



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

Processo nº 19396.720044/2015-76
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **3402-002.000 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 25 de abril de 2019
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO PIS E COFINS
Recorrente BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA. E FAZENDA NACIONAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL E BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula que entendia pela desnecessidade da diligência.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

Relatório

Por bem retratar o caso em questão adoto parte do relatório desenvolvido pela DRJ Ribeirão Preto:

Trata-se de Autos de Infração relativos à Cofins (e-fls. 02/15) e à Contribuição para o PIS/Pasep (e-fls. 16/30) referentes aos períodos de apuração janeiro/2009 a

dezembro/2010, nos importes de respectivamente R\$ 138.067.785,30 e R\$ 29.975.242,93, incluídos os valores principais, multas qualificadas e juros de mora.

No Relatório de Fiscalização, e-fls. 31/131, a autoridade fiscal, após descrever o desenrolar da auditoria, apresenta os fundamentos da autuação. Conforme ali exposto, os lançamentos decorrem de omissão de receitas tributáveis. Tais receitas teriam sido recebidas e contabilizadas indevidamente a título de "reembolso de custos/despesas" e de "receita de exportação de serviços". Ainda conforme explicitado por aquela autoridade, estas receitas teriam feito parte de pacto simulatório que resultou na sonegação apurada na ação fiscal. No mesmo relatório, a autuante tece considerações sobre o Parecer Jurídico/JFT nº 4.475, de 11/10/2005, da Petrobrás, que considera essencial à resolução da lide.

Os fundamentos da autuação apresentados pela autuante no Relatório de Fiscalização podem ser assim resumidos:

- a ação fiscal partiu da análise de contratos celebrados pela fiscalizada e por empresas estrangeiras a ela coligadas com a Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás);
- por força destes contratos, a fiscalizada prestou, à Petrobrás, serviços de prospecção e de extração de petróleo e de gás natural, mediante utilização de 11 sondas/plataformas, afretadas a duas empresas estrangeiras a ela coligadas, Diamond Offshore Netherlands BV (DONBV) e Diamond Offshore Drilling (UK) (DODUK);
- a fiscalizada e as fretadoras integram o mesmo grupo econômico, conhecido pelo nome da empresa que as controla direta ou indiretamente, Diamond Offshore Drilling (DODI);
- os contratos, designados como "contratos bipartidos", consistiam, cada um deles, em um par de contratos: a) um contrato com uma das referidas empresas estrangeiras (coligada à fiscalizada), específico para o afretamento de sondas/plataformas; b) um contrato com a fiscalizada, específico para a prestação dos serviços;
- para cada um dos "contratos bipartidos" as empresas no exterior recebiam, pelo afretamento, cerca de 90% da soma dos dois contratos firmados, enquanto a fiscalizada, sediada no Brasil, recebia, pelos serviços prestados, cerca de 10% dos valores pactuados;
- a execução dos serviços contratados pela PETROBRÁS envolve altos custos operacionais, o que exige consequentemente expressivos valores de faturamento para sua viabilidade econômica, que por seu turno repercutem nos valores dos tributos a serem recolhidos;
- a fim de reduzir os tributos devidos mantém-se no país uma empresa "deficitária" e estrutura-se o negócio da forma como foi formulado, destinando a esta somente cerca de 10% do valor total dos preços dos serviços contratados, valor insuficiente para cobrir o elevado custo operacional da Fiscalizada;
- a fim de permitir a continuidade dos trabalhos da autuada, as empresas estrangeiras coligadas, diretamente e também por meio da controladora, transferiam para a fiscalizada grande parte dos pagamentos efetuados pela PETROBRÁS, abastecendo assim o caixa da Fiscalizada para o custeio de suas atividades, sendo estes valores contabilizados com a roupagem de "reembolso de custos/despesas" e "receita de exportação de serviços", ocultando do Fisco boa parte de sua receita;
- na prática o que se verificou de fato foi a contratação pela PETROBRÁS, tanto no que diz respeito ao afretamento como à prestação dos serviços, da empresa estrangeira DIAMOND OFFSHORE DRILLING, que efetivamente controla direta ou indiretamente todas as empresas que participaram da contratação;

-
- o que se denomina contrato de afretamento na verdade trata-se de um contrato de prestação de serviços, aparentemente executados por empresas distintas (estrangeiras e a Fiscalizada), como se fossem atividades distintas e autônomas, quando de fato a execução foi prestada pelas duas empresas de forma concomitante;
 - tal segregação permite que do valor total da remuneração dos serviços efetivamente prestados, cerca de 90% seja enviado para o exterior sob o regime do REPETRO, de modo que apenas 10% (aproximadamente) do referido valor total seja oferecido à tributação;
 - com este procedimento, a maior parte dos valores pagos pela PETROBRÁS à fiscalizada e suas coligadas eram subtraídos à incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, posto que as remessas de recursos para o exterior – da PETROBRÁS para as coligadas da fiscalizada – eram feitas sob o regime do REPETRO, e quando os recursos retornavam, remetidos pelas coligadas à fiscalizada, eram registrados como “reembolso de custos/despesas” e como “receitas de exportação de serviços”;
 - na prática foi constatado que, para cada um dos “contratos bipartidos” as duas empresas (fiscalizada e empresa estrangeira) o tempo todo se comportaram como se fossem uma única empresa, funcionando unidas o tempo todo para executar as atividades que foram formalmente contratadas de forma segregada, de tal forma que as obrigações constantes de cada contrato foram de fato prestados pelas duas empresas (fiscalizada e empresa estrangeira) em verdadeira confusão patrimonial, com o objetivo único de prestar os serviços de perfuração de poços de petróleo para a contratante PETROBRÁS;
 - as duas atividades contratadas na realidade se resumiram a uma só, pois os serviços de perfuração acabam absorvendo o serviço de náutica das plataformas enquanto embarcações;
 - a atividade fim na verdade é a perfuração de poços de petróleo (gestão comercial - perfuração), sendo a atividade meio a de afretamento (gestão náutica - afretamento);
 - os elementos de prova juntados aos autos demonstram que os profissionais contratados pelas empresas estrangeiras prestaram serviço de perfuração (gestão comercial), quando deveriam apenas prestar serviços de gestão náutica;
 - também os profissionais contratados pela Fiscalizada prestaram serviços inerentes à atividade de afretamento (serviços de náutica), quando deveriam prestar apenas serviços de perfuração;
 - isto demonstra que todos os recursos (humanos e materiais) da fiscalizada são utilizados em benefício também das atividades objeto do contrato de afretamento, o que também evidencia a confusão patrimonial entre as empresas;
 - a autuada na verdade funciona como verdadeira filial da controladora, DIAMOND OFFSHORE, conforme consta nos relatórios anuais publicados pela mesma em seu sítio na INTERNET no endereço www.diamondoffshore.com;
 - no negócio realizado, na prática, ficou a cargo da fiscalizada a execução de toda a logística operacional e administrativa necessária para a concretização das operações de perfuração e das operações de náutica a serem prestados pelas empresas envolvidas nas contratações (fiscalizada e empresas estrangeiras);
 - o faturamento ocultado ao Fisco foi necessário para permitir que a mesma executasse as suas atividades no Brasil, honrando todos os compromissos assumidos com funcionários e terceiros, visando a execução das atividades que a ela foram encarregadas para que os serviços de perfuração de poços de petróleo contratados pela PETROBRÁS pudessem ser executados a contento;

-
- as empresas coligadas do exterior, diretamente ou através da controladora, reembolsam a fiscalizada, para efeito de custeio operacional e não operacional, para que a mesma possa manter-se regularmente em atividade;
 - a empresa fiscalizada é sediada em território brasileiro, presta serviços a uma empresa brasileira, a Petrobrás, dentro do território nacional, apenas com a conveniente interveniência de empresa controladora e pessoas jurídicas ligadas residentes no exterior, de forma que, na realidade, trata-se de uma Receita de Serviços prestados no Território Nacional e não de uma receita de Exportação de Serviços;
 - a fiscalizada contabiliza os lançamentos de “reembolsos” com o propósito de fazer frente aos custos e despesas supostamente pertinentes às empresas do exterior;
 - do mesmo modo, as receitas de exportação, supostamente relativas a serviços prestados às coligadas do exterior, se referem, na verdade, a serviços realizados em território nacional, no cumprimento dos contratos celebrados com a Petrobrás;
 - assim, os valores contabilizados pela fiscalizada como “reembolso de custos/despesas” e como “receita de exportação”, constituem, na verdade, receitas sujeitas à incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep;
 - referidos valores foram consolidados no Relatório de Fiscalização, nos quadros apresentados na fl. 120, a seguir reproduzidos: [...]
 - considerando os fatos acima descritos, ficou caracterizada a infração de omissão de receitas nos anos-calendário 2009 e 2010;
 - pelo desenho fático entendeu a fiscalização que, em tese, teriam ocorrido os crimes tipificados nos Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação fiscal, fraude e conluio), o que acarretou a imposição da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, repercutindo em decorrência desta constatação, a Representação Fiscal para fins penais destinada ao Ministério Público Federal conforme estabelece o Art. 83 da Lei nº 9.430/96.
 - pelas mesmas razões, a autoridade fiscalizadora entendeu ainda que a Petrobrás deve integrar o pólo passivo da relação tributária, na condição de responsável solidário pelo crédito tributário lançado, por força do disposto nos artigos 124, I, e 136, do Código Tributário Nacional.
 - o crédito tributário lançado (em R\$) encontra-se discriminado por tributo no quadro a seguir: [...]

Regularmente cientificadas da lavratura do auto de infração, as empresas apresentaram suas impugnações, contestando o lançamento efetuado (fls. 21499 a 21629, e 23324 a 23357).

A DRJ/RPO julgou a impugnação parcialmente procedente (fls. 23.479 a 23.538), considerando decaído o lançamento em relação aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2009, aplicando à espécie para fins de contagem decadencial o art. 173, I, do CTN, sob o fundamento de ter havido conluio entre as partes. Os valores exonerados e mantidos pela r. decisão constam às fls. 23537 e 25538. Sendo o valor exonerado superior ao valor de alçada, foi interposto recurso de ofício em relação aquele.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem atos insanáveis e a autoridade autuante observar os procedimentos previstos na legislação tributária.

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. ÔNUS PROCESSUAL DA PROVA.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias. A realização de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO DE ATOS E DECISÕES AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com o disposto no art. 23 do Decreto 70.235, de 1972, as intimações de atos e decisões do processo administrativo fiscal devem ser enviadas à própria contribuinte, inexistindo previsão para envio ao endereço de advogados ou representante em local diverso do domicílio tributário eleito pela contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Estando evidenciada a simulação aplica-se, para fins de cômputo do prazo decadencial, a regra do art. 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO.

Comprovada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio previstos nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, aplica-se a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Comprovado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mormente constatado conluio entre as pessoas jurídicas, descabe o afastamento da responsabilidade solidária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

OMISSÃO DE RECEITAS. VERDADE MATERIAL

Demonstrado que, durante a fase de execução dos contratos, o negócio desenvolvido possui aspectos muito diversos quanto ao objeto contratado, devem sofrer tributação as receitas omitidas decorrentes de prestação de serviços efetuados no Brasil, ainda que provenientes de recursos ingressados através de remessas recebidas do exterior, regularmente efetuadas através do Banco Central, porém indevidamente contabilizadas a título de “reembolso de despesas” e “exportação de serviços”.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

OMISSÃO DE RECEITAS. VERDADE MATERIAL

Demonstrado que, durante a fase de execução dos contratos, o negócio desenvolvido possui aspectos muito diversos quanto ao objeto contratado, devem sofrer tributação as receitas omitidas decorrentes de prestação de serviços efetuados no Brasil, ainda que provenientes de recursos ingressados através de remessas recebidas do exterior, regularmente efetuadas através do Banco Central, porém indevidamente contabilizadas a título de “reembolso de despesas” e “exportação de serviços”.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

À autuada foi cientificada dessa decisão (fls. 23544 e 23546), e interpôs recurso voluntário (fls. 23548 a 23569), com as seguintes alegações:

- i. Nulidade da decisão recorrida, com base nos seguintes fundamentos:**
 - a. Mudança de critério jurídico pela DRJ;**
 - b. Indeferimento dos pedidos de diligência requeridos para demonstração dos créditos pretendidos;**
 - c. Preterição do direito de defesa;**
 - d. Omissão na análise da nulidade do lançamento;**
- ii. Decadência para o período de dezembro de 2009 a junho de 2010, pela não ocorrência de fraude ou simulação e não aplicação do prazo decadencial do artigo 173 do CTN;**
- iii. Que não haveria confusão entre as obrigações de afretamento e de serviços e a inexistência de conluio;**
- iv. Inexistência de fraude ou simulação;**
- v. Que os recursos que foram remetidos pelas empresas estrangeiras à Recorrente não representam subvenções ou receitas operacionais suas, pois representam reembolsos em contrapartida a antecipação de despesas incorridas pela Recorrente em favor das empresas estrangeiras e foram gastos em benefício das fretadoras;**

- vi. Que as despesas reembolsadas, caso fossem da recorrente, seriam configuradas como exportação de serviços às empresas estrangeiras a ensejar a isenção as contribuições;**
- vii. Caso os recursos pudessem ser contabilizados como receita, seria obrigatória a conclusão de que tais despesas seriam geradoras dos créditos das contribuições, sendo necessária a apuração de seu direito creditório;**
- viii. Defende a ilegalidade da multa agravada em 150% e a impossibilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.**

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 23756 a 23813), pugnano pela manutenção da decisão recorrida.

Em 10 de janeiro de 2017, o sujeito passivo apresentou Petição (fls. 23816 a 23837) contestando novamente o lançamento efetuado e as Contrarrazões da PGFN.

Em 25 de outubro de 2017, esta turma julgadora converteu o julgamento em diligência para ciência à responsável solidária, PETROBRÁS SA, do Acórdão de Impugnação nº 1461.599 (fls. 23.479 a 23.538), abrindo-lhe o prazo legal de 30 dias para eventual recurso voluntário (Resolução nº 3402-001.168).

Em 21 de dezembro de 2017, a responsável solidária apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 23847 a 23893), com as seguintes alegações:

- i. Inexistência de responsabilidade tributária por ausência de interesse comum;**
- ii. Regularidade da bipartição dos contratos de afretamento e serviço;**
- iii. Violação dos artigos 109 e 110 do CTN;**
- iv. Decadência parcial, pela não ocorrência de fraude ou simulação e não aplicação do prazo decadencial do artigo 173 do CTN;**
- v. Redução da multa aplicada.**

Em 05/09/2018 o processo foi encaminhado à PGFN para ciência do Recurso Voluntário da responsável solidária (Petrobrás) e da Petição apresentada pelo sujeito passivo. Em resposta, a PGFN reiterou os argumentos já expostos nas contrarrazões e requereu que a petição fosse indeferida considerando-se a preclusão no atual momento processual para inovação na matéria de defesa conforme art. 17 do PAF, bem como a manifestação incabível sobre as contrarrazões da Fazenda Nacional (documentos às fls. 23946 a 23955).

O processo foi novamente encaminhado ao CARF para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

A autoridade fiscal alega que a autuada (BRASDRIL) seria um braço da empresa estrangeira DIAMOND no Brasil, atuando como sua filial no país, e que os contratos celebrados pela Petrobras em estrutura bipartida (contrato de afretamento e contrato de prestação de serviços), com empresas distintas, executados simultaneamente, seriam, de fato, um único contrato de prestação de serviços celebrado entre a Diamond e a PETROBRÁS. Aponta o conluio realizado entre a PETROBRAS e as empresas coligadas DIAMOND e BRASDRIL, com vistas ao artificioso afastamento de suas receitas da incidência de tributos. Os lançamentos efetuados decorrem da configuração dos valores recebidos e contabilizados a título de “reembolso de custos/despesas” e de “receita de exportação de serviços” como sendo receitas tributáveis.

A recorrente BRASDRIL alega que os recursos que foram a ela remetidos pelas empresas estrangeiras não representam subvenções ou receitas operacionais suas, mas sim reembolsos em contrapartida a antecipação de despesas por ela incorridas em favor das empresas estrangeiras e foram gastos em benefício das fretadoras. Alega que, caso os recursos pudessem ser contabilizados como receita, seria obrigatória a conclusão de que tais despesas seriam geradoras dos créditos das contribuições, sendo necessária a apuração de seu direito creditório. Constata-se que a recorrente BRASDRIL solicitou a realização de diligência em sua impugnação, elaborando quesitos e fundamentação para a apuração dos correspondentes créditos de PIS e COFINS apurados em decorrência da aquisição de insumos, que foi desconsiderada pelo julgador *a quo*.

Conforme se observa dos autos, o objeto da autuação é a configuração dos valores recebidos pela BRASDRIL das empresas estrangeiras como receita tributável de PIS e COFINS. Uma vez superado o tratamento jurídico dado pelo contribuinte aos valores recebidos, contabilizados a título de “reembolso de custos/despesas” e de “receita de exportação de serviços” e, por conseguinte, mantida a premissa fiscal de que os valores seriam receitas tributáveis, deveria a fiscalização, ao apurar a base de cálculo da exação aqui tratada, levar em consideração os dispêndios necessários e essenciais utilizados na prestação do serviço para fins de crédito e, conseqüentemente, reduzir o montante devido a título de tributo.

Entretanto, tal fato não foi considerado pela fiscalização no momento da apuração da presente exigência o que impediria a devida análise do caso em comento.

Entendo que, para o pleno entendimento do caso e para a justa decisão relativa à reclassificação dos recebimentos como sendo receitas tributáveis, é imprescindível que sejam perfeitamente identificados os insumos utilizados na prestação dos referidos serviços, de forma a quantificar os créditos porventura existentes e os valores porventura devidos.

Diante disso, voto por converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para a adoção das seguintes providências por parte da autoridade preparadora:

- (i) Intime a empresa BRASDRIL a apresentar um Laudo Técnico identificando quais seriam os dispêndios essenciais e necessários empregados para a prestação de cada serviço realizado pela empresa (discriminação de cada serviço e de cada insumo por serviço), identificando a utilidade de cada uma das despesas incorridas;**

(ii) Analise o Laudo Técnico apresentado e ateste se tais dispêndios poderiam ser classificados como insumos nos termos do REsp repetitivo 1.221.270, identificando qual o impacto da aquisição de tais insumos e os créditos daí decorrentes na apuração das exações aqui tratadas e, por conseguinte, o impacto que isto causaria no valor da exigência fiscal aqui tratada.

Encerrada a instrução processual as partes (BRASDRIL, PETROBRAS E PGFN) deverão ser intimadas para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

É a resolução.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes