláusula Décima Terceira do CONTRATO.

(...)

3.25. Manter a UNIDADE, seus pertences, bem como acessórios e elementos de substituição e, durante o período do CONTRATO, em adequadas condições de funcionamento em regime de operação de 24 (vinte e quatro) horas por dia e 7 (sete) dias por semana, garantindo que a UNIDADE esteja dimensionada de forma a executar as atividades objeto desta contratação, nos prazos e condições

(...)

5.4 A CONTRATADA declara que os preços propostos para a execução do afretamento contratado levou em conta todos os custos, insumos, lucro, despesas e demais obrigações legais para o cumprimento integral das disposições contratuais até o termo final do presente contrato, não cabendo, pois, quaisquer reivindicações a título de revisão de preço, compensação ou reembolso,

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA - SOLIDARIEDADE

17.1. Assina o CONTRATO, como empresa juridicamente solidária quanto às obrigações pecuniárias dele decorrentes, independente de causa, origem ou natureza jurídica, a empresa contratada Brasdril Sociedade de Perfurações Ltda., tal como definida no Contrato de Prestação de Serviços de nº ku50.0031894.07.2, aqui denominada EMPRESA SOLIDÁRIA que, neste " ato, declara estar ciente de todo o teor e efeitos do CONTRATO. A EMPRESA SOLIDÁRIA tem sede na Rua Tenente Célio, 185, Novo Cavaleiros, Cidade de Macaé, Estado do Rio de Janeiro, República Federativa do Brasil, com inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, do Ministério da Fazenda, sob o nº 42.101.31170001-97, neste ato representada por seu Gerente Geral, Mickey Welch.

(....)

23.2 Na eventualidade de demanda ou para qualquer outro propósito vinculado ao presente CONTRATO e sua execução, a PETROBRAS notificará a CONTRATADA, enviando correspondência(s) a seu(s) representante(s) legal(ais), no(s) endereço(s) citado(s):

Mickey Welch

Rua Tenente Célio, 185, Novo Cavaleiros, Cidade de
Macaé Estado do Rio de Janeiro República Federativa do
Brasil

(....)

A CONTRATADA deverá importar as máquinas e os equipamentos necessários à execução do CONTRATO como importados ou os que a PETROBRAS autorizar prévia e expressamente. Poderá importar materiais, aparelhos, ferramentas, sobressalentes e outros bens igualmente indispensáveis à execução do CONTRATO.

Como se pode ver, o contrato da afretadora com a concessionária é feito em par com o contrato de prestação de serviço entre a representante da afretadora no Brasil (no caso a própria contribuinte) e a concessionária. Além disso, a representante da afretadora no Brasil (que é a contribuinte) e a afretadora firmaram um contrato em paralelo a esses dois contratos que são, de fato e de direito, os originários do negócio entre essas 3 entidades.

Além disso, os contratos originais são firmados para cada embarcação que deve ser trazida ao país para os serviços à concessionária, e identificam a Brasdril como co-responsável com a afretadora pelas obrigações assumidas de manter as instalações em condições de pleno uso.

E, por fim, esses contratos originários deixam claro que todos os custos, insumos e despesas estão previstos nos preços contratados, abrangendo os serviços de importação da embarcação, de partes e peças, de manutenção, etc.

Ademais, os contratos firmados pela contribuinte com as afretadoras, que são suas sócias constituintes, têm objeto que são umbilicalmente vinculados ao objeto dos contratos das afretadoras com a Petrobrás e OGX. A contribuinte se compromete a cuidar das condições de operação das embarcações das afretadoras, mas isso se dá por que cada uma dessas embarcações está a serviço da Petrobrás ou da OGX nos termos firmados entre essas concessionárias e as afretadoras.

Essas vinculações são uma dependência daqueles contratos com relação a esses, tanto quanto ao aspecto fático, quanto no aspecto do direito. Os contratos da contribuinte com as afretadoras - e também dela com a própria Petrobrás e com a OGX - somente existem e têm sua efetividade por que as afretadoras firmaram os contratos com a Petrobrás e a OGX. Essa conclusão não é uma interpretação, mas é o que esses contratos estabelecem - como podemos neles ler.

Portanto, de um lado, não há como considerar procedente a alegação da contribuinte que afirma haver estanqueidade entre esses contratos, por outro lado, não foi contraditado pela contribuinte a dependência de fato que há entre o objeto dos contratos da contribuinte com a afretadora com relação aos contratos por ela firmados com as concessionárias e com relação aos contratos firmados entre as afretadoras e as concessionárias.

Sobre o aproveitamento dos valores registrados como despesas e custos na apuração da COFINS:

S.m.j, a autoridade fiscal informa que, em sua auditoria, constatou que a contribuinte tomou os valores de custos debitados na 'conta a receber intercompanhia' para calcular créditos por ela apropriados. E este fato não foi contestado pela contribuinte, passando a ser incontroverso.

Sobre o fato da contribuinte não requerer perícias, diligências ou produção de provas:

Também verifiquei que a contribuinte não solicitou, nem solicita, a realização de diligências, ou a produção de provas, sob o manto da efetivação do Princípio da Verdade material. A argumentação da contribuinte se reporta aos documentos que instruem o processo, seja os juntados pela autoridade fiscal, seja os por ela mesma juntados, mas não contesta sua validade. Além disso, a recorrente não alega existir documentos não juntados aos autos que possam provar o contrário do que os documentos juntados pretendem demonstrar, ou que existam documentos que desmantelariam as razões da autuação.

Sobre as preliminares argüidas pela recorrente:

Preliminar que pede nulidade do acórdão da DRJ por ter deixado de se enfrentar todos os fundamentos da defesa a contribuinte.

A contribuinte informa que havia sido enfático e insistente em defender a validade e a idoneidade dos atos e dos negócios jurídicos referentes às operações relacionadas às despesas reembolsadas. E que a autoridade lançadora, para lavrar o auto de infração, desconsiderou a validade desses documentos e negócios mas sem comprovar as razões para sua invalidação, ou comprovar que houve simulação, fraude ou abuso de forma ou de direito.

Nesse sentido, eminentes Conselheiros, convém recordar que a Recorrente, ao apresentar a sua impugnação de fls., foi enfática e insistente ao defender a validade e idoneidade dos atos e negócios jurídicos regularmente praticados no período autuado, de forma que o Auditor Fiscal responsável por lavrar a autuação, para desconsiderar a estrutura de tais operações, deveria comprovar o seu posicionamento, explicitando as razões e as correspondentes provas para considerar que os reembolsos de despesas recebidos pela Recorrente de empresas estrangeiras que afretaram embarcações à Petrobras e à OGX seriam, na verdade, uma forma de subvenção destas para o custeio e/ou recuperação de custos/despesas incorridos pela Recorrente em sua própria atividade de prestação de serviços no País para Petrobras e para OGX.

Como exposto na impugnação de fls., a fiscalização simplesmente desconsiderou a existência de contratos e documentos que demonstram que a Recorrente é reembolsada por empresa estrangeira pelas despesas adiantadas decorrentes, por exemplo, com a manutenção das embarcações. Contudo se olvidou o autuante, como seria mandatário, de evidenciar que a estrutura contratual existente seria uma simulação, dissimulação, fraude ou abuso de forma ou de direito já que o lançamento não pode se basear em meras convicções pessoais sem fundamentação, mormente quando se pretende a desconsideração de atos jurídicos.

Ocorre que, ao se analisar o acórdão ora recorrido, é possível verificar que, em nenhum momento, a questão referente à nulidade do lançamento relativa à ausência de

comprovação do dolo, fraude, dissimulação ou abuso de forma ou de direito por parte da Recorrente foi devidamente enfrentada.

Necessário, portanto, retornarmos à decisão atacada para verificarmos se ocorreu o alegado. Primeiramente, podemos ler, no relatório do Acórdão, bem como no voto, a referência feita a essa arguição preliminar da impugnação.

Relatório - (...)

Também não poderia a autoridade fiscal, sem que comprovada a ocorrência de dolo, fraude, simulação ou abuso de forma ou de direito por parte da contribuinte, entender que os custos e despesas antecipados em decorrência das atividades de gerenciamento e administração previstas em contratos de prestação de serviços e de reembolso de custos distintos, seriam, em verdade, receitas operacionais decorrentes das atividades de prestação de serviços à Petrobras e à OGX.

Fosse o caso, deveria a autoridade fiscal ter aplicado, não por faculdade, mas por obrigação legal a ela imposta, multa agravada de 150%. Tal não teria ocorrido, em vista da inexistência de elementos que permitissem sustentar eventual abuso de forma ou fraude pela contribuinte cometidos. E se não houvera fraude, simulação também não, vez que o pressuposto desta seria aquela.

Desrespeitados, assim, os comandos normativos autorizadores da desconsideração dos atos jurídicos praticados pelas empresas envolvidas, carecendo o ato administrativo consubstanciado no auto de infração de validade por ausência de motivo de fato. Nulo, portanto, ante o vício de motivação.

(...)

Voto - (...)

A título preliminar, enfeixa a impugnante uma série de argumentos no sentido da nulidade do lançamento fiscal. Tais alegações, a par da suscitada decadência do direito à promoção de parcela do referido lançamento, a ser tratada em seguida, **apresentam como traço comum suposto vício de motivação, posto que ausente comprovação de dolo, fraude, simulação ou abuso de forma ou de direito a justificar a desconsideração de atos jurídicos representados pelos contratos ajustados entre a contribuinte e as concessionárias brasileiras, como também, as afretadoras estrangeiras.**

À evidência, porém, a matéria resta afeta ao mérito da contenda, e no departamento próprio será objeto de apreciação. (...)

O auto de infração, de seu turno, obedeceu às exigências impostas pelo art. 142 do CTN, e art. 10 do Decreto n. 70.235, de 1972, contendo: qualificação da autuada; local, a data e a hora da lavratura; descrição do fato; disposição legal infringida e penalidade aplicável; determinação da exigência e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; e assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. Restara facultado à interessada, assim, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

De se ressaltar, neste passo, o procedimento fiscal objeto de censura detém nítida natureza inquisitorial. Conforme art. 14 do Decreto n. 70.235, de 1972, uma vez discordando do lançamento fiscal, é com a peça impugnatória que resta instaurado o litígio entre a Administração Tributária e o contribuinte, no âmbito do qual, não poderia ser diferente, tem este asseguradas as respectivas garantias processuais.

Improcedente, por conseguinte, esta parcela da defesa fiscal.

(...)

Em sede meritória, como adiantado alhures, retoma a impugnante rol de argumentos que convergem no sentido da ausência de comprovação de dolo, fraude, simulação ou abuso de forma ou de direito a ensejar a desconsideração de atos jurídicos consubstanciados nos contratos ajustados entre a contribuinte e as concessionárias brasileiras, bem como as afretadoras estrangeiras.

(...)

E, adiante-se, entretanto, tem-se por acertada a conclusão a que chega a autoridade fiscal.

Isto porque, ao deparar-se com a escrituração contábil da contribuinte, verificara a representante do Fisco que os recursos percebidos a título de ressarcimento/reembolso de despesas, equivalentes às notas de débito repassadas pela fiscalizada às afretadoras estrangeiras (DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V. e DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK)), restaram, em verdade contabilizados como receita, em conta nominada "Receitas de Custos Intercompanhia". (...)

Em verdade, da análise dos contratos de afretamento e de prestação de serviços de sondagens, perfurações, avaliações, completação e *workover*, no âmbito do chamado modelo de contratação bipartida, percebe-se que as despesas em causa têm estreita vinculação à prestação dos referidos serviços pelas concessionárias contratados junto à atuada, sem as quais as embarcações afretadas por parte das empresas estrangeiras (DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V. e DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK)) não apresentariam condições de pleno funcionamento, inviabilizando, em decorrência, o cumprimento das obrigações assumidas pela própria contribuinte em face das concessionárias. (...)

Neste diapasão, curioso notar ainda excertos dos contratos de reembolso de custos colacionados pela impugnante, segundo os quais, **quando e como necessitado pela DIAMOND**, a atuada adquiriria determinados materiais/suprimentos e providenciaria determinados serviços relativos aos contratos de afretamento, posteriormente cobrados da DIAMOND **a preço de custo**.

É somente a partir de 1º de outubro de 2007, no que parece integrar conjunto de providências tendentes ao aperfeiçoamento da operação em epígrafe após sucessivas auditorias fiscais levadas a termo que a contribuinte firma contrato de serviços com DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V. e DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK), ocasião em que resta pactuada taxa administrativa de serviços nos moldes seguintes (fls. 2.330/2.331 e 2.340/2.341): (...)

A nosso sentir, está-se, em verdade, efetivamente, diante de um único e grande contrato, contemplando os ajustes de afretamento e de prestação de serviços de sondagens, perfurações, avaliações, completação e *workover*, cuja receita, em substancial

proporção, restou mantida alheia a incidência do PIS/Pasep e da Cofins por meio de mecanismo segundo o qual referido montante, antes de socorrer a atuada, fora remetido as afretadoras estrangeiras, para em seguida retornar sob a denominação de "reembolso de despesas".

No entanto, insiste a atuada que a autoridade fiscal teria, ao arrepio dos motivos de fato a ensejar a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos de que trata o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, válido-se, implícita e indevidamente, da autorização concedida pela legislação de regência para tanto.

Não é o que se verifica da leitura dos autos.

Aludidos recursos, por tudo quanto declinado no presente voto e no Relatório de Fiscalização (fls. 33/60), não representam verdadeiro ingresso de divisas no Brasil, na medida em que, tudo está a indicar, providos pelas concessionárias locais no intuito de fazer frente a execução de contratos de prestação de serviços levados a efeito pela própria contribuinte.

Ademais, no ordenamento jurídico vigente, inexistente, diferentemente do que parece querer fazer crer a impugnante, rito próprio a promoção da desconsideração dos atos ou negócios jurídicos em tela. Destarte, se não atende aos anseios da impugnante a forma como abordada pela autoridade fiscal, também não enseja a reforma (ou anulação, como adiantado alhures) do lançamento tributário, pois suficientemente pormenorizadas pela representante da Fazenda as razões que conduziram a exigência fiscal.

GRIFOS EM NEGRITO ACRESCIDOS

Como se pode ver, os julgadores *a quo* entenderam que o auto de infração não descumpriu as leis (art. 142 do CTN e art. 9 e 10 do Decreto n. 70.235, de 1972) que estabelecem seus requisitos de validade, que não houve vício de motivação, e também que não ocorreu qualquer uma das causas legais (artigos 59 e 60 do Decreto n. 70.235, de 1972) de nulidade do ato administrativo. Eles identificaram as alegações da contribuinte dessa preliminar e as analisaram, expondo as razões por que tomaram a decisão de refutar essa preliminar. Os julgadores trataram diretamente da arguição feita pela impugnante, divergindo do seu entendimento e de sua proposição.

A meu ver, não se confirma a alegação da contribuinte de que os julgadores de 1º piso não teriam enfrentado essa sua arguição de nulidade. Por isso que proponho a este colegiado que não seja dado provimento a essa preliminar.

2ª preliminar: nulidade do acórdão da DRJ por ter alterado o fundamento jurídico da exigência

A contribuinte informa que, em sua impugnação, defendeu a impossibilidade de se exigir juros sobre a multa de ofício por falta de previsão na lei, mas que a decisão da DRJ

destacou não ter constado do auto de infração a exigência de juros sobre a multa de ofício, mas que tal lapso não impediria que, na liquidação do crédito tributário os juros de mora fosse aplicados sobre a multa. A contribuinte entende que o acórdão pretende exigir juros de mora sobre a multa, enquanto a autuação originária não teria feito qualquer menção a esse fato e nem mesmo fundamentou a cobrança dos juros sobre a multa de ofício.

Ao lermos o auto de infração podemos ver que os juros de mora ali foram designados como parte da exigência fiscal. Vemos, ainda, que, para se determinar o valor do crédito tributário até a data da lavratura do auto de infração, os juros de mora foram calculados somente sobre o tributo devido (favor ver fls. 10).

Mas os fundamentos jurídicos da autuação para incluir os juros de mora são o artigo 161 do CTN e o § 3º do artigo 61 da Lei n. 9.430, de 1996:

Lei n. 5.172, de 1966:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Lei n. 9.430, de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. ([Vide Decreto nº 7.212, de 2010](#))

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. ([Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998](#)) ([Vide Lei nº 9.716, de 1998](#))

Os julgadores da instância primeira, para contestar a preliminar da impugnação, afirmam que o auto de infração não exigiu juros de mora sobre a multa de ofício, e que os juros de mora passam a ser devidos quando o pagamento do que é devido não ocorre dentro do prazo definido na legislação tributária, reportando-se ao § 3º do art. 61 da Lei n. 9.430, de 1996.

Ora, em minha leitura do auto de infração, encontro que os juros de mora não foram calculados sobre a multa de ofício, mas exclusivamente sobre a contribuição social devida. Não se trata de uma interpretação, mas uma constatação. A meu ver essa constatação não implica em mudança do fundamento da autuação.

Além disso, penso que o caput e o § 3º ambos do artigo 61 informam que os débitos decorrentes de tributos não pagos no prazo previsto na lei devem ser acrescidos de multa de mora e de juros de mora. A multa de ofício (artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996) é calculada sobre o valor do tributo devido, ela é um débito decorrente do tributo devido.

Por isso entendo que a multa de ofício é débito abrangido pelo que dispõe o caput e o § 3º do art. 61 dessa Lei, desde que não tenha sido pago no prazo.

Os julgadores de 1º piso, ao contraditarem as alegações da impugnação, estão tratando do que a Lei dispõe a respeito da hipótese de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. A ementa do Acórdão sintetiza esse entendimento. A sua decisão é que a alegação da contribuinte não poderia ser acolhida. Mas, de direito, o acórdão não está alterando o fundamento do auto de infração, pois ambos se apoiam nos mesmos textos legais.

Com essas considerações, proponho a este Colegiado não dar provimento a essa preliminar.

3ª preliminar: nulidade do auto de infração por que houve vício de motivação na ausência da comprovação de dolo, fraude, (dis)simulação ou abuso de forma ou de direito por parte da contribuinte para desconsiderar os atos jurídicos praticados:

A contribuinte alega que o ato administrativo não tem o motivo de fato, o que lhe retiraria sua validade. A autoridade lançadora teria presumido, mas sem provar, que o reembolso das despesas em discussão decorreria da obrigação mantida pela contribuinte junto à Petrobrás e à OGX, desconsiderando o fato de que esse reembolso está previsto em outros contratos (entre a contribuinte e as afretadoras).

A recorrente expõe sua visão de que, ao assim proceder, a autoridade lançadora desconsiderou os atos e os negócios jurídicos representados por esses contratos, mas que seu agir confronta a autorização legal para isso por que não prova que houve fraude, dolo, simulação ou abuso de forma ou de direito quanto a esses contratos.

E que é necessário que haja a comprovação da intenção dolosa da contribuinte de criar o ato ou o negócio jurídico exclusivamente para mascarar a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária. Mas que o auto de infração não traz essas provas, inclusive ele não agrava a multa de ofício.

Consequentemente, com a ausência de prova do dolo, fraude, (dis)simulação, abuso de forma ou de direito, nunca poderia o Fisco desconsiderar atos e negócios jurídicos validamente praticados pela Recorrente e submeter determinadas receitas à incidência da COFINS a seu bem entender, como acabou ocorrendo *in casu*, pois a sua atuação é vinculada e precisa preencher determinados requisitos legais, *ex vi* do art. 142, parágrafo único, do CTN.

(...)

Verifica-se da análise de todo o processo administrativo iniciado pelo autuante, que não há uma única prova a demonstrar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação nos Contratos celebrados pelas Partes aqui ventiladas, a permitir a desconsideração dos atos jurídicos praticados, tal como fez o autuante para a - descabida - exigência do tributo através da autuação ora combatida.

(...)

Caso, de fato, houvesse qualquer intuito dissimulado nos atos e negócios jurídicos praticados pela Recorrente, com o objetivo de fraudar o fisco, deveria - não por faculdade conferida ao autuante, mas por obrigação legal a ele imposta - ter sido aplicada a multa agravada de 150%, o que não ocorreu justamente por não haver elementos que permitissem ao autuante sustentar eventual abuso de forma ou fraude cometidos pela Recorrente.

Restando, portanto, claramente afastada a imputação de fraude, simulação, ou dissimulação na conduta da Recorrente, outra consequência não há senão considerar como válidos os atos praticados por ela à luz do sistema jurídico brasileiro.

Para se verificar o desacerto das premissas que partiu o autuante para considerar como simulados (ou dissimulados) os reembolsos das despesas adiantadas pela Recorrente às empresas estrangeiras, classificando-os como receitas operacionais da Recorrente, basta o cotejo entre as despesas adiantadas e o objeto dos Contratos de prestação de serviços firmados com a Petrobras e a OGX para se perceber que não guardam qualquer relação para justificar a tese do autuante.

Ao ler detidamente o auto de infração e o seu termo de informação fiscal não encontro qualquer referência a descon sideração dos atos e negócios jurídicos praticados pela contribuinte e discutidos neste processo. Também não encontrei qualquer referência da autoridade fiscal a atribuir à contribuinte a intenção de mascarar a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária. Ao contrário, a análise que foi feita se apóia nos documentos e registros representativos desses atos e negócios jurídicos. Rogo pela paciência dos Ilustres Conselheiros para nos aprofundarmos na análise dessa arguição. Vejamos alguns trechos do termo fiscal do auto de infração:

Do exame da contabilidade, verifica-se que, de 01/01/2009 a 31/7/2010, a fiscalizada alterou o critério anteriormente/ utilizado para classificação contábil dos recursos financeiros denominados "Reembolsos de Despesas com Reparo e Manutenção de Plataformas", assumindo como seus tanto os dispêndios realizados (**despesas com manutenção e reparo**); quanto os ingressos do exterior (**receita de custos** intercompanhia).

Em sentido oposto, não ofereceu à tributação do PIS e da Cofins os recursos recebidos do exterior, **decisão contraditória quando se constata que a fiscalizada se apropriou de créditos vinculados aos custos e insumos debitados na "Conta a Receber Intercompanhia", que totalizaram R\$ 1.024.671,77** (um milhão, vinte e quatro mil, seiscentos e setenta e um reais, setenta e sete centavos) e **R\$ 4.719.700,29** (quatro milhões, setecentos e dezenove mil, setecentos reais, vinte e nove centavos), respectivamente, nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Preservando a coerência lógica, merece anotação que **não cabem questionamentos à decisão da fiscalizada de, na contabilidade, reputar seus os custos, as despesas e (também) as receitas que (outrora) alegara pertencerem às proprietárias das embarcações**, procedimento que, frise-se, guarda (estrito) alinhamento com a tese defendida pela fiscalização.

Entretanto, a apropriação de créditos do PIS e da Cofins sem a inclusão na base de cálculo das contribuições de despesas, custos e insumos correspondentes demonstra que não existe coerência na conduta adotada pela fiscalizada quando atribui o caráter de isento do PIS e da Cofins aos recursos remetidos pelas empresas DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V. e DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK): à isenção, prevista na legislação aplicável, faz jus a receita de exportação de serviços com (efetivo, frise-se) ingresso de divisas, natureza que os recursos recebidos do exterior definitivamente não possuem, conforme (muito) bem explicado pelo contribuinte na impugnação acima (parcialmente) transcrita.

Por esse motivo, ao deslinde da questão; faz-se essencial definir a natureza dos recursos enviados do exterior pelas proprietárias das embarcações, **análise que deve necessariamente ser realizada no contexto delineado pelos registros contábeis da fiscalizada, relativos ao período: compreendido entre 01/01/2009 e 31/7/2010**; se "receita da prestação de serviços", os serviços teriam sido prestados à pessoa jurídica domiciliada no exterior e, por conseguinte,

seriam receita de exportação isenta do PIS e da Cofins, ou à Petrobrás em território brasileiro, receita obtida no mercado interno?

Para a fiscalização, não restam dúvidas de que, as despesas reembolsadas à fiscalizada pelas empresas sediadas no exterior têm origem na prestação de serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e "workover" contratados pela Petrobrás, conclusão embasada nos contratos; de afretamento e de prestação de serviço entregues à fiscalização, parte integrante deste Relatório. Assim sendo, não seria exagero afirmar — se admitirmos como premissa que a natureza de uma receita é definida por sua origem e/ou fonte geradora - que são basicamente as despesas, custos e insumos inerentes à prestação de serviços à Petrobrás pela fiscalizada, em território brasileiro, que justificam (e somente eles) as remessas de recursos do exterior, **serviços cuja consecução não seria exequível sem a alocação (em funcionamento e com manutenção em ordem) das embarcações afretadas das empresas DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V. e DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK).**

Nesse contexto, não pode a fiscalizada opor à Fazenda a sua pretensão de não assumir todas as conseqüências advindas da alteração de critério contábil, sendo uma das mais importantes, senão a principal, **o reconhecimento da natureza do "reembolso de despesas" como receita operacional, evidenciado pelos registros existentes na sua contabilidade**, conclusão ratificada pela apropriação das despesas, custos e insumos correspondentes e pelo aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins!

Por último merece retoque a afirmação "*não gerando qualquer vantagem fiscal à Brasdr, e nem prejuízo ao Erário*", especificamente a parte sobre eventual dano à Fazenda: o "reembolso de despesas" assume a natureza de receita no mercado interno -assertiva embasada, repise-se, nos registros contábeis da fiscalizada -, porque remetido com o propósito primeiro de cobrir as despesas, custos e insumos incorridos na prestação de serviços à Petrobrás, **razão por que são tributáveis pelo PIS e pela Cofins**, em conformidade com o disposto no art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, *in verbis: (...)* (GRIFOS EM NEGRITO NO ORIGINAL; GRIFOS SUBLINHADOS ACRESCIDOS NESTE EXCERTO).

Como se pode verificar, a análise da autoridade fiscal se fundamenta nos documentos apresentados pela contribuinte e em seus registros contábeis e empresariais. Ela não sugere que houve simulação, ou fraude, ou abuso de forma ou de direito, ou intenção de mascarar o fato gerador ou os seus elementos constitutivos.

Em meu entender, não compõe esse contraditório o instituto da desconsideração dos atos e negócios jurídicos, como pretende fazer crer a contribuinte em seu recurso. A autoridade fiscal não considerou inválidos os atos e negócios em discussão.

Além disso, necessário pontuar que, em minha visão, não tem base na Lei a argumentação da contribuinte de que é necessário provar dolo, fraude ou simulação, ou abuso de forma ou de direito, para se constatar a ocorrência de fato gerador e de obrigação tributária não adimplida. Ademais, a administração tributária federal não se encontra limitada a conseguir uma prévia declaração definitiva, judicial ou administrativa, de nulidade ou de invalidação de atos jurídicos como requisito para proceder à determinação de tributação e infração, como se pode constatar no que define o artigo 118 do CTN:

Lei n. 5.172, de 1966:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

- I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
- II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O auto de infração traz os motivos de direito e de fato, e se baseiam na documentação e nos registros da contribuinte, que foram considerados válidos. Não houve desatendimento ao que estabelecem o artigo 142 do CTN ou aos artigos 9 e 10 do Decreto n. 70.235, de 1972, que possa justificar que haja vício de motivação no auto de infração.

Portanto, entendo que não se pode dar acolhida às alegações da contribuinte quanto a essa preliminar, razão por que proponho a este Colegiado não lhe ser dado provimento.

Mérito

A contribuinte, em seu recurso, reafirma que:

- (i) os valores objeto da autuação não são receitas, mas apenas reembolso de despesas;
- (ii) os recursos recebidos a título de reembolso de despesas teriam sido contabilizados como receita (na conta denominada 'receitas de custos intercompanhia'), mas que essa classificação teve o único propósito de controlar e gerenciar custos de despesas adiantadas pela recorrente em benefício das afretadoras estrangeiras;
- (iii) não pode prevalecer a mera formalidade da classificação contábil para descaracterizar a real natureza dessas verbas. A verdade material deve prevalecer sobre a formal.
- (iv) as verbas em discussão não teriam a natureza de subvenção. Invoca o Parecer Normativo CST n. 112/1978 que expõe que subvenção para custeio é transferência de recursos para pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer frente às despesas de suas operações próprias, mas que esse não é o caso dessas verbas pois elas se referem a despesas com operações de terceiros.
- (v) os reembolsos de despesas não se enquadram no conceito de receita, pois esse tipo de montante "não adere definitivamente ao patrimônio do alienante", pois a importância apenas transita em mãos do alienante sem que em verdade lhe pertença em caráter definitivo.
- (vi) não tem procedência, por falta de indício ou provas, o entendimento da DRJ de que as despesas reembolsadas teriam estreita ligação com a prestação de serviços contratados pelas concessionárias.
- (vii) alternativamente, pede o reconhecimento de isenção ou imunidade por se tratar de valores recebidos decorrentes de exportação de serviços. Cita doutrina, jurisprudências e soluções de consulta. Invoca decisão do STF, com repercussão geral, que afirma não incidir PIS e COFINS sobre os valores recebidos a título de crédito de ICMS, que sublinha o entendimento de que são valores que apenas transitam pela alienante.

Primeiramente, os documentos acostados aos autos, a meu ver, não confirmam as alegações da contribuinte.

A contribuinte alega que os contratos que mantém com as afretadoras não têm relação e não se confundem com os contratos das afretadoras com a Petrobrás e com a OGX, e também não têm relação com os contratos da contribuinte com a Petrobrás e a OGX. Mas como pudemos analisar nas preliminares deste voto, os contratos firmados pelas afretadoras com a Petrobrás e a OGX trazem cláusulas que expressamente estabelecem competências e responsabilidade para a contribuinte, que é deles co-sinatária.

Ademais, os contratos firmados pela contribuinte com as afretadoras, que são suas únicas sócias constituintes, têm objeto que são umbilicalmente vinculados ao objeto dos contratos das afretadoras com a Petrobrás e OGX. A contribuinte se compromete a cuidar das condições de operação das embarcações das afretadoras, mas isso se dá por que cada uma dessas embarcações está a serviço da Petrobrás ou da OGX nos termos firmados entre essas concessionárias e as afretadoras.

Mantenho o entendimento de que essas vinculações são uma dependência daqueles contratos com relação a esses, tanto quanto ao aspecto fático, quanto nos aspectos contratual. Essa situação se confirma quando analisamos as notas das operações relacionadas às despesas reembolsadas: elas se referem às embarcações trazidas pelas afretadoras enquanto prestando serviços às concessionárias (Petrobrás e OGX). Os documentos revelam a materialidade dessa dependência, que são fatos - não contraditados pela contribuinte.

E, divergindo da contribuinte, a meu ver, os contratos da contribuinte com as afretadoras - e também dela com a própria Petrobrás e com a OGX - somente existem e têm sua efetividade por que as afretadoras firmaram os contratos com a Petrobrás e a OGX. Essa conclusão não é uma interpretação, mas é o que esses contratos estabelecem. Assim, vejo que não procede que não tenha prova da estreita ligação entre os contratos da contribuinte com as afretadoras, com os contratos da contribuinte com as concessionárias e das afretadoras com as concessionárias.

Quanto à crença de que os reembolsos de despesas não seriam receitas e não teriam natureza de receita para fins de tributação da COFINS, parece-me que a razão não a assiste. A matéria não é nova neste Tribunal, e há julgados que decidem que o reembolso de despesa deve ser computada como receita operacional no caso de COFINS e PIS (e.g.: Acórdão n. 3301-000422, de 03/01/2010; Acórdão n. 3401-002.806, de 11/11/2014).

Os reembolsos se referem a custos e despesas ocorridos nas atividades de prestação de serviços pela contribuinte, consoante seu objeto social, ou seja, se referem às próprias atividades operacionais da contribuinte, no cumprimento dos seus compromissos contratuais. Não são custos ou despesas excepcionais ou estranhos ao objeto social e às atividades da contribuinte. Esses reembolsos, assim, têm natureza de recuperação econômica do que foi despendido como necessário à prestação dos serviços, razão por que deve, a meu sentir, compor o faturamento e a receita operacional da prestadora de serviço.

O que informam esses documentos desmontam a idéia da contribuinte de que esses valores seriam meros ingressos de caixa, e que eles apenas passariam pela contabilidade, não tendo qualquer aderência ao patrimônio.

As Lei n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, definem como fato gerador do PIS e da COFINS, na incidência não cumulativa, "o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou

classificação contábil". Essa definição de Lei, s.m.j., abrange os reembolsos de despesas decorrentes das atividades operacionais da contribuinte junto a seus clientes. Não têm sustentação as alegações da contribuinte de que os reembolsos não são receita, e que não corresponde à definição legal, ou que a verdade material das operações que deram causa a esses reembolsos deveria prevalecer sobre a classificação contábil que adotou (uma vez que as classificou como receita).

Há que se sublinhar que a contribuinte é do mesmo grupo das afretadoras (Diamond Netherlands e Diamond Drilling), ou seja, são as únicas sócias da contribuinte que a contrataram para integrar os contratos firmados com as concessionárias. E que esse fato não desqualifica o nosso entendimento de que esses reembolsos têm natureza de recuperação econômica do que foi despendido como necessário à prestação dos serviços, e que devem compor o faturamento e a receita operacional da prestadora de serviço.

Também não convenceram a defesa que a contribuinte fez de que os valores não teriam caráter de subvenção, como considerado pela autoridade fiscal no auto de infração. Ao contrário do que argumentou a contribuinte em seu recurso voluntário, os reembolsos tiveram origem em pagamentos para cobrir despesas em atividades cujo único propósito foi a prestação dos serviços propiciados pela demanda das concessionárias, configurando-se subvenção para custeio e/ou recuperação de despesas e custos.

Como vimos ao analisarmos os documentos, os contratos das concessionárias (Petrobrás e OGX) com as afretadoras são o alfa dos contratos da contribuinte. As receitas obtidas pelas afretadoras com as concessionárias são a origem das receitas auferidas pela contribuinte. Os serviços são prestados no Brasil para atender à Petrobrás e à OGX. São as concessionárias que se beneficiam direta e concretamente pelos serviços da contribuinte, dentro do escopo da relação mantida pelas afretadoras com as concessionárias. Não há a exportação de serviços, como sugerido pela contribuinte como hipótese alternativa para justificar a não tributação dos reembolsos de despesas.

É de sublinhar que a contribuinte não contestou, nem provou o desacerto da autoridade fiscal, que ela, quanto aos valores decorrentes das operações aqui em discussão, reputou seus os custos, as despesas e que se apropriou de créditos vinculados aos custos e insumos debitados nas contas a receber de intercompanhias.

Não creio que mereça reparos o entendimento firmado pela autoridade fiscal quanto à determinação da tributação, nesse caso.

Por fim, quanto à contestação de que não podem incidir juros de mora sobre a multa de ofício, como expus anteriormente neste voto, alio-me àqueles que entendem que é cabível a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, para a multa de ofício que não tenha sido quitada no seu vencimento. Esse entendimento tem base no artigo 61, caput e § 3º, da Lei n. 9.430, de 1996, pois a multa de ofício é débito decorrente de tributo devido. S.m.j., a jurisprudência apontada pela contribuinte em seu recurso não tem o caráter vinculante que ela sugere.

Com essas considerações, concluo propondo a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício.

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Registro o voto divergente do conselheiro relator no concernente à incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

De acordo com a Súmula CARF nº 4, a partir de 1º/04/1995, "(...) os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal" passaram a ser devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial SELIC para títulos federais.

Resta dúvida, todavia, sobre se a expressão "débitos tributários" compreende apenas tributos ou também as penalidades, sobretudo ao se ter em conta que o art. 161 do Código Tributário Nacional determina que o "(...) crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora (...) sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis":

Código Tributário Nacional - Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Em outras palavras, ao crédito tributário se acrescem os juros de mora e, para além deste montante, é possível a aplicação de penalidades - aquelas cabíveis segundo a legislação. Logo, a dicção do art. 161 do Código Tributário Nacional determina a incidência dos juros sobre o crédito, do qual não participam as multas, pois espécies de penalidades cabíveis. Neste sentido o racional, com o qual comungamos, do voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014:

"As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis" - (seleção e grifos nossos) .

O voto em referência, que representa de maneira fidedigna e satisfatória a posição em torno da qual se formou a maioria do colegiado no julgamento do presente processo, continua a sua análise pela leitura do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que também demarcou a divisão entre os débitos, de um lado, sobre os quais devem incidir os juros de mora (cf. caput e § 3º do dispositivo) e a multa de mora, de outro:

Lei nº 9.430/1996 - Art. 61. Os débitos para com a União, *decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.* § 1º *A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.* § 2º *O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.* §3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.**

O voto propõe, então, a análise dos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002, que tampouco pacificam a matéria em debate:

Lei nº 10.522/2002 - Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997. § 1º *A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.* § 2º *Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação (...).* **Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.**

O art. 30 determina a incidência de juros de mora (Selic) sobre os débitos referidos no art. 29, que seriam aqueles de qualquer natureza devidos à Fazenda Nacional e aqueles decorrentes de contribuições arrecadadas pela União. Contudo, ao se referir à apuração realizada a partir de 1º de janeiro de 1997, o legislador utiliza o vocábulo "créditos", o que implica ou promiscuidade terminológica ou um *discrímen* voltado especificamente para as quantias apuradas a partir de 1997, o que remete à conclusão do raciocínio do voto que referenciamos:

"(...) tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte (...). Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela

***carência de base legal**, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício¹ - (seleção e grifos nossos).*

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, a não incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

¹ Voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014.