



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

Processo nº 19396.720060/2013-05
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-003.022 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria PIS e COFINS
Recorrente OPMAR SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 01/12/2009

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.

Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA CARACTERIZAÇÃO DO PAGAMENTO ANTECIPADO. COMPENSAÇÃO.

A teor do art. 150, § 1º e do art. 156, VII, ambos do CTN, o "pagamento antecipado" a que alude o RESP 973.733 é apenas o pagamento em dinheiro, sendo ilegítima a pretensão de aplicar o art. 150, §§ 1º e 4º a casos cuja extinção antecipada do crédito tributário ocorreu sob forma de compensação.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO.

Para fins de reconhecimento da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, fixada no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, o contribuinte deve comprovar o nexo causal entre o pagamento recebido pela prestadora do serviço domiciliada no País e os serviços por ela prestados ao seu contratante, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior. Não se aplica a referida isenção sobre a prestação de serviços acobertada por contrato cuja tomadora é pessoa jurídica domiciliada no País, mesmo que o pagamento seja oriundo do exterior.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresso.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRAZO DE DECADÊNCIA. RECURSO DE OFÍCIO.

Não restando comprovado o dolo do contribuinte, correta a redução da multa para o percentual básico de 75%, assim como a aplicação das regras estabelecidas no art. 150, § 4º e 173, II do CTN sobre a contagem do prazo de decadência do direito do Fisco.

Recurso de ofício negado

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso de ofício e em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos, excluiu-se a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; e (ii) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto às demais matérias. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto, que deram provimento integral ao recurso voluntário e julgaram prejudicado o recurso de ofício. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. Esteve presente ao julgamento o Dr. Leonardo Alfradique Martins, OAB/RJ 98.995.

Antonio Carlos Atulim - Presidente e Redator designado.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

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

Relatório

1. Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente e que visa a exigência de contribuições para o PIS e para a COFINS referentes ao período compreendido entre janeiro de 2008 e dezembro 2009. Em suma, a fiscalização aduz que a Recorrente indevidamente tratou como prestação de serviços para pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento representou ingresso de divisas, determinados valores que, em verdade, estariam sujeitos a incidência das exações sobreditas.

2. Para a devida compreensão fática do caso, mister se faz destacar que a Recorrente é pessoa jurídica que tem por objeto social a armação e a operação de embarcações

empregadas em serviços de apoio a plataforma de petróleo e gás em águas marítimas brasileiras.

3. No âmbito empresarial em que a Recorrente atua, é comum que empresas concessionárias de petróleo e gás (dentre as quais destacamos a PETROBRÁS, já que referida no presente processo administrativo) celebrem contratos de afretamento de embarcações de propriedade de empresas estrangeiras. De forma muito simplória, trata-se de “locação” de uma embarcação pertencente a uma empresa estrangeira para pessoa jurídica situada no país.

4. Não obstante, também é comum neste mercado que, paralelamente ao negócio jurídico acima narrado, também sejam celebrados outros contratos, dentre eles contratos de prestação de serviços firmados entre as concessionárias de petróleo e gás e empresas armadoras brasileiras, o qual tem por escopo a prestação de serviços marítimos a bordo das embarcações afretadas (tripulação e operação). Neste caso, o negócio jurídico é celebrado entre a empresa armadora e a empresa petrolífera.

5. Por sua vez, também de forma paralela aos negócios jurídicos alhures narrados, é comum que a empresa armadora seja contratada pela empresa estrangeira para que lhe preste serviços afetos à embarcação de sua propriedade e que se encontra em operação no país. Dentre tais atividades as mais comuns são: (i) licenciamento da embarcação perante as autoridades nacionais; (ii) aquisição de partes e peças destinadas à manutenção preventiva da embarcação enquanto fretada em águas brasileiras; (iii) realização de reparos na citadas embarcações para que elas continuem operando; dentre outras atividades. Neste caso, há um negócio jurídico perpetrado entre a empresa armadora e a empresa fretadora.

6. Não obstante, também é muito comum que neste segmento as empresas armadora e fretadora integrem um mesmo grupo econômico.

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

8. Conforme se observa do termo de verificação fiscal (fls. 11.397/11.410), a fiscalização faz as seguintes acusações:

(i) que a Recorrente é empresa armadora que faz parte de um grupo econômico que contempla as seguintes empresas:

RAZÃO SOCIAL	CNPJ	PAIS
ALFANAVE TRANSPORTE MARÍTIMOS LTDA.	39.383.138/0001-52	BRASIL
BRAM USS LLC	09.160.886/0001-05	USA
BRAM OFFSHORE TRANSPORTES MARÍTIMOS LTDA.	07.864.634/0001-31	BRASIL
BRASIL VESSELS LLC	07.036.344/0001-08	USA
BRAZIL OPERATORS LLC	05.979.028/0001-36	USA
DUH BOAT BV	08.034.337/0001-21	HOLANDA
ECO (EDISON CHOUEST OFFSHORE)	05.662.759/0001-53	USA
ISLAND OFFSHORE DO BRASIL LTDA	08.347.754/0001-24	BRASIL
JF MAR SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA	06.131.709/0001-02	BRASIL
NAUTICAL SOLUTION LLC	11.337.190/0001-53	USA
NAUTICAL VENTURE LLC	07.952.001/0001-85	USA
OFFSHORE SERVICE VESSEL LLC	08.469.323/0001-30	USA

(ii) que dentre as pessoas jurídicas acima listadas, a Recorrente presta serviços para a empresa *Bram Offshore Transportes Marítimos Ltda.* (doravante *BRAM*), embora não possua contratos formalizados nesse sentido;

(iii) não obstante, que a empresa *BRAM* celebrou inúmeros contratos de fretamento com a empresa PETROBRÁS;

(iv) que ao analisar concomitantemente os lançamentos contábeis relativos às receitas operacionais auferidas pela Recorrente e a empresa *BRAM*, verificou-se que os seus respectivos Centros de Custos detinham informações acerca dos nomes das embarcações utilizadas nas prestações de serviços ou nos fretamentos relacionados à PETROBRÁS, possibilitando, assim, consolidar as suas receitas (exceto em conta de outras receitas, que são exclusivas da Recorrente) por embarcação em comum;

(v) que da análise dos citados lançamentos contábeis apurou-se uma receita global de R\$ 91.780.131,62 no ano de 2008 e R\$ 173.312.207,31 no ano de 2009, sendo que, deste total, 44% (quarenta e quatro por cento) da receita operacional total no ano de 2008 (R\$ 40.550.924,62) e 36% (trinta e seis por cento) da receita operacional total no ano de 2009 (R\$ 62.325.933,30) referiam-se a receitas da Recorrente;

(vi) que a Recorrente tratou tais valores como receitas decorrentes de prestação de serviços para empresas fretadoras situadas no exterior e que integram o grupo econômico do qual a Recorrente faz parte, razão pela qual deixou de sujeitá-las à incidência do PIS e da COFINS ao pretexto de suposta isenção, nos termos do art. 6º., inciso II da lei n. 10.833/03 (COFINS) e art. 5º., inciso II da lei n. 10.637/02 (PIS);

(vii) que, todavia, tais valores não seriam isentos, uma vez que **não decorreriam de serviços prestados pela Recorrente para a empresa *BRAM***, mas sim de serviços prestados pela Recorrente para a empresa PETROBRÁS.

9. Em sua defesa, o contribuinte alega em Impugnação (fls. 11.487/11.526):

(i) nas hipóteses em que a embarcação é fretada à concessionária de petróleo e gás por empresa que se encontra no exterior, a Recorrente invariavelmente auxilia referida empresa estrangeira nas questões domésticas atinentes à embarcação e aos contratos de fretamento em questão, seja no licenciamento da embarcação perante as autoridades brasileiras, no próprio desembarço aduaneiro da embarcação, na importação e aquisição local de partes e peças destinadas à manutenção preventiva da embarcação durante a operação em águas territoriais brasileiras, na relação com o cliente no Brasil, bem como nas demais necessidades ordinárias ou extraordinárias para a manutenção do afretamento, sendo certo que as atividades e quaisquer despesas inerentes ao fretamento são todas da própria fretadora;

(ii) as receitas objeto das autuações ora impugnadas são justamente aquelas decorrentes dos serviços de suporte prestados pela Recorrente às fretadoras localizadas no exterior;

(iii) no Contrato de Afretamento nº 2050.0031547.07.2 firmado entre a PETROBRÁS S/A (contratante), a Edison Chouest Offshore LLC, posteriormente denominada Offshore Service Vessels LLC e a Bram Offshore (subafretadora) para o afretamento da embarcação C-Provider, a Cláusula 29.1 prevê expressamente a participação da Recorrente na referida avença como ‘empresa solidária’ justamente para assegurar que a fretadora, localizada no exterior, tenha condições de cumprir com as obrigações assumidas no contrato de afretamento no País;

(iv) também merecem destaque outras Cláusulas do citado Contrato de Afretamento que prevêm a obrigação da empresa estrangeira responsável pelo afretamento de fornecer/obter às suas expensas todas as licenças, registros, manutenção e substituição de partes, peças e equipamentos necessários à regularidade do afretamento (Cláusulas 3.3, 3.4, 3.6, 3.8.1, 3.11.1 e 3.12);

(v) é justamente no atendimento dessas obrigações a serem incorridas pelas empresas estrangeiras afretadoras da embarcação que o Recorrente participa auxiliando-as no licenciamento e importação da embarcação, na manutenção preventiva da embarcação, identificação dos fornecedores de materiais, partes, peças e combustíveis, na representação perante o cliente e suportes necessários ao cumprimento das obrigações que assumiu no Contrato de Afretamento;

(vi) não obstante seja o Recorrente expressamente contratado para operar a embarcação, para o que assume obrigações próprias da prestação de serviços que firmou com sua cliente, o Recorrente também participa como "Empresa Solidária" no Contrato de Afretamento firmado com a empresa estrangeira e a concessionária local de petróleo e gás, auxiliando a afretadora-estrangeira nas suas necessidades domésticas já mencionadas;

(vii) que as cláusulas contratuais referidas demonstram existir uma prestação de serviço entre a Recorrente e a empresa fretadora estrangeira, o que é reforçado por outros documentos acostados nos autos, dentre os quais destacam-se as notas fiscais de serviço, comprovante de recolhimento de ISS para tais NFs, o apontamento de tais valores em DIPJ para fins apuração de IRPJ e CSSL e, ainda, a escrituração de tais operações no seu Livro Razão;

(viii) em nenhum momento o Fisco comprovou a inadequação ou desequilíbrio econômico, donde se pode afirmar que não pode o Fisco, sem apurar o valor da embarcação fretada e o valor médio de um fretamento, comparativamente ao valor de mercado dos serviços que efetivamente cabem à Recorrente desempenhar, vislumbrar qualquer intenção em reduzir dolosamente a tributação devida ao erário brasileiro;

(ix) há decadência de parte da autuação, mas precisamente do período anterior a novembro de 2008;

(x) inexistência de conduta dolosa ou fraudulenta a justificar a multa qualificada aplicada em comento; e, por fim

(xi) a impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício.

10. Devidamente processada, a Impugnação foi julgada parcialmente procedente para (i) reconhecer a decadência dos períodos compreendidos entre janeiro e outubro de 2008 para a COFINS e janeiro a fevereiro e abril a outubro de 2008 para PIS, bem como para (ii) reduzir a multa imposta para 75% (setenta e cinco por cento). É o que se constata da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL. AUSÊNCIA DE DOLO.

Em caso de inexistência de dolo do contribuinte e havendo antecipação de pagamento do tributo, conta-se o prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

A qualificação da multa não se sustenta sem a demonstração dos requisitos vontade e consciência voltados para a prática do delito.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Conforme AgRg no REsp 1.335.688-PR, a 1ª e a 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça pacificaram o entendimento no sentido de que “é legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário”, referenciando os seguintes precedentes: REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009; e REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO.

Para fins de reconhecimento da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, fixada no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, o administrado deve comprovar o nexo causal entre o pagamento recebido pela prestadora do serviço domiciliada no País e os serviços por ela prestados ao seu contratante, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior. Não se aplica a referida isenção sobre a prestação de serviços acobertada por contrato cuja tomadora é pessoa jurídica domiciliada no País, mesmo que o pagamento seja oriundo do exterior

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se às exigências reflexas, no que couber, o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte

11. Diante da manutenção parcial da autuação, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário em análise repisando os fundamentos destacados em sua Impugnação e detalhando que, o PIS referente ao período de março de 2008 também estaria decaído em razão de existir para o período pagamento desta exação por meio de compensação. Não obstante, também houve a interposição de recurso de ofício.

12. Devidamente processado o Recurso Voluntário, a União foi intimada e, por intermédio da sua Procuradoria, apresentou contrarrazões (fls. 13.338/13.363), oportunidade em que se manifestou no seguinte sentido:

(i) que não haveria decadência do PIS para o mês de março de 2008, uma vez que a compensação realizada no período não equivaleria a pagamento, para fins de convocação do precedente do E. STJ (REsp n. 973.733/SC) a respeito do tema;

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

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

(iv) que a vinculação dos negócios jurídicos (prestação de serviços e fretamento) ficaria nítida também quando se observa a solidariedade entre a Recorrente e as fretadoras existente em todos os contratos de prestação de serviços firmados pelas fretadoras com a PETROBRÁS;

(v) logo, seria devida a exigência fiscal em comento, bem como a incidência de juros sobre a multa de mora.

13. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

14. O recurso voluntário é tempestivo e atende as demais exigências formais, razão pela qual dele tomo conhecimento. O juízo de prelibação também é procedente para o recurso de ofício.

I. Da decadência parcial do crédito tributário

15. Conforme já mencionado no relatório da presente decisão, o Auto de Infração em questão visa a exigência de contribuições para o PIS e para a COFINS referentes ao período compreendido entre janeiro de 2008 e dezembro 2009. A notificação do contribuinte, por seu turno, ocorreu em 27 (vinte e sete) de novembro de 2013.

16. Não obstante, em sede de Impugnação a DRJ-Fortaleza reconheceu a decadência para os períodos compreendidos entre *janeiro e outubro de 2008* para a COFINS e *janeiro a fevereiro e abril a outubro de 2008* para o PIS. Assim, em relação ao PIS, não houve reconhecimento quanto à decadência do mês de março de 2008, uma vez que, segundo a DRJ:

(...).

15. Quanto ao PIS/Pasep relativo ao PA de março/2008 não consta nenhum pagamento, mas apenas compensação (e-fl. 13206). Sendo assim, deve-se aplicar ao PIS/Pasep de março/2008 a regra decadencial do artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, termo inicial da decadência em 01/01/2009, o que afasta a ocorrência de caducidade pleiteada pelo administrado. Saliente-se que essa conclusão está de acordo com a jurisprudência do STJ (vide AgRg no Resp 1.467.333-SP, de 09/09/2014)3, o que refuta as decisões administrativas aduzidas pelo impugnante.

(...).

17. Com a devida vênia, o entendimento exarado pela DRJ de Fortaleza encontra-se equivocado.

18. Primeiramente, insta repisar que o presente caso não trata de pretensa glosa de crédito que, caso tivesse ocorrido em concreto, implicaria a existência de um débito fiscal não pago e, por conseguinte, nos termos do precedente do Superior Tribunal de Justiça (REsp n. 973.733/SC), implicaria o início da contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

19. Conforme se observa dos autos, em relação ao débito de PIS para o mês de março de 2008, a Recorrente pagou (ainda que parcialmente) o débito tributário daquele mês mediante compensação com um crédito que – repita-se – não foi objeto de glosa. Acontece

que, *data venia*, interpretando mal o precedente alhures mencionado, a DRJ-Fortaleza aduz que o prazo decadencial só seria contado nos termos do art. 150, §4º do CTN se houvesse pagamento em pecúnia da referida exação o que, com o devido respeito, constitui verdadeiro equívoco.

20. Ao se analisar o sobredito precedente do STJ, em especial o relatório do voto do seu Relator, da lavra do então Ministro Luiz Fux, é impossível constatar se no caso julgado o pagamento realizado de forma antecipada pelo contribuinte e decorrente do lançamento efetuado por homologação foi realizado em pecúnia ou, eventualmente, de outra forma, dentre as quais destaca-se a figura da compensação.

21. Assim, se referida distinção não foi realizada quando do julgamento do caso precedente, é porque a mesma foi irrelevante para a formação da *ratio decidendi* dele extraída e, por conseguinte, para o resultado do julgamento. Logo, em se tratando de lançamento por homologação, qualquer modalidade do gênero pagamento seria suficiente para ensejar a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, §4º do CTN.

22. Nesse sentido, reconheço a decadência do crédito lançado a título de PIS e referente ao mês de março de 2008.

II. Da operação perpetrada pela Recorrente e a correlata autuação fiscal

23. Antes de seguir adiante no presente voto, é indispensável aduzir que a operação em análise e os negócios jurídicos daí decorrentes se revestem de enorme complexidade e, por conta disso, guardam particularidades próprias. Logo, limitar a presente contenda a uma exclusiva discussão no altiplano normativo (geral e abstrato) quanto à eventual validade ou invalidade de um suposto planejamento tributário seria, s.m.j, um reducionismo incompatível com o problema enfrentado¹.

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

25. Ademais, para alcançar as conclusões que serão abaixo desenvolvidas, é indispensável enxergar o ordenamento jurídico com certo distanciamento de uma postura eminentemente formalista, haja vista a já repisada falência desta mundividência em um mundo pós-moderno. Como bem ressalta o então Conselheiro deste Tribunal Administrativo, Alexandre Kern, quando do voto proferido no processo administrativo n. 16682.721162/20123, é indispensável analisar o presente voto de forma divorciada de *valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional*, em especial de uma visão mecanicista do direito. O julgador enquanto mero aplicador de normas ou como figurante do papel de ser a boca da lei morreu – ou deveria ter morrido – com a longínqua derrocada da Escola Exegética.

26. Pois bem. Fixados tais pontos, convém agora analisar as particularidades do caso decidendo, a começar pelos contratos anexados aos autos na qualidade de prova. Ressalte-se, desde já, que apesar do grande volume de contratos anexados, é possível

¹ A grosso modo, seria o mesmo que reduzir a questão do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS a um debate quanto ao seu caráter restritivo ou extensivo.

identificar dois contratos padrões, sendo um deles firmado entre as empresas fretadoras estrangeiras e a PETROBRÁS e outro entre a Recorrente e a PETROBRÁS.

27. Começaremos a análise dos citados instrumentos contratuais pelas avenças firmadas entre a PETROBRÁS e as empresas estrangeiras do grupo econômico ao qual pertence a Recorrente e que fretam embarcações para a estatal brasileira. Para esse fim, adotaremos como exemplar o contrato n. 2050.0011584.05.2 (fls. 795 e s.s.), o qual apresenta o seguinte objeto:

CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

1.1. Constitui objeto do presente CONTRATO, o afretamento, por período, pela CONTRATADA à PETROBRÁS, da EMBARCAÇÃO do tipo PSV 3000 descrita nos ANEXOS III e III-A deste CONTRATO.

28. Seguindo adiante na referida avença, é possível constatar uma cláusula que estipula as obrigações da empresa afretadora (contratada), dentre as quais destacamos as seguintes regras:

CLÁUSULA TERCEIRA – OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

3.1. Apresentar e manter a EMBARCAÇÃO liberada para operação pelas autoridades competentes, em boas condições de navegabilidade, íntegra do ponto de vista de casco, máquinas e equipamentos, adequadamente aparelhada de acordo com os ANEXOS III e III-A para as fainas de apoio à pesquisa e lavra de hidrocarbonetos e atividades correlatas efetuadas pela PETROBRÁS, ou por sua conta, na Plataforma Continental Brasileira.

(...).

3.3 Assistir à PETROBRÁS, no que for pertinente, objetivando a regularização da EMBARCAÇÃO no País, junto às autoridades competentes, quando for o caso.

(...).

3.5. Operar a EMBARCAÇÃO, adequadamente tripulada e equipada para o apoio às operações de pesquisa e lavra de hidrocarbonetos e atividades correlatas na Plataforma Continental Brasileira, compatíveis com seu tipo e porte, na forma dos citados ANEXOS III e III-A.

3.15 Encarregar-se da manutenção e reparo da EMBARCAÇÃO, arcando com o custo de reposição dos seus equipamentos, materiais, acessórios e sobressalentes, bem como das despesas resultantes da realização de reparos de qualquer natureza.

(...) (grifos constantes no original).

29. Ao se analisar os dispositivos contratuais alhures transcritos, é possível constatar que a atividade prestada pela empresa estrangeira não se resume à tão-somente fretar uma embarcação de sua propriedade para a PETROBRÁS, mas também realizar outras inúmeras atividades, todas com o objetivo de permitir que a PETROBRÁS utilize referida embarcação de forma efetiva e adequada e, por conseguinte, cumpra com a sua obrigação de pagar a fretadora por tais atividades. Tudo isso para que, em suma, **(i) a PETROBRÁS possa**

efetivamente fruir da embarcação fretada e, em contrapartida, (ii) a empresa estrangeira possa receber o correlato valor decorrente deste fretamento.

30. Por sua vez, também é devida a análise do contrato firmado entre a Recorrente e a PETROBRÁS. Para tanto, nos valem os exemplares do contrato n. 2050.0031826.07.02 (fls. 655 e s.s.), cujo objeto segue abaixo descrito:

CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

1.1. O presente CONTRATO tem por objeto a prestação de serviços de Operação da EMBARCAÇÃO C-SPIRIT do tipo AHTPS 5000, descrita nos ANEXOS III e III-A

1.1.1. Entende-se por Operação de uma EMBARCAÇÃO, as funções de tripular, cumprir com as obrigações legais e contratuais, realizar operação náutica da EMBARCAÇÃO, efetuar a manutenção preventiva, docagem e reparos, e suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação de EMBARCAÇÃO durante o período de vigência do CONTRATO.

(...) (g.n.).

31. Das referidas cláusulas contratuais é possível analiticamente constatar que a Recorrente é contratada para a execução das seguintes atividades:

- (i) tripular a embarcação;
- (ii) realizar operação náutica da embarcação;
- (iii) efetuar manutenção preventiva;
- (iv) realizar docagem e reparos; e, ainda
- (v) suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação.

32. Dissecada tais atividades, é inegável que o contrato firmado entre a Recorrente e a PETROBRÁS apresenta íntima relação com a avença estipulada entre a empresa estatal e a empresa estrangeira fretadora, o que, diga-se de passagem, é fato incontroverso nos autos. E isso porque a atuação da Recorrente é indispensável para que o contrato entre a PETROBRÁS e a empresa estrangeira efetivamente atinja seu fim **em favor das duas partes** (PETROBRÁS e fretadora estrangeira) que o assinaram. Em outros termos, a execução do objeto do contrato firmado entre a PETROBRÁS e a Recorrente beneficia, ora direta ora indiretamente, tanto a PETROBRÁS quanto a fretadora estrangeira.

33. Aliás, é exatamente em razão deste caráter indissociável das avenças é que, no contrato firmado entre a Recorrente e a PETROBRÁS, a fretadora estrangeira figura como signatária na qualidade de responsável solidária, de modo a garantir não apenas o fretamento da embarcação para a PETROBRÁS, mas também a sua efetiva fruição. Vejamos o teor da referida cláusula contratual:

CLÁUSULA VIGÉSIMA SÉTIMA – SOLIDARIEDADE

27.1. Assina o CONTRATO, como empresa juridicamente solidária quanto às obrigações pecuniárias dela decorrentes, independente da causa, origem ou natureza jurídica, a empresa contratada tal como definida no Contrato de Afretamento n. 2050.0031823.07.2, aqui denominada EMPRESA SOLIDÁRIA que, neste ato, declara estar ciente de todo teor e efeitos do CONTRATO. A EMPRESA SOLIDÁRIA tem sede no endereço(1.).

(...).

34. Diante de tais questões, é possível constatar que as atividades prestadas pela Recorrente e descritas acima beneficiam tanto a empresa estrangeira fretadora como também a PETROBRÁS. Àquela é beneficiada na medida em que as atividades da Recorrente implicam a conservação do bem circunstancialmente fretado, mas que é de propriedade da fretadora, enquanto esta última é beneficiada com a efetiva fruição da embarcação em sua plenitude.

35. Detalhando ainda mais a questão, é possível destacar das atividades prestadas pela Recorrente que algumas delas são **imediatamente** dirigidas à fretadora estrangeira e **mediatamente** à PETROBRÁS, enquanto que outras são **diretamente** referidas à PETROBRÁS e **indiretamente** à empresa internacional.

36. Assim, me parece que **está aí o cerne da questão para definir quais serviços são diretamente prestados pela Recorrente em favor da PETROBRÁS e cuja receita, por conseguinte, está sujeita à incidência do PIS e da COFINS, e quais são prestados imediatamente para a fretadora estrangeira e, portanto, sujeito a isenção das referidas exações.**

37. Ainda que sujeito à censura, tenho para mim que todos aqueles serviços desempenhados pela Recorrente e que tem por escopo a manutenção e reparo da embarcação tem por *beneficiado direto* a empresa estrangeira, uma vez que ela é a proprietária do bem e vai gozar, de forma perene, de tais atividades. Aqui, a PETROBRÁS se beneficia apenas de forma episódica e indireta de tais atividades. Assim, penso que os valores decorrentes das atividades de (i) *manutenção preventiva* e (ii) *docagem e reparos* estão sujeitos a isenção dos PIS e COFINS.

38. Por sua vez, todas aquelas atividades que tem por escopo a navegação da embarcação, ou seja, a fruição do bem para o objetivo para o qual se destina, tem como *destinatário imediato* a PETROBRÁS e como destinatário mediato a afretadora estrangeira. Nessa toada, o importe percebido em razão das atividades consistentes em (i) *tripular a embarcação*, (ii) *realizar operação náutica da embarcação* e, ainda, (iii) *suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação*, estariam sujeitos a incidência das contribuições aqui tratadas.

39. Convém neste instante abrir um parêntese e registrar que a incontestada inexistência de um contrato de prestação de serviços formalmente estabelecido apenas entre a Recorrente e empresa estrangeira não é suficiente para afastar tal conclusão. Para tanto, convém repisar as premissas estabelecidas nos parágrafos 23, 24 e 25 do presente voto, por meio das quais declaradamente me afasto de uma mundividência jurídica exclusivamente formalista do direito. Assim, à esteira das lições do jusfilósofo português Castanheira Neves, estou convicto que o problema do Direito e, por conseguinte, da tarefa judicativa, é pautado pelo fato de que *o mundo é um e os homens nele são muitos*². Logo, a função do Direito não se resume a uma questão de forma, como idealizaram os Modernos, mas, acima de tudo, resolver conteudisticamente o também material e *necessário problema de convivência humana*³.

² NEVES, Antônio Castanheira. "Digesta" (vol. 3º). Coimbra Editora: Coimbra, 2008. p. 13. (grifos do Autor).

³ "Op cit. Loc. cit." *Forme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001*

40. Embora não haja um contrato (forma) individualmente estabelecido entre a Recorrente e a empresa fretadora estrangeira, é inegável a existência de um negócio jurídico (conteúdo) entre tais empresas. As particularidades do mercado⁴ e da regulação normativa que gravitam em torno da exploração de petróleo, as cláusulas contratuais mencionadas ao longo deste voto, em especial a regra de solidariedade já tratada, bem como os efeitos (mediato e imediato) das atividades prestadas pela Recorrente, não deixam qualquer dúvida quanto à existência de um negócio jurídico celebrado entre a Recorrente e a empresa fretadora estrangeira, ainda que inexistente uma forma própria para este fim. O conteúdo se sobrepõe à forma, o que, aliás, está em perfeita sintonia com o disposto no art. 107 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.

41. Fechado o breve parêntese acima e retomando a ideia de segregação das atividades perpetradas pela Recorrente pelo imediatismo ou mediatismo da sua fruição, tenho que caberia à fiscalização ter fracionado tais atividades e se limitado a exigir PIS e COFINS apenas daquelas atividades prestadas pela Recorrente e imediatamente gozadas pela PETROBRÁS em razão do fretamento de embarcação, o que, repita-se, limitaria a autuação às atividades de (i) tripular a embarcação, (ii) realizar operação náutica da embarcação e, ainda, (iii) suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação.

42. Ao deixar de assim agir, a fiscalização incorreu em erro de direito e não de fato, o que impede a retificação da autuação para uma eventual adequação ao voto aqui proferido.

43. O erro de direito é uma problema decorrente da equivocada subsunção do fato à norma ou, em outros termos, que emerge de uma indevida qualificação jurídica dos fatos apurados. É, pois, um problema internormativo, haja vista ter sua origem no descompasso entre a norma individual e concreta do lançamento com a norma geral e abstrata da regra-matriz de incidência tributária. Já o erro de fato, por seu turno, é um problema intranormativo, decorrente de um erro na identificação do fato social descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata. Essa é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

*O erro de direito é a distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.).*

44. A orientação consolidada do Superior Tribunal de Justiça está em compasso com a doutrina alhures transcrita, consoante bem ilustram os julgados abaixo:

TRIBUTÁRIO. GUIAS DE IMPORTAÇÃO VENCIDAS E UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO AUTORIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. POSTERIOR REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO VERIFICADO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

⁴ Importante registrar, por exemplo, que a cisão das atividades empresariais destinadas em proveito da PETROBRÁS não é fruto de um prévio planejamento tributário da Recorrente, mas decorre de exigência licitatória imposta pela empresa estatal, o que se depreende das cartas-convites internacionais que a PETROBRÁS emite quando vai contratar este tipo de serviço.

1. Se a autoridade fiscal procede ao desembaraço aduaneiro à vista de guias de importação vencidas, circunstância dela desconhecida e ocultada pelo contribuinte, caracteriza-se erro de fato, e não erro de direito.

2. Por erro de fato deve-se entender aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação.

3. Diz-se erro de direito aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

4. Se o desembaraço aduaneiro é realizado sob o pálio de erro de fato, é possível sua revisão dentro do prazo decadencial, à luz do art. 149, IV, do CTN. Precedentes desta Corte. Agravo regimental provido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 2ª. Turma; AgRg no REsp 942.539/SP; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS; Data do Julgamento: 02/09/2010; Data da Publicação/Fonte: DJe 13/10/2010) (grifos não constantes no original).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento" (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 12904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

4. Recurso Especial desprovido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 1ª. Turma; REsp 1.112.702/SP; Relator: Ministro LUIZ FUX; Data do Julgamento: 20/10/2009; Data da Publicação/Fonte: DJe 06/11/2009) (grifos não constantes no original).

45. Assim, retificar a presente autuação para fins de eventualmente adequá-la ao voto aqui proferido implicaria em alteração dos critérios jurídicos que permearam a exigência fiscal, o que seria ofensivo ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

46. Em reforço, admitir que esta requalificação pudesse ser feita no presente processo administrativo, na qualidade de execução de julgado, implicaria em notória ofensa ao devido processo legal e seus consectários lógicos, i.e., contraditório e ampla defesa, na medida em que, diante de uma apuração indevida na segregação das receitas indicadas, o Recorrente não teria mais mecanismos processuais no âmbito administrativo para questionar tal fato.

III. Do recurso de ofício

47. Conforme já pontuado no relatório do presente voto, a Impugnação do contribuinte foi julgada procedente para (i) reconhecer a decadência dos períodos compreendidos entre janeiro e outubro de 2008 para a COFINS e janeiro a fevereiro e abril a outubro de 2008 para PIS, bem como para (ii) reduzir a multa qualificada imposta para 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do crédito tributário.

48. Em relação à decadência para o período em comento não merece reparo a decisão proferida pela DRJ-Fortaleza, vez que, conforme demonstrado nos autos, para tal hiato de tempo houve prova de pagamento parcial das exações fiscalizadas, o que enseja a contagem no prazo decadencial nos termos do disposto no art. 150, §4º do CTN, exatamente como decidido pelo STJ no REsp n. 973.733/SC, julgado sob o rito de recursos repetitivos, o que, por sua vez, enseja a aplicação do disposto no art. 62, inciso II, alínea “b” do RICARF.

49. Já em relação ao afastamento da multa qualificada, referida discussão fica absorvida e, por conseguinte, prejudicada, haja vista o teor do voto aqui proferido.

Disposição

50. Ante o exposto, **voto** para, em preliminar de mérito, reconhecer a decadência do PIS referente ao mês de março de 2008 e, no que diz respeito aos fatos impositivos remanescentes, para dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte com o consequente cancelamento do presente Auto de Infração.

51. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator designado.

Atrevo-me a divergir do ilustre relator no que concerne ao recurso de ofício e também quanto ao recurso voluntário.

No que tange ao recurso de ofício, a DRJ - Fortaleza agiu com o costumeiro acerto, pois antes de aplicar as regras de decadência do direito do fisco, aferiu os períodos de apuração em relação aos quais houve e não houve pagamento antecipado por parte do contribuinte.

Em relação aos períodos de apuração em que houve pagamento antecipado, aplicou a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Em relação ao período de apuração em que a extinção antecipada do crédito tributário ocorreu por meio de compensação, aplicou a regra do art. 173, I, do CTN.

Desse modo, não há nenhum reparo a fazer no que tange à exoneração do crédito tributário com base na decadência.

Da mesma forma, foi correta a redução da multa ao patamar de 75%, pois no caso concreto não há como sustentar que o contribuinte agiu deliberadamente no sentido de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador por parte da Administração Tributária (sonegação), uma vez que entregou ao fisco toda a sua escrituração em meio magnético (ECD), conforme atestam os documentos de fls. 11352/11359.

Se tudo estava disponível para o fisco por meio do SPED, como sustentar que a falta de declaração caracterizou sonegação?

Com esses fundamentos, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso de ofício para ratificar as exonerações promovidas pela decisão recorrida.

No que tange ao recurso voluntário, minha discordância em relação ao voto do relator ocorre tanto na questão da decadência, quanto na questão da isenção das receitas provenientes da prestação de serviços a empresas domiciliadas no exterior.

No que concerne à decadência, entendeu o ilustre relator que não é possível restringir a aplicação do RESP 973.733 aos casos em que o pagamento ocorreu em pecúnia, pois, no referido julgado, o STJ não estabeleceu distinção entre pagamento em pecúnia e outras formas de pagamento antecipado, como a compensação.

Permita-me o ilustre relator inverter o seu argumento: se o STJ utilizou a expressão "pagamento antecipado" sem fazer nenhuma referência à "compensação", então somente o pagamento em pecúnia foi considerado pela corte no momento da prolação do repetitivo, não sendo lícito estender a interpretação contida no referido julgado aos casos de compensação.

Isso porque à luz do art. 156 do CTN, o "pagamento" é uma das modalidades de extinção do crédito tributário ao lado da compensação, da transação, da remissão, e etc. Pode-se dizer que a "extinção do crédito tributário" é o gênero, constituindo o "pagamento" uma de suas espécies.

Sendo assim, se o legislador complementar adotou a espécie ("pagamento") na redação do art. 150, § 1º do CTN e este dispositivo foi objeto de interpretação por parte do STJ, o fato de o tribunal não ter feito menção alguma a outra modalidade de extinção do crédito tributário, corrobora a conclusão a que chegou o Acórdão de primeira instância, ou seja, que a extinção parcial do crédito tributário por compensação não configura pagamento antecipado nos termos do art. 150, § 1º do CTN.

Reforça esse entendimento o fato de o art. 156, VII, do CTN referir-se ao "pagamento antecipado" conjugado com a homologação do lançamento nos termos do art. 150, §§ 1º e 4º do CTN.

Portanto, é cristalino que o "pagamento" referido no art. 150, § 1º do CTN é o pagamento em dinheiro do crédito tributário e que foi esse "pagamento" o considerado pelo STJ na prolação do RESP 973.733.

Com esses fundamentos, divirjo do ilustre relator quanto à questão da decadência para negar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

No mérito, o cerne da acusação é que o contribuinte não comprovou que os recursos provenientes do exterior se referem a receitas de prestação de serviços a empresas domiciliadas no exterior.

O ilustre relator votou no sentido de prover o recurso do contribuinte pelos seguintes motivos:

(i) Os contratos anexados ao processo revelam a existência de serviços que beneficiam de forma mediata e imediata ora a Petrobrás, ora a empresa internacional fretadora da embarcação;

(ii) Os serviços que beneficiam diretamente a fretadora estrangeira consistem basicamente na conservação e manutenção da embarcação e, por tal motivo (benefício imediato

à empresa estrangeira), deveriam ter sido segregados pela fiscalização na feitura do auto de infração, pois as receitas deles decorrentes estão sujeitas à isenção das contribuições ao PIS e COFINS;

(iii) Tendo em vista que a fiscalização não procedeu da forma como o ilustre relator entende que ela deveria ter procedido, e não sendo possível retificar o lançamento em virtude de erro de direito, o lançamento como um todo deve ser cancelado.

Ouso mais uma vez divergir do ilustre relator, pois a acusação do fisco está calcada na falta de provas de que as receitas contabilizadas como prestação de serviços ao exterior se referem de fato a prestação de serviços.

Desse modo, nem que a fiscalização tivesse o mesmo entendimento do ilustre relator, seria possível a ela fazer tal segregação, pois não existem contratos e nem qualquer outro elemento nos autos que permitam constatar a existência de direitos e obrigações entre a autuada e a empresa estrangeira fretadora, fato que impossibilita a aferição de quais serviços foram prestados e se foram efetivamente prestados.

O art. 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/77 estabelece que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis.

Portanto, é dever legal do contribuinte comprovar a veracidade das suas operações mediante a escrituração contábil mantida de acordo com as prescrições legais e devidamente suportadas não só pelos documentos fiscais, mas também por outros documentos pertinentes ao seu negócio, como por exemplo os contratos de prestação de serviço com as empresas domiciliadas no exterior.

Isso não ocorreu nos autos, pois os contratos que instruem o processo revelam apenas a existência de vinculação entre a autuada e a concessionária local. Tais contratos não discriminam expressamente quais são os serviços que devem ser prestados à fretadora estrangeira e quais devem ser prestados à concessionária local. Eles só estabelecem direitos e obrigações que foram pactuados entre a recorrente e a concessionária local.

A defesa alegou que a importação de embarcações afretadas pelas empresas estrangeiras às concessionárias locais, bem como suas partes, peças e equipamentos necessários ao seu perfeito funcionamento independe da existência de contratos formais, pois decorrem de previsão expressa da legislação do REPETRO.

Alegou, ainda, que auferir dois tipos de receitas: (i) pela execução de contratos de prestação de serviços de apoio marítimo às plataformas de petróleo, celebrados com concessionárias locais; e (ii) serviços de administração e gerenciamento subcontratados paralelamente pelas proprietárias-fretadoras das embarcações para garantir a operacionalidade dos contratos de afretamento no País, tendo apresentado documentos comprobatórios da importações das referidas embarcações.

Os documentos apresentados não permitem vincular de maneira específica as receitas auferidas aos serviços prestados ao exterior, pois os contratos anexados aos autos revelam que a vinculação existente ocorre entre o contribuinte e a concessionária local, e não entre o contribuinte e a empresa fretadora da embarcação localizada no exterior. Essa constatação já havia sido feita pelo Acórdão de primeira instância, à fl. 13223, não tendo a defesa apresentado nada de novo que possa alterar tal entendimento.

A defesa tentou vincular a prestação dos serviços paralelos de administração/gerenciamento da manutenção da embarcações à cláusula de "Empresa Solidária" existente nos contratos, o que no seu entender dispensaria a elaboração de contratos paralelos.

Entretanto, a leitura dos contratos existentes no processo não permite a constatação de que a recorrente se obrigou perante as fretadoras no estrangeiro a prestar tais serviços, pois a solidariedade estipulada somente alcança obrigações financeiras e não as obrigações de fazer.

Desse modo, continuamos na mesma: as obrigações constituídas em todos os contratos anexados aos autos, não permitem afirmar que os recebimentos provenientes do estrangeiro decorrem dos serviços que a defesa alega terem sido prestados às empresas proprietárias das embarcações. Pelo contrário, os referidos contratos demonstram que a tomadora de tais serviços foi a concessionária local e não a empresa sediada no estrangeiro.

Não beneficia a recorrente o fato de a legislação do REPETRO autorizá-la a efetuar importações de determinados bens, quando a fretadora não for domiciliada no País, pois essa faculdade conferida pela legislação também não comprova a vinculação entre as receitas tributadas pela fiscalização e os serviços supostamente prestados à empresas domiciliadas no exterior.

O fato de a defesa considerar que a referida habilitação dispensa a celebração de contratos específicos de prestação de serviços ou que tais serviços estariam incluídos na cláusula genérica de "Empresa Solidária", não surte nenhum efeito no sentido de afastarem a autuação, pois nenhuma dessas considerações comprova a vinculação entre os recursos provenientes do exterior com a alegada (mas não provada) prestação de serviços a empresas estrangeiras.

A defesa argumentou com o voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão 1101-001.092.

Entretanto, entendemos que nada do que foi dito no Acórdão 1101-001.092 pode ser aplicado ao caso concreto, pois as questões discutidas naquele caso concreto são distintas das deste processo. Ao contrário do que ocorreu no caso relatado pela Conselheira Edeli Bessa, neste processo não estamos discutindo a legitimidade dos contratos bipartidos e nem a possibilidade de o fisco desconsiderá-los. Pelo contrário, aqui os contratos não foram questionados pelo fisco, eles foram tomados como base para a acusação de que não existe comprovação da vinculação entre os recebimentos do exterior e a alegada prestação de serviço às empresas estrangeiras.

Observe-se que não se está impondo à recorrente a observância de forma não prescrita em lei. O que a Administração Tributária exige da recorrente é a observância do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, ou seja, que o contribuinte estabeleça a correlação entre as receitas escrituradas como prestação de serviço às empresas sediadas no exterior com os serviços que supostamente foram prestados.

Também não se está desconsiderando os negócios jurídicos praticados, pois além da fiscalização não ter acusado a empresa de simulação, a própria decisão recorrida já afastou a multa por infração qualificada, exoneração que está sendo mantida por este voto. A fiscalização, com base no art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, apenas quer saber qual

receita corresponde a qual serviço prestado e isso nem a contabilidade do contribuinte e tampouco os recursos apresentados neste processo foram capazes de demonstrar.

Ao contrário do alegado, existe sim a necessidade de comprovação do nexo causal entre o ingresso de divisas e a prestação de serviço ao exterior, pois a norma de isenção contida no art. 6º da Lei nº 10.833/2003 é expressa nesse sentido, *in verbis*:

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

(...)

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

Prescrição idêntica se encontra no art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002, em relação à contribuição ao PIS.

Sendo assim, para que as receitas caracterizadas pelos ingressos de divisas estejam aptas à desoneração por tais isenções, é necessário que haja comprovação inequívoca de que são provenientes da prestação de serviços a empresas domiciliadas no exterior, o que não se verificou no caso concreto.

Relativamente à empresa SBM INC, o contribuinte remete aos documentos apresentados na impugnação, requerendo a exclusão do crédito tributário relativo às notas fiscais emitidas contra esta empresa, sob o argumento de que ela não pertence ao mesmo grupo econômico.

Tal argumento não prospera, pois do fato de a empresa SBM INC não pertencer ao mesmo grupo econômico da recorrente, não decorre logicamente a conclusão de que os valores recebidos dessa empresa se referem efetivamente a serviços prestados. A fiscalização não tributou as receitas objeto deste processo porque provieram de empresas do mesmo grupo econômico, mas sim porque não existe vinculação entre os valores provenientes do exterior e os serviços que alegadamente teriam sido prestados.

O contrato de fls. 11860/11891 não vincula a recorrente com a SBM INC, pois o referido contrato foi celebrado e assinado entre a proprietária da embarcação, BRAM, e a SBM INC. Não existe nenhum documento assinado pela recorrente que demonstre a sua vinculação a esse contrato.

O contribuinte também alegou que emitiu notas fiscais de prestação de serviços, as quais estão devidamente contabilizadas, tendo oferecido os valores à tributação pelo ISS, o IRPJ e a CSL.

O fato de o contribuinte ter emitido notas fiscais, escriturado e apurado os tributos citados não comprova a vinculação entre essas notas fiscais e os recursos provenientes do exterior.

A teor do art. 9º e parágrafos do Decreto-lei nº 1.598/77 a escrituração contábil reveste-se de presunção de veracidade dos fatos nela registrados, se e somente se a entidade consegue, por meio de documentos fiscais e demais documentos pertinentes ao giro do seu negócio, comprovar a efetividade dos registros efetuados.

No caso dos autos, as notas fiscais de prestação de serviço emitidas pelo contribuinte não especificam quais serviços foram prestados, pois trazem genericamente a expressão "agenciamento". Acontece, que as atividades que o contribuinte alegou terem sido desenvolvidas para justificar os recebimentos, em nada se identificam com o contrato de agência, pois se referem, segundo a recorrente, a serviços de administração e gerenciamento das embarcações. Os dizeres contidos nos documentos fiscais emitidos para acobertar as operações não se identificam com o quanto alegado pela defesa nos recursos administrativos interpostos neste processo.

Nem mesmo as mensagens eletrônicas apresentadas com o recurso voluntário permitem vincular o serviço supostamente prestado à respectiva nota fiscal. As referidas mensagens encontram-se às fls. 13326 e seguintes, mas não fazem referência às notas fiscais e nem ao suposto serviço prestado.

A recorrente alegou também que a acusação seria contraditória ao admitir que houve o ingresso de divisas e que as receitas provenientes da prestação de serviços foram computadas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL, mas que ao final não se trataria de exportação de serviços para fins de isenção das contribuições ao PIS e COFINS.

Não existe a contradição alegada, pois o fato de a fiscalização ter constatado o ingresso de divisas e a inclusão desses valores nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL, não contradiz a constatação de que o contribuinte tentou comprovar a prestação de serviços ao exterior por meio da apresentação de contratos celebrados no mercado interno. É perfeitamente lógico afirmar que obrigações contraídas com empresa domiciliada no país, não comprovam que os recebimentos de recursos do exterior se referem a serviços prestados a empresas domiciliadas no exterior.

No que concerne à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, não há como se concordar com o acórdão recorrido. Isso porque invocou para reforçar sua argumentação o agravo regimental proferido no RESP 1.335.688. O referido precedente se refere a tributo estadual e está escorado no RESP 1.129.990, que também se refere à legislação do ICMS.

Embora o RESP 1.129.990 tenha interpretado dispositivos do CTN e concluído que a legislação complementar autoriza a lei ordinária a prever a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, isso não significa que tal exigência possa ser efetuada em relação a tributos federais, em face da obscuridade das leis ordinárias federais que pretenderam regular a matéria.

Essa questão já foi enfrentada por este colegiado em inúmeros julgados, entre os quais o Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013, relatado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, a quem peço licença para adotar seus fundamentos, *in verbis*:

(...)

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários administrados** pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à

taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“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.” (grifo nosso)

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” .

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“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.

§ 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.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da 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.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal - Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

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.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas 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 ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

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

Rosaldo Trevisan”

Em face do exposto, divirjo do ilustre relator originário para votar no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência o crédito tributário decorrente da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA