



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19396.720044/2015-76
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.435 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2022
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrente BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes o conselheiro Jorge Luís Cabral e a conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

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

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

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

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

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

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

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:

ANO-CALENDÁRIO: 2009

MÊS	REEMBOLSO DE DESPESAS	RECEITA DE EXPORTAÇÃO	BASE TRIBUTÁVEL
JANEIRO	14.244.094,23	1.975.580,40	16.219.674,63
FEVEREIRO	22.274.344,07	2.092.293,52	24.366.637,59
MARÇO	27.587.617,01	2.694.983,92	30.282.600,93
ABRIL	0,00	2.704.226,64	2.704.226,64
MAIO	9.541.733,31	2.663.632,88	12.205.366,19
JUNHO	29.223.934,42	2.313.453,28	31.537.387,70
JULHO	0,00	2.217.499,84	2.217.499,84
AGOSTO	19.614.711,76	3.079.840,72	22.694.552,48
SETEMBRO	0,00	2.859.521,68	2.859.521,68
OUTUBRO	22.890.529,05	2.618.907,92	25.509.436,97
NOVEMBRO	0,00	2.834.513,68	2.834.513,68
DEZEMBRO	8.836.892,62	3.029.348,24	11.866.240,86
TOTAL	154.213.856,47	31.083.802,72	185.297.659,19

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

ANO-CALENDÁRIO: 2010

MÊS	REEMBOLSO DE DESPESAS	RECEITA DE EXPORTAÇÃO	BASE TRIBUTÁVEL
JANEIRO	14.498.744,45	2.702.685,28	17.201.429,73
FEVEREIRO	6.036.900,11	2.008.489,12	8.045.389,23
MARÇO	10.878.338,79	2.513.046,33	13.391.385,12
ABRIL	16.501.973,42	2.179.746,32	18.681.719,74
MAIO	27.147.456,27	2.461.402,48	29.608.858,75
JUNHO	16.123.966,39	1.979.259,84	18.103.226,23
JULHO	73.498.659,39	2.766.768,16	76.265.427,55
AGOSTO	15.909.483,92	4.381.114,05	20.290.597,97
SETEMBRO	50.012.412,13	3.764.184,00	53.776.596,13
OUTUBRO	65.986.020,59	4.025.326,25	70.011.346,84
NOVEMBRO	50.322.156,34	4.465.102,73	54.787.259,07
DEZEMBRO	33.848.330,78	5.678.484,68	39.526.815,46
TOTAL	380.764.442,58	38.925.609,24	419.690.051,82

- 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:

(...)

Cientificadas respectivamente em 16/07/2015 (fls. 21485/21486) e 20/07/2015 (fl. 21495), a fiscalizada apresentou a impugnação de fls. 21499/21629 e a responsável solidária apresentou a impugnação de fls. 23324/23357, cujos conteúdos passamos a relatar.

IMPUGNAÇÃO DA FISCALIZADA

A fiscalizada iniciou sua impugnação alegando a decadência, conforme segue:

- para os fatos geradores ocorridos entre janeiro/2009 e junho/2010, o direito da Fazenda Pública à constituição dos créditos tributários teria sido atingido pela decadência, uma vez que foi cientificada dos autos de infração no dia 16/07/2015; para

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

os períodos de apuração mencionados, tendo em vista que os tributos foram regularmente pagos, teria ocorrido a homologação nos termos do § 4º do art. 150 do CTN;

- deste modo, as autuações somente poderiam atingir fatos geradores ocorridos a partir de julho de 2010;

- no caso, não cabe o deslocamento do termo inicial do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 173, I, do CTN, pois não estaria configurada a situação ali prevista;

- além disso, mesmo que se aplicasse a regra do art. 173, I, do CTN, estariam decaídos os créditos tributários relativos aos períodos de apuração janeiro/2009 a dezembro/2009.

A seguir, alega erro na base de cálculo, que ensejaria a nulidade das autuações. Sustenta:

- a autuante, que considerou como base de cálculo a totalidade dos recursos recebidos pela fiscalizada a título de “reembolso de despesas” e de “exportação de serviços”, relacionados nos anexos VI, X e XI das autuações, teria se equivocado ao fazer a soma dos valores relativos ao mês de maio/2009, tendo utilizado como base de cálculo para este período de apuração um valor superior, em R\$ 300.000,00, ao que corresponderia à soma dos valores constantes nos anexos VI e X;

- em face deste erro, “referidos autos de infração encontram-se eivados de nulidade, merecendo, pois, serem cancelados de pronto”. Prossegue a contribuinte discorrendo sobre o que denominou “Os Fatos”:

(...)

A seguir, a fiscalizada passa a discorrer sobre os contratos de prestação de serviços e de reembolso de custos por ela celebrados com as empresas fretadoras estrangeiras, suas coligadas. Transcreve trechos dos referidos contratos e afirma:

- ao incorrer nas despesas relacionadas ao funcionamento e manutenção da embarcação, a impugnante não está a serviço da Petrobrás para ser por ela remunerada, como equivocadamente entendeu o autuante, mas sim a serviço das fretadoras estrangeiras, conforme demonstrado pelos Contratos de Serviços de Suporte e Manutenção e pelos Contratos de Reembolso de Custos;

- em razão da urgência e do dinamismo próprios da atividade de afretamento, e estando as empresas fretadoras domiciliadas no exterior, a contratação de empresa residente no país para serviços de suporte nas atividades de afretamento é indispensável para a perfeita execução das atividades, evitando a interrupção e o comprometimento da navegabilidade e segurança das embarcações;

- por este motivo, a fiscalizada presta às fretadoras estrangeiras serviços de suporte necessário à operação de afretamento no país, que inclui auxílio na obtenção de licenças junto às autoridades marítimas, desembaraço aduaneiro da embarcação, de suas partes e peças de reposição, no armazenamento destas partes e peças, bem como auxílio na identificação de fornecedores de serviços e de materiais relacionados à manutenção das condições de navegabilidade e segurança das embarcações.

(...)

A impugnante passa então a discorrer sobre a natureza das despesas por ela incorridas e reembolsadas pelas fretadoras estrangeiras, nos termos dos contratos de reembolso de custos. Neste ponto repete, embora de forma mais enfática e detalhada, várias das afirmações anteriores:

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

(...)

Após transcrever trechos dos referidos contratos, a impugnante ressalta a distinção entre o objeto dos serviços prestados à Petrobrás e o objeto dos serviços prestados às fretadoras estrangeiras e, em consequência, a igualmente clara distinção entre suas próprias despesas, relacionadas aos serviços prestados à Petrobrás, e as despesas incorridas em nome das fretadoras, a serem por estas reembolsadas. Sustenta que a autuante teria se equivocado ao considerar que os recursos recebidos das fretadoras estrangeiras a título de exportação de serviços e de reembolso de despesas representariam receita operacional obtida no mercado interno. Prossegue, repetindo e enfatizando:

(...)

Na sequência, discorre sobre o que denominou “as equivocadas e açodadas premissas do autuante”. Inicia este tópico dizendo destacar, do “Termo de Verificação Fiscal”, “algumas premissas utilizadas para supostamente validar a extrema e descabida desconsideração dos atos praticados e a desnaturação dos contratos firmados”. Neste sentido, transcreve alguns trechos do Relatório Fiscal, e afirma:

(...)

Imediatamente a seguir, a autuada passa a discorrer sobre “a necessidade de provar a ocorrência de dolo, fraude, simulação ou abuso a ensejar a descaracterização dos atos jurídicos praticados”. Também neste ponto, se repete e enfatiza:

(...)

A impugnante transcreve ementas de acórdãos que entende estarem em conformidade com suas alegações, bem como trechos doutrinários, e prossegue:

(...)

Transcreve trecho da mencionada jurista e, a seguir, passa a discorrer sobre simulação, fazendo a distinção entre simulação absoluta e simulação relativa, ou dissimulação, trazendo à colação várias citações doutrinárias e asseverando (os destaques são do original):

(...)

Prossegue discorrendo sobre o tema e apresentando argumentos no sentido de que no caso não teria ocorrido simulação (absoluta nem relativa). Sempre entremeando seus argumentos com citações doutrinárias, aduz ainda que:

(...)

A contribuinte passa então a discorrer sobre a validade legal da estrutura bipartida (afretamento x serviços) dos contratos celebrados com a Petrobrás.

(...)

Ainda acerca do tema, invoca o art. 106 da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que acrescentou os §§ 2º a 8º ao art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e que, assim teria ratificado a possibilidade de haver contratação simultânea, com empresas distintas, de afretamento de embarcações e de serviços de exploração e produção de petróleo e gás. Invoca também a Solução de Consulta COSIT nº 225, de 2014, da qual transcreve, além da ementa, o seguinte trecho:

(...)

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

Discorre então sobre a validade material e formal da estrutura bipartida (afretamento x serviços) dos referidos contratos. A este respeito, após insistir na inexistência do conluio afirmado pelo autuante e transcrever trecho do Relatório Fiscal, prossegue repetindo-se:

(...)

Reitera a inexistência de conluio, registrando que esta questão já foi apreciada pelo CARF e transcrevendo trechos de acórdão proferido pelo referido órgão. Aponta o que considera um antagonismo entre as atitudes do Governo Federal que cria o REPETRO e depois, por meio da RFB, “desconsidera todo o regime especial criado para o incremento e o fomento da indústria de óleo e gás no País com base em autuações lavradas em bases meramente argumentativas sustentando que, em realidade, a estrutura bipartida entre serviço e afretamento teria sido engendrada de forma ardilosa e com o fito exclusivo de evadir tributos”.

(...)

Depois, abre um tópico intitulado “A Não incidência do PIS e da COFINS sobre os Reembolsos de Despesas/Recuperação de Custos adiantados no País em nome das Empresas Estrangeiras – Mero Ingresso de Caixa”, no qual repete seus argumentos anteriores no sentido de que os valores que a autuante pretende incluir nas bases de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep seriam, de fato, apenas reembolsos de despesas efetuadas em proveito das fretadoras estrangeiras, em cumprimento aos contratos com elas formalizados e que, portanto, não seriam suas receitas. Deste modo, não poderiam ser incluídas nas bases de cálculo das referidas contribuições. Discorre exaustivamente sobre o tema (fls. 92/105), citando doutrina e jurisprudência, e ainda apresentando esclarecimentos sobre alterações na forma de contabilização e citando jurisprudência e doutrina. Conclui:

(...)

Sob o título “Os Expatriados Utilizados na Prestação de Serviços de Perfuração Remunerados pela Impugnante”, a contribuinte contesta o entendimento da autuante de que referidos trabalhadores “embora contabilizados como despesas em sua escrita, teriam sido contratados e pagos diretamente pela DODI, operadora estrangeira e financeira das fretadoras DONBV/DODUK”. Aduz que os custos com funcionários, contabilizados na rubrica “DESPESA COM PESSOAL INTERNACIONAL”, não se referem a expatriados pagos diretamente pelas fretadoras estrangeiras, mas sim a funcionários da impugnante vinculados à prestação dos serviços. Afirma que teria esclarecido tal fato à autoridade fiscalizadora, e afirma ainda que:

(...)

Acrescenta que a subcontratação de estrangeiros para a execução de serviços técnicos especializados na atividade de perfuração, que ocorre como exceção, decorre de contratação expressa, denominada “CONTRATO DE TRANSFERÊNCIA TEMPORÁRIA DE FUNCIONÁRIO”, celebrada entre a impugnante e a empresa DIAMOND OFFSHORE SERVICES LTD (DOSL) que, embora pertencente ao mesmo grupo, não se confunde com as empresas fretadoras, DONBV e DODUK. Além disso, a possibilidade de subcontratação de estrangeiros para tal fim “encontra-se prevista no escopo do próprio contrato de Serviços de Perfuração firmado entre a Impugnante e a Petrobrás”. Conclui:

(...)

A contribuinte passa então a discorrer sobre “A Exportação de Serviços realizada pela Impugnante”. Menciona a isenção das receitas decorrentes de serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, e procura demonstrar o

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

descabimento da pretensão da autoridade fiscalizadora de fazer incidir as contribuições sobre as receitas relativas aos serviços prestados a suas coligadas.

Afirma que “restou comprovado nesta defesa que os recursos recebidos pela impugnante das fretadoras estrangeiras, referem-se a efetiva prestação de serviços administrativos de suporte e manutenção do afretamento celebrados entre referidas empresas e a Petrobras, para garantir a operacionalidade e navegabilidade das embarcações afretadas durante todo o curso do contrato”, e que “para tentar descaracterizar a exportação de serviços às fretadoras estrangeiras” a autuante teria insinuado, e não provado, “que os serviços de Suporte e Manutenção ao afretamento teriam sido prestados por expatriados remunerados pelas próprias empresas estrangeiras fretadoras”.

Considera equivocadas as premissas da autuante e procura então “destacar a confusão realizada pelo autuante em relação às diferentes contratações envolvidas”. Sustenta:

(...)

A seguir, a impugnante contesta a aplicação da multa qualificada. Após transcrever trechos do Relatório Fiscal e da legislação, assim se manifesta:

(...)

Alega “A Impossibilidade de se Exigir Juros sobre a Multa de Ofício”. Sustenta que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, utilizado como base legal para a exigência dos juros sobre a multa de ofício não comportaria a interpretação adotada pela RFB. Discorre a respeito, cita jurisprudência e acrescenta que as decisões proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais vinculam os julgadores administrativos:

(...)

Contesta ainda a utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora, alegando que “esta taxa não foi criada por lei para fins tributários”. Transcreve a ementa do acórdão proferido pelo STJ no Recurso Especial nº 450.422/PR, e conclui:

(...)

IMPUGNAÇÃO DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA

A pessoa jurídica apontada pela autoridade fiscalizadora como responsável solidária, PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRAS, inicia sua impugnação alegando tempestividade e apresentando um “resumo da autuação”.

A seguir, alega a inexistência de responsabilidade tributária, uma vez que a situação não se enquadraria no art. 124 do CTN, posto que não há interesse comum. Tratando deste tema, transcreve trecho do “Relatório de Fiscalização” e prossegue (os destaques são do original):

(...)

Por fim, apresenta seus pedidos:

Em face de todo o exposto, espera esta Impugnante se digne essa d. Delegacia a julgar nulo o auto de infração em face da PETROBRAS, afastando-se a responsabilidade tributária que indevidamente lhe foi atribuída, deixando de dirigir-lhe qualquer exigência relativa ao lançamento tributário em referência.

Na remota hipótese de não acolhimento do pedido formulado no parágrafo anterior, requer (de forma subsidiária) o reconhecimento da decadência parcial, em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 2009 e meses de janeiro a junho de 2010; bem

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

como a redução da multa, passando a aplicá-la no patamar de 75%, tendo em vista a ausência de dolo, fraude ou simulação por parte desta Impugnante; além do afastamento da incidência de juros sobre a multa aplicada, por ausência de fundamento legal.

A 11ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 27/06/2016, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação, apenas para afastar a exigência relativa aos períodos de apuração atingidos pela decadência. Foi exarado o Acórdão nº 14-61.599, às fls. 23479/23538, com a seguinte Ementa:

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.

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 CONLUÍO.

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.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

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”.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 05/07/2016** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 23545), **apresentou Recurso Voluntário em 02/08/2016**, às fls. 23548/23659.

A UNIÃO, por intermédio de Procurador da Fazenda Nacional, apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário em 27/10/2016, às fls. 23756/23813.

Posteriormente, a PETROBRÁS foi cientificada do Acórdão da DRJ, apresentando Recurso Voluntário em 26/12/2017, às fls. 23847/23893. A UNIÃO, por intermédio de Procurador da Fazenda Nacional, apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário da Petrobrás em 20/09/2018, às fls. 23946/23955.

A Turma 3402 deste Conselho, em sessão realizada em 25/04/2019, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos da Resolução nº 3402002.000 (fls. 23967/23975):

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.

O processo retornou da autoridade preparadora com o seguinte Despacho de Encaminhamento (fl. 23992):

Em atendimento ao constante no item (i) da citada Resolução, foram emitidos Termo de Intimação Fiscal datado de 13/06/2019 e Termo de Reintimação Fiscal datado de 27/08/2019, dos quais a interessada foi cientificada, respectivamente, em 14/06/2019 e 27/08/2019.

Decorridos 49 (quarenta e nove) dias desde a ciência da reintimação fiscal, nenhuma resposta foi apresentada por parte da empresa intimada, tornando assim impossível o atendimento ao disposto no item (ii).

Diante do exposto, retorne-se o processo ao CARF para prosseguimento do julgamento..

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

Contudo, em 15/01/2020, a Recorrente apresentou o Laudo Técnico solicitado na Resolução nº 3402-002.000, conforme Petição às fls. 24009/24010.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares, Relator.

Alega o Recorrente a nulidade do Acórdão da DRJ por omissão quanto aos pedidos de diligência para apuração de eventuais créditos em favor do contribuinte, nos seguintes termos, conforme Recurso Voluntário, fls. 23564/23565:

Mas esta não é a única nulidade do acórdão recorrido.

A segunda nulidade refere-se ao fato de, só reconhecer que as despesas reembolsadas pela fretadora estrangeira seriam, na verdade, despesas da própria Recorrente, deveria a Turma Julgadora ter determinado a realização de diligências - requeridas pela Recorrente - para que, através do exame pericial, restassem comprovadas a correlação dos custos e despesas incorridos pela Recorrente com as obrigações contratuais assumidas com sua cliente-concessionária, permitindo-lhe, assim, o direito ao crédito do PIS e COFINS pagos sobre estas aquisições.

Contudo, muito embora reconheça o direito de crédito da ora Recorrente, ao se deixar de determinar a realização destas diligências, a Recorrente ficou impossibilitada de comprovar não apenas o seu direito de crédito, como também de quantificar o montante para fins de abatimento do valor autuado, havendo flagrante preterição do seu direito de defesa.

Nem se venha alegar que esse ônus seria da própria Recorrente, tal como tenta imputar a decisão recorrida, pois, anexo à Impugnação apresentada, como de rigor, foram  apresentados documentos e provas que bem ilustram e informam a essencialidade de todos os bens e serviços que incorreu a Recorrente para a consecução de suas atividades, de maneira que, inequivocamente tais bens e serviços se amoldam ao conceito de insumos para fins de aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS.

(...)

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

Adicionalmente, diferentemente do que afirma a decisão recorrida, até que seja julgado em definitivo esta demanda, reconhecendo-se serem suas as respectivas despesas reembolsadas e que gerariam o direito de crédito - do que se cogita apenas por argumentar -, não poderia a Recorrente jamais ter se apropriado destes créditos sob pena de glosa.

É o que se passa a expor.

A Ausência de Diligência para Apuração da Regularidade e Validade da Origem dos Créditos do PIS e da COFINS apropriados pela Recorrente - Necessidade de Observância do Princípio da Verdade Material e do Formalismo Moderado

Levando em consideração este pedido, esta Turma, embora com composição distinta, decidiu por converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 3402-002.000, de 25/04/2019 (fls. 23967/23975):

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. Consta-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

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

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.

Em atendimento a esta determinação, a DRF – Macaé intimou o contribuinte a apresentar a documentação solicitada. No entanto, conforme DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO à fl. 23.992, datado de 15/10/2019, a empresa não respondeu às intimações:

Em atendimento ao constante no item (i) da citada Resolução, foram emitidos Termo de Intimação Fiscal datado de 13/06/2019 e Termo de Reintimação Fiscal datado de 27/08/2019, dos quais a interessada foi cientificada, respectivamente, em 14/06/2019 e 27/08/2019.

Decorridos 49 (quarenta e nove) dias desde a ciência da reintimação fiscal, nenhuma resposta foi apresentada por parte da empresa intimada, tornando assim impossível o atendimento ao disposto no item (ii).

Diante do exposto, retorne-se o processo ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Ocorre que, após o retorno do processo ao CARF, o contribuinte apresentou a documentação solicitada, conforme Petição juntada aos autos em 21/01/2020, às fls. 24009/24010:

Não obstante haja robusta jurisprudência desse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desconstituindo, por completo, autuações dessa natureza, haja vista a inequívoca validade da estrutura bipartida, esta C. Câmara converteu o julgamento em diligência para que:

(...)

Nesse contexto é que vem a autuada anexar o reclamado Relatório Técnico elaborado pela Ernest & Young.

Cumprido desde logo destacar que após a minuciosa análise empreendida pela Ernest & Young sobre cada uma das despesas objeto dos reembolsos autuados, concluiu com assertividade que:

“Após execução de nossos trabalhos e de acordo os procedimentos de trabalho apresentados acima, concluímos que, no caso de se entender que tais gastos se relacionam à própria atividade da Brasdril, deveria ter sido realizado o desconto/abatimento do correspondente crédito do PIS e da COFINS, no montante de R\$ 34.817.272,14, no período de dezembro de 2009 a dezembro de 2010.”

Isso porque, no rigoroso exame realizado pela Ernest & Young sobre cada uma dessas despesas vis-à-vis a atividade contratual executada, restou evidente que *“verifica-se que são essenciais ou relevantes para as atividades desenvolvidas pela Sociedade, como definido pelo STJ, de modo que a sua subtração implicaria na impossibilidade ou na perda de qualidade dos serviços.”*

Assim, sem maiores delongas, na improvável hipótese de essa C. Câmara não entender pela validade da estrutura bipartida adotada pela autuada, do que se cogita apenas para argumentar, será de rigor, ao menos, reconhecer que a fiscalização teria que ter

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

considerado, como crédito do PIS e da COFINS exigidos, as despesas assinaladas no anexo Relatório Técnico, pois, como afirmado pela Ernest & Young, eram despesas essenciais e relevantes para a consecução das atividades em voga.

O referido Relatório Técnico elaborado pela Ernest & Young se encontra às fls. 24011/24061.

Nesse contexto, entendo que deve ser aceita a documentação anexada, mesmo após o prazo estabelecido pela Autoridade Fazendária da DRF – Macaé, em obediência ao Princípio da Verdade Material e ao Princípio do Formalismo Moderado, que predominam na instância administrativa de julgamento tributário. Negar tais princípios implicaria tão somente em prolongar a solução da contenda, prejudicando não apenas o contribuinte mas a própria Fazenda Nacional, em virtude da enorme probabilidade de que os mesmos documentos fossem apresentados perante a Justiça Federal em ação anulatória de lançamento tributário/débito fiscal.

Aceita a referida documentação, resta cumprido o 1º item da diligência solicitada. **Torna-se necessário, agora, dar cumprimento ao 2º item da Resolução nº 3402-002.000, que trata da análise do “Laudo Técnico” apresentado.** Antes, porém, devo fazer algumas considerações sobre os fatos.

No referido documento, elaborado pela consultoria especializada Ernest & Young, foram estabelecidas algumas premissas sobre o trabalho realizado, *litteris*:

No CARF, o julgamento foi convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 3402-002.000, para que fossem tomadas as seguintes providências pela Autoridade Fiscal:

(...)

Nesse sentido, fomos contatados para apresentar o presente estudo, **que cobrirá os fatos geradores não atingidos pela decadência, ou seja, de dezembro de 2009 a dezembro de 2010.**

1.2 Escopo e extensão do trabalho

O escopo dos nossos trabalhos baseou-se na análise da escrituração contábil e fiscal da Brasdril, bem como da documentação suporte, de modo que consta em nosso relatório o resultado dos seguintes procedimentos:

- Verificação da contabilização realizada referente aos valores considerados como reembolso de despesas, bem como da respectiva documentação que suportou a escrituração contábil;
- Verificação da natureza dos dispêndios objeto de reembolso para relacioná-las aos objetos dos contratos de afretamento e de serviços com a Petrobras, bem como aos contratos da Brasdril com as empresas do grupamento Diamond Offshore e verificação das correspondentes notas de débitos, do recebimento dos adiantamentos, bem como da respectiva contabilização;
- Análise das obrigações acessórias, em especial do DACON, com a finalidade de verificar se os gastos que foram objeto do reembolso foram considerados como créditos nas apurações originais da Sociedade e se tais despesas transitaram pelo resultado da Brasdril;
- Análise e indicação de quais dos dispêndios poderiam ser considerados essenciais e necessários para a prestação do serviço realizado pela empresa e identificação da

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

utilidade de cada uma das despesas incorridas. Nessa análise levaremos em conta o decidido no REsp repetitivo 1.221.170; e

- Identificação do impacto financeiro da aquisição de tais insumos e os créditos na apuração do PIS e da Cofins, bem como o impacto financeiro no valor da exigência fiscal em discussão, com a apresentação de planilha de cálculo apontando as reduções do valor originalmente autuado.

(...)

Neste contexto, a Brasdril nos forneceu planilha gerencial com a compilação de **dados constantes do razão contábil da mencionada conta do ano de 2009** (14.325 lançamentos, no total de R\$ 190.208.395) **e do ano de 2010** (82.453 lançamentos, no total de R\$490.201.831) – Anexo 1.

Ocorre que nem todos lançamentos contabilizados referem-se aos gastos reembolsados decorrentes do contrato celebrado com a Petrobras (objeto do Auto de Infração em referência), pois também havia lançamentos de gastos reembolsados decorrentes de contrato celebrado com a OGX e outros.

Como informado às fls. 70 do Relatório Fiscal do PAF, **apenas os gastos relacionados às sondas a seguir elencadas compreendem o objeto do contrato celebrado com a Petrobras**: Ocean Alliance, Ocean Baroness, Ocean Clipper, Ocean Concord, Ocean Courage, Ocean Valor, Ocean Whittington, Ocean Winner, Ocean Worker, Ocean Yatzy, Ocean Yorktown, sendo que **os dispêndios incorridos com as sondas contratadas pela OGX foram objeto de outro Auto de Infração**.

Assim, consolidamos uma listagem contendo 57.865 itens, no total de R\$ 419.495.450 (Anexo 2), representativa dos gastos decorrentes do contrato com a Petrobras no período de dezembro de 2009 a dezembro de 2010.

Percebe-se que este valor constante no Razão Intercompanhia (R\$ 419.495.450), mesmo após os filtros “Plataformas Petrobras”, é maior do que o autuado no período de dezembro de 2009 a dezembro de 2010 (base de R\$ 389.601.335, apenas para o item “reembolso de despesas”).

Isto ocorreu porque, enquanto os gastos incorridos eram contabilizados pelo regime de competência, o reembolso desses, mediante Notas de Débito (nas quais o Auto de Infração se baseou), nem sempre se dava no mês imediatamente subsequente e de forma individualizada, de modo que cada Nota de Débito englobava diversos gastos, inclusive de períodos distintos.

Abaixo, quadro que resume os valores cobrados no Auto de Infração e os valores contabilizados:

(...)

Assim, considerando que (i) o objeto da diligência é a identificação de possíveis créditos de PIS e da COFINS, caso os valores glosados sejam considerados receita de prestação de serviço da própria Brasdril, no período de dezembro de 2009 a dezembro de 2010, (ii) que tais gastos estão registrados na Conta Intercompanhia, a EY adotou como base das análises a planilha do Razão Intercompanhia contendo os 57.865 itens, no total de R\$ 419.495.450 (Anexo 2) Com objetivo de facilitar a análise dos 57.865 itens, a EY categorizou os gastos escriturados nos centros de custos pela sua natureza, da seguinte forma:

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

	Descrição das Despesas	Total
1	Serviço de reparo e manutenção	60.407.257
2	ICMS Admissão Temporária	52.734.126
3	Material	48.279.055
4	Tributos e Taxas	43.515.436
5	Estaleiro	28.622.847
6	Serviço de transporte	22.544.257
7	Serviço de pintura	21.508.026
8	Despesa com carnê leão	17.447.732
9	Outros serviços	17.335.223
10	Serviço de inspeção	16.905.916
11	Serviço de reboque	11.719.807
12	Locação	11.196.583
13	Combustível	9.974.935
14	Desconto de faturas	7.834.281
15	Armazenamento e frete	7.629.569
16	Despesa com folha de pagamento	7.044.192
17	Serviço de mão de obra	6.473.499
18	Hotelaria	4.581.620
19	Telecomunicações	4.415.197
20	Serviço de assistência técnica	3.214.967
21	EPI	2.595.469
22	Honorários	2.449.528
23	Diversos	2.299.137
24	Serviço de apoio no controle de acesso	2.173.100

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

25	Despesa administrativa/escritório	1.868.950
26	Despesas médicas	1.717.823
27	Alimentação	1.418.279
28	Serviço de praticagem	732.673
29	Serviço de agenciamento marítimo	372.880
30	Serviço de tradução	227.619
31	Treinamento	170.459
32	Serviço de dedetização	63.360
33	Despesa com perícia	20.804
34	Seguro	842
Total		419.495.450

Passou-se então a fase de entrevistas aos funcionários e representantes da Brasdril, com o objetivo de entender do que se tratava cada categoria de gastos acima, como se relacionava com as operações da Sociedade ou do Grupo Diamond. Nesse sentido, apresentamos as respostas dadas pelos entrevistados no quadro a seguir:

(...)

2.1.d) Da análise dos créditos de PIS/COFINS tomados pela Brasdril em 2009 e 2010 cujos gastos não foram objeto de reembolso Verificamos pela documentação fiscal e contábil da Sociedade¹⁰ que, no período em análise, foi tomado crédito de PIS e de COFINS em relação aos gastos com “Refeitório” e “Depreciação”:

(...)

Nesse sentido, identificamos tais valores nas contas contábeis de resultado 3.52 - Refeitório e 3.55 - Depreciação durante o período de dezembro de 2009 a dezembro de 2010:

(...)

Confirmamos, por amostragem, a contrapartida dessas contas no Ativo.

Além disso, não identificamos tais gastos (inclusive em busca por identidade de valor e descritivo) na conta contábil 1.12.12.0053.0002-Brasdril Interbranch (Intercompanhia).

Assim, consideramos que a Sociedade não se aproveitará, em duplicidade, de créditos de PIS/COFINS decorrentes dos gastos (i) com Refeitório e Depreciação e (ii) objeto dos reembolsos da Diamond.

Como se verifica, a Autoridade Fiscal identificou valores reembolsados à BRASDRIL pelas empresas proprietárias das plataformas no montante de R\$ 389.601.335 (para o período de 13 meses não atingido pela decadência, ou seja, de 12/2009 a 12/2010). Esse valor corresponde a 100% do valor reembolsado pois, no entendimento da Fiscalização, todas as despesas reembolsadas são pertencentes à BRASDRIL, o que caracterizaria uma simulação para

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

conferir uma aparência de “reembolso” àquilo que seria, em verdade, uma “receita indireta”, mediante a assunção de parte das despesas operacionais do autuado.

O Recorrente se insurge contra essa tese afirmando que tais despesas são de responsabilidade das empresas fretadoras situadas no exterior, e que estaria apenas adiantando o pagamento destas despesas para ser, posteriormente, reembolsado, conforme previsão contratual. Assim sendo, tais valores reembolsados não podem ser considerados como receita própria e não estariam sujeitos à incidência do PIS e da COFINS.

Este Conselho tem o entendimento de que os recebimentos de valores referentes a reembolso de despesas não se configuram como receitas tributáveis, **desde que**, obviamente, tais despesas sejam, pela sua natureza, de responsabilidade de quem faz o reembolso, tendo sido apenas antecipadas pelo destinatário destes valores. Nesse sentido, trago à colação a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-006.228, proferido na Sessão de 24/01/2018, em julgamento de outro Recurso Voluntário da própria BRASDRIL:

EMENTA: REEMBOLSO DE DESPESAS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

Os valores oriundos de reembolso de despesas, quando o seu pagamento for responsabilidade da própria pessoa jurídica reembolsada, devem ser incluídos na base de cálculo do PIS/Pasep não cumulativo, por se qualificarem como receita, na acepção ampla atribuída pelo art. 1º da Lei nº 10.637/02.

(...)

VOTO

(...)

A propósito do tema, e conforme o nosso entendimento, o chamado "reembolso de despesas", a depender do contexto em que instituído, deve ou não ser contabilizado pela empresa que o recebe como receita.

Isso porque, quando a responsabilidade de determinadas despesas é da própria empresa que presta o serviço, a obrigação tributária pelo pagamento do PIS sobre os valores reembolsados – que decorre de lei –, não pode ser afastada sob o argumento de que caberia à parte contratante fazê-lo (a parte que promoveu o seu reembolso, mediante simples relação contratual). A comprovação deste fato, obviamente, vai depender das provas carreadas aos autos, da natureza da própria despesa e da atividade realizada.

Exemplifiquemos com o caso da prestação de serviços advocatícios. O pagamento das custas do processo não cabe ao escritório de advocacia, uma vez que estas são, como se sabe, responsabilidade do autor da demanda, conclusão que não se aplica, por exemplo, ao gasto com o combustível utilizado no veículo pertencente ao estagiário que irá acompanhar a tramitação do feito ajuizado. **O mesmo sucede com a agência de turismo**, cuja receita não corresponde ao preço da passagem aérea ou das diárias de hospedagem, mas apenas à comissão que auferir na intermediação entre a companhia aérea e a rede hoteleira e o seu cliente.

Aqui, contudo, a responsabilidade pelas despesas decorrentes do contrato firmado pela Recorrente com a PETROBRAS é, inequivocamente, como visto, dela própria, ainda que posteriormente tenham sido, na integralidade, reembolsadas pelas empresas estrangeiras proprietárias das embarcações. Esse é o motivo pelo qual tais valores deveriam ter sido oferecidos à tributação pelo PIS, uma vez que, no regime não cumulativo, o faturamento corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (arts. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003).

Tal entendimento se coaduna com a recente decisão do STF sobre o conceito de receita, ao julgar caso envolvendo a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições. Vejamos os seguintes excertos da decisão, proferida no julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, relatoria da Min. Carmen Lucia, em 13/05/2021, sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Nessa linha, afirmou o Ministro Luiz Fux:

“essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão “faturamento”. Onde é que vou buscar essa expressão “faturamento”? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da Lei nº 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento.

(...)

10. A embargante alega ainda que “g) teria havido contradição entre as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira sobre receita pública e a posição que se pretendeu defender na corrente vencedora, pois ‘a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas, não resolve o problema aqui tratado’. Assinala que Aliomar Baleeiro “excluía do conceito de receita aqueles recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao status quo ante, a restituição posterior ou a entrega a terceiros (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das receitas””.

(...)

12. Em meu voto, para definição de faturamento, mencionei as lições de Roque Antônio Carrazza, que faz referência a Aliomar Baleeiro ao diferenciar “receitas” de simples “ingressos”:

“O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos ‘ingressos’ e ‘receitas’. Assim se

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

manifestou o inolvidável jurista: ‘As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

‘(...)’.

*‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, **vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.**’*

*Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, **nada acrescentando ao Erário.***

*Embora estas lições tenham sido dadas olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. **É o caso dos valores correspondentes ao ICMS** (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraseando Baleeiro, **tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, ‘sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo’, e, assim, não ‘vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.’***

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS” (CARRAZZA, Roque Antonio – “ICMS”. 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666- 667 – fl. 20-21 do acórdão).

Realcei, então, que “o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido”. Assim, “não constitui receita do contribuinte”, pois “ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições” (fl. 23 e ss do acórdão).

13. O Ministro Celso de Mello, em seu voto, também fez referência ao entendimento firmado por este Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário n. 240.785/MG, citando a observação do Ministro Cezar Peluso naquele julgamento:

*“O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, **se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte. (...) trata-se de um trânsito puramente contábil,** significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento (...)”.*

(...)

Fl. 22 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita”.

Assim, devidamente explicadas as citações doutrinárias e o alcance que a elas se deu nos votos exarados neste Supremo Tribunal sobre o tema, de se concluir, no ponto, não haver o que se aclarar, pela singela circunstância de obscuridade não haver.

Logo, se o “ingresso financeiro” do recurso não se fez de maneira positiva, com acréscimo patrimonial, mas apenas recompondo este patrimônio ao *status quo ante*, restituindo valores que não representavam despesas pertencentes àquele que as pagou, considerando a natureza do seu processo produtivo ou dos serviços prestados, não deve ser considerado receita tributável. Por óbvio, a despesa reembolsada não pode servir como dedução da base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, muito menos originar créditos de PIS/COFINS.

Posto isto, há que se verificar se, dentre aquelas despesas “reembolsadas”, alguma poderia ser caracterizada como sendo de responsabilidade do fretador estrangeiro, de acordo com a natureza dos contratos firmados. Em caso positivo, ela deve ser quantificada e excluída da base de cálculo do lançamento efetuado contra o Recorrente.

Como exemplo, vejamos o caso da mão de obra utilizada nas plataformas. Os contratos entre a Petrobrás e o fretador estrangeiro, aqui discutidos, se referem a fretamento “a casco nu”, assim definido na Lei nº 9.432, de 1997:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;

Os contratos entre a Petrobrás e a BRASDRIL se referem à prestação de serviços de prospecção e extração de petróleo e gás natural, mediante utilização de 11 sondas/plataformas. Portanto, **ao menos à princípio**, o gasto com a mão de obra utilizada nestas plataformas é uma despesa intrínseca à atividade da Recorrente, e o seu reembolso é uma forma indireta, ou disfarçada, de retribuição pelos serviços prestados, questão que, todavia, ainda será objeto de análise por este Colegiado.

Outro exemplo a ser considerado é o pagamento das despesas na importação das plataformas, dentre as quais os tributos respectivos. Conforme consta do Relatório de

Fl. 23 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

Fiscalização, a Recorrente foi contratada pelas empresas fretadoras estrangeiras para cuidar dos trâmites de importação das sondas/plataformas para o Brasil. Nesse contexto, me parece, **ao menos à princípio**, que tais despesas são de responsabilidade das empresas estrangeiras exportadoras dos equipamentos; se a BRASDRIL efetua os recolhimentos destas despesas, o seu reembolso não deveria ser tributado, mas tão somente os valores referentes à prestação do serviço de desembaraço aduaneiro, questão que, todavia, ainda será objeto de análise por este Colegiado.

Observe-se que, para que possa ser proferida uma decisão líquida, é necessário que os reembolsos de despesas consolidados nas planilhas à fl. 120 sejam detalhados de acordo com a natureza da despesa reembolsada (remuneração da tripulação, gastos com reparos e manutenção das plataformas, tributos incidentes na importação dos equipamentos, etc.).

Consequentemente, apenas as despesas que se enquadrem no conceito de insumo, tal qual delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.270/PR, e cujo “reembolso” seja considerado efetivamente como “receita tributável pelas contribuições”, podem gerar créditos da não-cumulatividade.

Tomando por base tais considerações, voto por converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição preparadora de origem para a adoção das seguintes providências por parte da Autoridade Fazendária (apenas para o período de 13 meses não atingido pela decadência):

(i) apresentar planilha mensal discriminando os valores reembolsados de acordo com a natureza das despesas respectivas (remuneração da tripulação, gastos com reparos e manutenção das plataformas, tributos incidentes na importação dos equipamentos, etc.);

(ii) apresentar planilha de créditos da não-cumulatividade originados a partir de todas as despesas reembolsadas, vinculando-os, mês a mês, às despesas discriminadas no item anterior. Para facilitar a visualização e compreensão dessa vinculação, deverá ser utilizada uma única planilha, com 2 (duas) colunas que indiquem a receita reembolsada e o correspondente crédito gerado;

(iii) na elaboração da coluna da planilha contendo os créditos, avaliar as conclusões obtidas no Laudo Técnico apresentado pela empresa de consultoria às fls. 24011/24061, em especial quanto à existência de documentação que respalde os créditos (notas fiscais) e à sua adequação ao conceito de insumo, tal qual delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.270/PR;

(iv) verificar se os créditos indicados na planilha elaborada pela empresa de consultoria, à fl. 24060, já foram utilizados quando da elaboração dos DACON's, a fim de evitar sua dedução em duplicidade; e

(v) elaborar Relatório de Diligência com as conclusões obtidas e a apresentação de quaisquer informações que julgar relevantes para o deslinde do feito.

No procedimento de diligência a Autoridade Fazendária poderá se valer de quaisquer meios legais que julgar necessários para elaborar suas conclusões, tais como

Fl. 24 da Resolução n.º 3402-003.435 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 19396.720044/2015-76

intimações ao contribuinte para esclarecimentos e fornecimento de documentação, consolidação de dados obtidos do SPED com utilização do sistema Contágil, dentre outros.

O contribuinte deverá tomar ciência do Relatório de Diligência e das planilhas elaboradas, sendo-lhe concedido o prazo de 30 (trinta) dias para, caso deseje, se manifestar, após o qual o processo deverá ser remetido a este Conselho para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares