



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.720872/2018-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.666 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2022
Recorrente DOLPHIN DRILLING PERFURAÇÃO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

DEDUÇÃO. CUSTOS. DESPESAS. COMPROVAÇÃO

Os custos e despesas contabilizados que não forem devidamente comprovados pelo contribuinte no curso de procedimento fiscal não devem ser deduzidos na base de cálculo do IRPJ.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2013

REMUNERAÇÃO INDIRETA.

Está sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte todo pagamento caracterizado como remuneração indireta de empregados quando não for devidamente acrescido à remuneração direta para fins tributários.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A antecipação do tributo é uma obrigação acessória, exigível mesmo quando não há tributo a recolher na data do fato gerador. Assim, a antecipação não se confunde com a obrigação de pagar o tributo, sendo incomparáveis as suas bases de cálculo e, daí, não havendo impedimento para a exigência concomitante das duas sanções.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2013

IRPJ. CSLL. IRRF. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em exonerar as parcelas da exigência tributária apontadas nos itens *ii* a *ix* do dispositivo do voto do relator; (ii) por maioria de votos, em manter a multa isolada pelo não pagamento de estimativas, vencidos o Conselheiro Jeferson Teodorovicz e a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz e (iii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em exonerar a parcela da exigência tributária apontadas no item *i* do dispositivo do voto do relator, votaram pela exoneração os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Neudson Cavalcante Albuquerque (relator) e as Conselheiras Viviani Aparecida Bacchmi e Thais De Laurentiis Galkowicz, votaram pela manutenção da exigência os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama e Fernando Beltcher da Silva. O Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

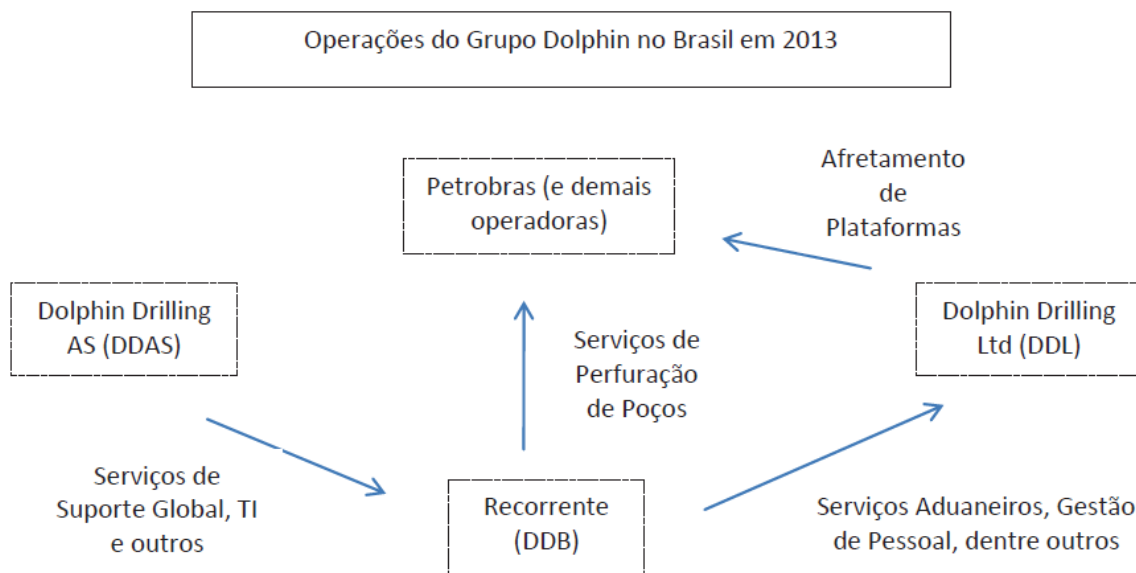
DOLPHIN DRILLING PERFURAÇÃO BRASIL LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 08-44.641 (fls. 4339), pela DRJ Fortaleza, interpôs recurso voluntário (fls. 4452) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ, CSLL, multa isolada pelo pagamento a menor de estimativas e IRRF com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (35%), bem como juros de mora e multa de ofício (75%), no total de R\$ 80.603.862,61, relativos a fatos geradores ocorridos no ano 2013, conforme os autos de infração de fls. 1600.

O lançamento de IRPJ é devido às seguintes infrações: (i) dedução como custo ou despesa dos valores pagos na aquisição de bens de natureza permanente; (ii) dedução de despesas não necessárias; (iii) dedução de despesas não comprovadas; (iv) dedução de multas de natureza não tributária; (v) omissão diante de recuperação de custos, despesas ou deduções. O lançamento de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ. O lançamento de IRRF é devido à realização de pagamentos de despesa não comprovada e remuneração indireta.

Inicialmente, deve ser esclarecido que a situação fática em tela é típica da exploração de campos de petróleo na plataforma continental do Brasil. Em apertada síntese, uma empresa nacional que possuía o direito de exploração de campo de petróleo e para concretizar essa exploração firmou dois contratos: um contrato de afretamento de uma plataforma petrolífera com a empresa estrangeira DDL e um contrato de prestação de serviços com a empresa nacional

DDB (contribuinte autuado) para a operação da plataforma. Por sua vez, a estrangeira DDL também celebrou um contrato de prestação de serviços com a mesma nacional DDB, pelo qual esta também ficou responsável pela manutenção da plataforma. Por fim, a nacional DDB firmou contrato de terceirização de mão de obra com a empresa estrangeira DDAS. Saliente-se que as empresas DDB, DDL e DDAS são do mesmo grupo econômico. Esse cenário foi representado graficamente pelo recorrente da seguinte forma (fls. 4465):



A auditoria fiscal analisou as contas contábeis que deram ensejo a deduções na apuração dos tributos. O procedimento administrativo e suas conclusões estão descritos no termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 1508. Adoto a síntese trazida no relatório da decisão recorrida (fls. 4341):

A priori, a Fiscalização informa que as empresas estrangeiras Dolphin Drilling Ltd (99,7%) e Fred Olsen Energy (0,3%) compõem o quadro societário da Impugnante com percentual de participação no capital social em parêntese, e que a atividade desempenhada é a de apoio à extração de petróleo e gás natural.

No período fiscalizado, a Dolphin Drilling Ltd (doravante DDL) importou, por intermédio da Fiscalizada (DDB, para simplificar), sob regime de admissão temporária, plataformas para perfuração de poços de petróleo: a Blackford Dolphing, afretada pela empresa Sonangol e compartilhada com a Anadarko e Karoon Petróleo e Gás, e a Borgny Dolphing, afretada pela Petrobrás. Esta e a Sonangol formalizaram contrato de prestação de serviços com a DDB, para fins de operação das mencionadas plataformas.

O grupo econômico também é composto pela empresa Dolphin Drilling AS (ou DDAS), detentora de mão de obra especializada no ramo de prospecção petrolífero.

Desde o Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 2 e 3), a Autoridade Tributária requereu a apresentação, de forma analítica, da composição das rubricas *Outros Custos e Outras Despesas Operacionais*. E, através do Termo de Intimação nº 1 (fls. 800 a 805), demandou esclarecimentos sobre certas contas contábeis, escolhidas depois de processo de amostragem. Outros 9 (nove) Termos de Intimação foram expedidos antes de a Fiscalização obter as conclusões adiante.

A respeito da conta contábil 640400 (Aluguel de Helicóptero), que registra a atividade de transporte de pessoal do território à plataforma e vice-versa, a Autoridade Fiscal identificou a escrituração de multas aplicadas pela Petrobrás em decorrência de perda de voo, e estas glosou sob a justificativa de não serem dedutíveis, na forma do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999).

Com referência à conta contábil 489893 (Diferença Contagem de Estoque), o Autuante confrontou a contabilidade com a Ficha 36A, Linha 5, da DIPJ. Intimada a prestar esclarecimentos nos Termos de Intimação nº 1 e 3, a Defendente manifestou-se:

Carta Resposta 26/06/2017

- a) A que estoque se refere o valor de R\$ 3.707.489,50 relativo à diferença de estoque registrada em 31/12/2013:

O valor se refere a estoque de bens/itens adquiridos pela contribuinte para utilização/consumo na prestação de seus serviços. A apropriação das despesas pelo contribuinte era feita após a efetiva utilização/consumo dos bens na prestação de seus serviços. Em meados de 2013, quando da saída de uma das plataformas - após o término de seu contrato no país, sem haver renovação - foi feita uma recontagem física dos itens e se verificou que vários deles ainda constavam no estoque, muito embora já tivessem sido consumidos/utilizados, no momento em que foi realizado tal ajuste.

- b) Como são registradas as entradas dessas mercadorias no ano de 2013 para produzirem diferenças:

As entradas são registradas quando da aquisição dos bens /itens. Quando de seu uso e consumo, ocorre a apropriação da respectiva despesa.

- c) A quem pertence esse estoque de mercadoria:

Todo o estoque adquirido pela contribuinte - com a posterior apropriação das despesas - pertence a contribuinte.

- d) Como elas são registradas na contabilidade quando da entrada, saída e saldo final:

Sua entrada ocorre através de aquisição direta, seja junto a fornecedores locais ou estrangeiros. Não ocorre propriamente uma saída, pois que a contribuinte presta serviços a seus clientes, conforme seu objeto social, não realizando operações de venda. Nessa prestação de serviços os bens são utilizados/consumidos, momento em que se apropria a respectiva despesa.

- e) Qual a forma de aquisição dessas mercadorias:

Compra direta aos fornecedores, locais ou estrangeiros.

- f) Em se tratando de conta transitória, qual a justificativa de o valor de R\$ 3.707.489,50 impactar o resultado do período:

A conta transitória existe apenas contabilmente, para fins de controle da contribuinte. Como já explicados, trata-se de bens/itens intrinsecamente relacionados com a atividade principal da contribuinte, qual seja, a prestação de serviços. As despesas apropriadas, portanto, se referem aos bens/itens adquiridos e utilizados/consumidos na prestação de serviços da contribuinte.

- g) Qual a base legal para fins de considerar como despesa operacional dedutível do lucro:

O consumo dos bens/itens adquiridos para a prestação de serviços constitui despesa operacional da contribuinte, conforme artigo 299 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

- h) A quem pertence a propriedade das plataformas BORGNY e BLACKFORD:

As plataformas pertencem à sociedade do grupo da contribuinte, localizada no exterior. Nos contratos de execução simultânea e celebrada entre cliente nacional (cessionária

de petróleo), proprietário de embarcação (sociedade no exterior, Dolphin Drilling Limited) e operador da embarcação (contribuinte), cabe ao último - contribuinte - manter as embarcações operacionais.

Carta Resposta 23/01/2018

Resumidamente, e conforme informado em repostas a TIFs anteriores, todos os itens de inventário cuja aquisição deveria ser feita no exterior (por questões de custo, data de entrega e condições de pagamento) eram inicialmente adquiridos pela DDL (diversas invoices demonstrando a aquisição direta pela DDL foram anexadas aos TIFs anteriores). Em seguida, transferidos à DDB sob forma semelhante a uma venda em consignação (invoices demonstrados da venda DDL x DDB já juntados). Ou seja, a DDB recebia a integralidade dos itens e os contabilizava. Enquanto permaneciam sem uso, seus respectivos custos não eram apropriados pela DDB. Uma vez que tais itens fossem utilizados/consumidos pela DDB, a respectiva despesa era apropriada e, ao mesmo tempo, a contribuinte registrava o contas a pagar - em favor da DDL - em seu passivo. Ao término dos contratos da contribuinte com seus clientes, os itens que não foram utilizados foram devolvidos a DDL.

Na realidade, a conta ESTOQUE era utilizada como uma conta de compensação, sendo seu conteúdo dividido entre outras contas contábeis.

Com base nos argumentos da Interessada e nos contratos carreados aos autos, a Fiscalização capitulou a glosa no art. 299, RIR/1999, levando em consideração os fundamentos: (i) ausência de registro de valor de estoque dos produtos, (ii) importação de bens 'sem cobertura cambial', (iii) qualificação da Contribuinte como 'responsável' pelas aquisições de equipamentos, materiais e bens adquiridos para prestação de serviços e manutenção das plataformas, (iv) condicionamento da dedutibilidade à hipótese de que os custos ou despesas fossem efetivamente arcados pela DDB, ou seja, sem reembolso por parte da DDL, (v) hipóteses, tais como: se a plataforma deixou o país por falta de renovação do contrato e os bens ou itens são de seu uso exclusivo, então deveriam ser exportados junto com aquela e estornados na contabilidade, anulando seus efeitos tributários, E se os produtos pertenciam à Fiscalizada, os bens ou itens deveriam permanecer no estoque para utilização futura, e não baixados dado ainda presentes fisicamente E se houve contagem física, não houve contagem física, pois caso contrário, não seria possível tal atividade; (vi) no caso de se tratar de operação assemelhada à venda em consignação, somente caberia a dedução de custo ou despesa se houvesse, efetivamente, o uso do estoque, o que não ocorreu ante à contagem física dos bens ou itens.

Quanto à conta contábil 753520 (Administration Global IC), a Autoridade Tributária descreve serem serviços de suporte global, contratado pela DDB perante a DDAS, porém sem a discriminação de quais esses seriam. Nos TIFs nº 3 e 8, a Empresa fora intimada a fazê-lo, e identificou serem gastos com "salários, pensões e outros gastos de modo geral" dos profissionais identificados e qualificados no Anexo III. Pela Carta-Resposta de 27/12/2017, a Fiscalização pôde concluir que:

- a) a empresa DDAS é uma sócia minoritária do grupo Dolphin Drilling;
- b) declara que os funcionários são vinculados a DDAS e contratados pela empresa estrangeira;
- c) e adicionalmente, informa que os serviços contratados se tratam de suporte a operações globais para garantir padrão comum de operação entre: operações da Unidade de perfuração, recursos humanos, SMS (saúde, segurança e meio ambiente), técnica e projetos, finanças e controles de custos, contratos e compras. Haja visto o padrão ser utilizado por todo o grupo Dolphin Drilling, portanto não haveria qualquer justificativa para contratar um terceiro em seu lugar;
- d) lista os mesmos profissionais estrangeiros contratados pela DDAS;

De posse da informação de que os profissionais contratados estavam vinculados à DDAS, então arrematou não estarem relacionados a serviços prestados pela empresa nacional. São, na verdade, gastos do grupo econômico arcado e deduzido pela DDB, o que justifica a glosa com base no art. 299, RIR/1999.

Por se tratarem de gastos com estrangeiros (expatriados), que possuem tributação própria a residentes no exterior, a Fiscalização também impôs a tributação do IRRF reflexo na alíquota de 35%.

Em relação à conta contábil 679116 (Aluguel de Pessoal), a Impugnante atendeu o TIF nº 3 e apresentou notas fiscais, documento denominado Purchase Order, boletos bancários, comprovantes de pagamento e outros elementos em inglês e não traduzidos. A partir da instrução e consoante as informações presentes na Carta-Resposta de 26/06/2017, o Agente-Fiscal entendeu que os serviços especializados eram reservados e ocupados por mão de obra estrangeira, confessadamente pertencente à DDL, com envio do pessoal do exterior para prestar serviços no Brasil e registro na folha de pagamento da prestadora de serviços (a DDB).

Outrossim, a emissão de faturas em nome da Fiscalizada apenas decorre do fato de os serviços serem efetivamente prestados no Brasil, onde também estão sediadas as representantes das prestadoras de serviços. Com base no art. 299 do RIR/1999, a Autoridade Tributária procedeu à glosa e a imposição do IRRF reflexo de 35%, na forma já descrita acima.

Sobre a conta contábil 646000 (Aluguel de Equipamentos), segregou a análise entre duas operações: uma com a Anadarko, a outra com a Hamilton Brasil.

Acerca da nota de débito da Anadarko e os e-mails, estes encontram-se em língua inglesa, não traduzida para o português. Ademais, a Fiscalizada é quem presta serviços a empresa citada, ou seja, é a Anadarko quem deveria estar pagando a DDB, não o contrário. A Carta-Resposta de 23/01/2018 notificou que:

Tais valores se referem à contratação de embarcação para transporte e carga / descarga de mercadorias em área portuária. A contratação foi feita pela sociedade Anadarko, à época cliente da contribuinte. A Anadarko emitiu nota de débito contra a DDB, cobrando tais valores como a DDB tinha recebíveis junto a Anadarko - pelos serviços prestados - efetuou-se a compensação entre tais débitos e créditos.

Quanto às notas fiscais emitidas pela Hamilton Brasil, destacou que os encarregados pelos serviços prestados de consultoria eram estrangeiros (expatriados) e que tais documentos também estavam em língua inglesa. Na mesma resposta:

A contratação da empresa Hamilton foi exigida em atendimento ao contrato com o cliente Karoon (vide aditivo anexo) que previa esta contratação de Rig Clerk (responsável pela contratação operacional, rastreamento de material e controle interno das atividades de plataforma).

Em ambos casos, motivou a glosa no mesmo art. 299 do RIR/1999 e nos argumentos: (i) os serviços especializados são reservados e ocupados por mão de obra estrangeira, qualificada como de expatriados; (ii) a mão de obra confessadamente pertence à DDL e os serviços se deram pelo envio de pessoal para prestação de serviços no Brasil, este registrado na folha de pagamento da DDB; (iii) a emissão das faturas em nome da DDB deve-se ao princípio da territorialidade da prestação do serviço e ao fato de que as representantes são nacionais também; (iv) o artifício contábil de transformação de direito por serviços prestados e pendentes de recebimento em um custo não comprovado, trocando em miúdos, baixa de direito (conta patrimonial) contra conta de custo (conta de resultado).

Ademais, ante o exposto, a Autoridade Fiscal procedeu à tributação reflexa do IRRF à alíquota de 35%.

Ao tratar da conta contábil 410000 (Reparo e Manutenção), a Fiscalização questionou acerca de lançamento do dia 08/12/2013, em que a Interessada informou tratar-se de transferência de estoque da DDL para DDB, com a baixa no estoque daquela e o pagamento, também por sua conta e ordem, realizado em 31/07/2013.

Em face da identidade da pagadora ser a empresa norueguesa, bem como a documentação comprobatória estar em língua inglesa, não traduzida para o vernáculo pátrio, a Autoridade Tributária procedeu à glosa.

Ao término desse capítulo que trata dos Custos, passou o Agente Fiscal a debater as Despesas Operacionais, aproveitando o formato subdividido por contas contábeis.

A primeira delas, 753516 (Administração), compreende os serviços de tecnologia da informação e suporte global contratados junto à DDAS. De posse das provas e dos esclarecimentos ofertados no curso do procedimento fiscalizatório, o Agente Fiscal, com fulcro no art. 299 do RIR/1999, glosou as despesas por considerá-las indedutíveis, ante o fundamento de que se referem a salários, pensões e outros gastos de profissionais da DDAS, estipulados pela DDL e executados no Brasil, portanto, não são dispêndios relacionados aos serviços da DDB, e sim gastos do grupo econômico arcados pela empresa nacional.

Nada obstante, também impôs a exação do IRRF com alíquota de 35%, incidente sobre a contratação de pessoal estrangeiro.

Adiante comentou sobre a conta contábil 680000 (Materiais de Escritório), e o resultados dos TIFs nº 1 e 4, com apresentação de nota fiscal correspondente à aquisição de um servidor Power Edge RG60 e trilhos deslizantes com braço de gerenciamento.

Entretanto, o Agente Fiscal considerou que a Autuada, indevidamente, deu tratamento indevido de despesa operacional para um bem do ativo permanente, cujo desgaste anual deveria ser deduzido a título de depreciação, no importe de 10% por ano, ajuste efetuado da forma a seguir:

<i>Valor contabilizado</i>	<i>Taxa de depreciação</i>	<i>Valor depreciação.</i>	<i>Glosa de despesa</i>
27.879,60	10%	2.787,96	25.091,64

Acerca da conta 713100 (Viagens e Estádias), em resposta ao TIF nº 4, a Investigada apresentou invoices oriundas da DDL, para fins de reembolso de gastos efetuados pelo pessoal de origem estrangeira. Neste sentido, e tendo por base o exposto no Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Fiscal glosou as despesas por tratarem-se de gastos com expatriados, não necessários, usuais ou normais à manutenção da fonte produtora.

Finalmente, o Agente-Fiscal analisou a conta 864005 (Other Tax Fees and Contribution) e reproduziu a resposta do Contribuinte ao TIF nº 9:

Quanto aos IPTUs, os valores pagos se referem ao cumprimento de obrigação contratual com a empresa empregadora dos expatriados em questão. Anexados os guias e os contratos de câmbio relativos aos IR mencionados.

Sobre tal ponto, entendeu serem despesas indedutíveis por se tratarem de gastos com estrangeiros, não albergados no art. 299 do RIR/1999. A propósito, por se tratar

de tributação exclusiva na fonte a do IRRF para este caso, não existe caráter compensatório que admita sua dedução como despesa do período.

E, acerca da despesa de R\$ 49.276,58, relativo ao IRPJ/CSLL, a Autuada (i) não comprovou sua origem, ou seja, a que período guardava relação, (ii) não apresentou a prova do pagamento e (iii) não apresentou a escrituração contábil registrando a formação do valor ou sua não-utilização em período diverso ao ano-base 2013.

O Capítulo 3 trata, exclusivamente, dos Custos com Pessoal, referente aos dispêndios escriturados a débito nas respectivas contas. A Fiscalização documentou que o registro contábil das obrigações devidas por serviços prestados por estrangeiros era efetuado da seguinte forma: lançamento a crédito na conta do passivo circulante 246009 (Account Payable vs DDAS) e a débito nas contas de resultado 531780 (Onshore Indirect - Group Exp), 695001 (Recharge Costs / Expenses - Margin) e 713000 (Travel).

Como consequência, considerou indedutíveis os gastos acima efetuados, sob amparo do art. 299 do RIR/1999 e fundamento de que se tratam de pagamento a título de mão de obra estrangeira, sem vínculo direto e registro em folha de pagamento. Nesta toada, também tributou o IRRF a alíquota de 35% incidente sobre a remuneração in casu.

A respeito da conta 550000 (OtherPersExpenses), a Autuada foi intimada pelos TIFs nº 5 e 6 a demonstrar, analiticamente, a composição dos gastos com pessoal de sua DIPJ, tendo apresentado Cartas-Resposta de 15/08/2017 e 12/09/2017.

Tendo-as recebido, a Fiscalização requereu esclarecimentos adicionais sobre despesas com lanches, mensalidades de clube, academia, despesas gerais de funcionários, kits baby, jantar de confraternização, escolas, eventos esportivos, aquisição de moeda estrangeira (1º grupo) e despesas de viagens, escolas, táxi e reembolso de despesas (2º grupo).

Quanto ao 1º grupo, a Interessada asseverou referir-se a gastos de baixa relevância, que serviriam de estímulo aos funcionários e a produtividade em geral, ao passo que as do 2º grupo eram despesas de funcionários de sociedades estrangeiras contratados para prestar serviços no país. Todos foram glosados com esteio na argumentação já reproduzida por este voto, com base no art. 299 do RIR/1999.

O quarto capítulo cuida de Baixa de Contas a Receber, a começar pela conta 155006 (Account Receivable vs DDL Company), em que houve a menção à 'Perdão de Dívida em 31/12/2013'. Seu saldo inicial estava zerado e, ao término do ano-calendário, estava em R\$ 11.055.574,56. A origem dos aportes é: (i) baixa da conta transitória de estoques, 149998; (ii) baixa da conta de ativo circulante - realizável de longo prazo 170005. Já as saídas, a conta 192116, com invoices emitidos contra a DDL, por reembolso de despesas.

O perdão de dívida mencionado derivou de valores registrados em conta de estoque, relacionados a materiais ou bens de reparo e manutenção das plataformas, assim como a gastos internos e a despesas aduaneiras.

Após a saída definitiva da plataforma Blackford Dolphing, a Fiscalizada transportou os valores contabilizados em estoque ao Contas a Receber - Longo Prazo e baixou o Contas a Receber - Curto Prazo. À medida que necessitava de recursos, efetuava a baixa deste direito contra a conta Bancos (conta 192116) e registrava os débitos na conta 155006, com o histórico "Reembolso de Despesas DDL".

A Interessada pôde comentar sobre a operação em 23/01/2018:

- trata-se de conta contábil específica para registrar os valores a serem recebidos junto a DDL (Dolphin Drilling Limited), sociedade que deu em afretamento aos clientes nacionais as plataformas de perfuração de petróleo operadas pela contribuinte. A contribuinte, por diversas vezes, incorria em dispêndios que seriam recuperáveis junto a DDL, por exemplo, adiantamentos relativos a gastos com CAPEX da plataforma, despesa de reexportação, entre outros. Tais valores eram contabilizados nessa conta.

- Fundamental destacar que tais "perdões de dívida" não ocorreram. Temos três tipos de lançamentos contábeis nessa planilha anexada pela fiscalização: (i) itens de inventário adquiridos (mas ainda não pagos) junto à DDL (e que deveriam ter sido lançados no Contas a Pagar), (ii) invoices relativas a valores efetivamente a recuperar junto a DDL e (iii) recebimento dessas invoices.

Alguns dos lançamentos mencionados pela fiscalização se referem a valores que a contribuinte deveria ter registrado como A PAGAR à DDL (relativos a itens de estoque adquiridos junto à DDL e não pagos nas datas). Especificamente na planilha apresentada pela fiscalização, todos os itens com o nome "Recharge Blackford Inventory" se enquadram nesse caso: por erro, foram registrados valores no ativo (a receber), quando deveriam ter sido lançados no passivo (a pagar). Uma vez identificado tal erro, a contribuinte procedeu ao estorno dos valores, que foram transferidos para a conta contábil correta (passiva).

...

Esses itens (ii) e (iii) se referem as invoices emitidas pela contribuinte contra a DDL e o seu efetivo recebimento, em dinheiro. Não houve qualquer perdão de dívida. A título comprobatório, anexos contratos de câmbio que comprovam o efetivo recebimento de tais valores.

Sobre o tópico, a Fiscalização destacou que o termo perdão de dívida deriva de documentação fornecida pela própria Contribuinte, e que a constatação do erro contábil e a inversão do saldo das contas não solucionam, do ponto de vista tributário, a situação apontada, ante a não apresentação de documentos comprobatórios ou da escrituração retificadora. Caso o fizesse, teria logrado resultados contábeis desastrosos.

Aliás, o estorno sugerido exigiria que a Fiscalizada devolvesse recursos já utilizados no decorrer do período para quitação de obrigações próprias, recebidos, por invoices, da DDL, e registrado na conta 192116. O não registro destes invoices recebidos do exterior a título de reembolso de custos trouxe como consequência a disponibilização de recursos livres de tributação para prover suas obrigações no país, pois não houve trânsito em contas de resultado.

Nesse cenário, a Autoridade Tributária autuou tais valores com base no art. 392, II do RIR/1999, referente a reembolso de despesas.

Ao final da exposição fática e considerando que o Contribuinte tem como forma de tributação o Lucro Real Anual com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução, o Auditor-Fiscal precisou ajustar os valores de estimativas, exigindo-lhe imposição da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e da CSLL, na forma do art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996.

O contribuinte autuado impugnou os lançamentos tributários (fls. 2086 a 2148), fazendo juntar uma grande quantidade de documentos (fls. 2159 a 4335).

A decisão de primeira instância (fls. 4339), ora recorrida, considerou parcialmente procedente a impugnação apresentada, exonerando pequena parcela do crédito tributário (R\$ 25.091,64), ao reverter uma glosa de dedução que já havia sido estornada da correspondente conta contábil, o que não foi percebido pela fiscalização.

O contribuinte autuado combate essa decisão no recurso voluntário (fls. 4452) com argumentos fáticos específicos para cada uma das diversas contas contábeis abordadas no lançamento tributário, conforme será exposto e analisado no voto que se segue.

O recorrente apresentou memoriais em que repisa, de forma sintética, os argumentos já trazidos no recurso voluntário, nos termos da petição de fls. 6159.

Mais recentemente, o contribuinte fez juntar novo laudo pericial, nas fls. 6172, em conjunto com uma grande quantidade de documentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 08/11/2018 (fls. 4448) e seu recurso voluntário foi apresentado em 10/12/2018 (fls. 4449). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

1 Conta 640400 – Aluguel de helicóptero - glosa de custos/despesas

A fiscalização glosou parte da dedução dos custos/despesas escriturados na conta contábil 640400 – Aluguel de helicóptero, no valor de R\$ 4.670.511,89. Os lançamentos contábeis que fundamentam a glosa dizem respeito a multas pagas pelo contribuinte à Petrobrás, tomadora do seu serviço, em razão de desconformidades no transporte, por meio de helicópteros, de e para a plataforma de petróleo afretada, conforme o seguinte excerto do TVF (fls. 1514):

Da análise do razão da conta 640400 - aluguel de helicópteros verificamos o registro de multas aplicadas pela Petrobrás em função de perda de voo de acordo com contrato firmado entre as partes.

Depurado o razão da conta 640400 - aluguel de helicópteros, temos individualizado os valores de multa, por mês, que deverão ser glosados devido a sua indedutibilidade, por falta de amparo legal, por fugir a regra de normalidade, usualidade e necessidade para fins de manutenção da fonte produtora, preceitos básicos para sua dedutibilidade, conforme art. 299 do Decreto 3.000/99, senão vejamos:

Conforme visto acima, a fiscalização entendeu que o pagamento de multa ao tomador do serviço em razão de não conformidade no serviço prestado não seria dedutível, o que foi corroborado na decisão recorrida (fls. 4356), a qual considerou ainda que a documentação apresentada pelo impugnante era “insuficiente para confirmar se o argumento do contribuinte corresponde aos esclarecimentos apresentados”.

O recorrente apresentou mais documentos para comprovar que arcou com as multas contabilizadas (fls. 4532) e reforçou seu argumento, já apresentado na impugnação, de que as multas contratuais são custo dedutível.

Assim, deve ser decidido inicialmente se é dedutível o custo (ou despesa) relativo ao pagamento das multas contratuais contabilizadas pelo contribuinte.

A Administração Tributária emitiu, recentemente, a Solução de Consulta Cosit nº 281, de 27 de setembro de 2019, em que se manifesta positivamente sobre a dedutibilidade de uma espécie de multa contratual, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

AGENCIAMENTO DE CARGA. MULTA POR ATRASO. DESPESA DEDUTÍVEL.

Para fins de determinação do lucro real, constitui despesa dedutível a multa, contratualmente prevista, pelo atraso na entrega de carga, quando incorrida por pessoa jurídica, que explore atividade de agenciamento de cargas.

Tal despesa deve ser deduzida no mesmo período de apuração em que tenham sido registradas as receitas pela prestação dos serviços a que essas multas se refiram.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 311; Parecer Normativo CST nº 32, de 1981; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, caput.

Transcrevem-se trechos da fundamentação dessa decisão:

4. Inicialmente, convém delimitar o escopo da presente consulta, a qual versa sobre a possibilidade de dedução de despesa referente ao pagamento de multa por descumprimento de cláusula estipulada em contrato. Trata-se de ajuste pactuado com pessoa jurídica de direito privado e referente àquilo que constitui o próprio objeto de atuação da consultante, que, no exercício de suas atividades típicas, firma contrato de prestação de serviço de agenciamento de cargas no qual há previsão de pagamento de multa em caso de atraso nas entregas. Quer dizer, não se está a referir à multa por descumprimento de lei ou norma de ordem pública, mas sim à disposição contratual, que visa a disciplinar a conduta de partes privadas no bojo de sua relação empresarial.

[...]

9. Vale notar que, no que concerne à dedução de multas, a legislação do IRPJ confere tratamento expresso àquelas decorrentes de infrações fiscais, cujo regramento é dado atualmente pela Lei nº 8.981, de 1995 - disciplinado no art. 352 do RIR/2018 - e às multas impostas por infração à lei de natureza não tributária, dispostas no art. 133 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017.

10. Note-se que, distingue-se de ambas as situações descritas acima, o caso de que se ocupa esta Solução de Consulta, ao qual deve ser aplicado o art. 311 do RIR/2018.

11. Nesse caminhar, é forçoso reconhecer que a previsão em contrato de multa pelo atraso na entrega de cargas cuja logística esteja sob a responsabilidade de pessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas é algo absolutamente inerente a esta prática comercial. É natural supor que o cliente tome cautelas, com vistas ao cumprimento dos prazos previamente acordados, do qual muitas vezes é dependente a própria higidez de sua cadeia produtiva. Igualmente natural que essa precaução se expresse na estipulação de multa contratual, a fim de que em caso de descumprimento haja alguma espécie de compensação financeira. Por sua vez, a mora no cumprimento, pelo agenciador, dos prazos previamente convencionados é uma contingência intrínseca à atividade exercida - derivada muitas vezes de variáveis exógenas - a qual se verifica com relativa frequência, sendo parte do risco do negócio.

[...]

14. Ante o exposto até aqui, é de se concluir que o pagamento de multa na forma aduzida nesta consulta caracteriza-se como despesa operacional, para fins de determinação do lucro real, na medida em que necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Registre-se que a natureza de despesa dedutível estende-se igualmente à apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista o similar tratamento dispensado pela legislação deste tributo ao conceito de despesas necessárias, conforme se depreende do art. 69 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

Entendo que a mesma razão de decidir aplica-se ao presente caso, uma vez que o transporte de empregados e de cargas entre a plataforma de exploração e a base em terra faz parte da operacionalização da plataforma, atividade para a qual o contribuinte foi contratado. Assim, em tese, essas multas são dedutíveis.

A fiscalização apontou nas fls. 1579 os lançamentos contábeis correspondentes aos valores glosados, abaixo reproduzidos:

Data	Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	D / Valor C	Histórico
29/03/2013	0000640400	04.01.01.01.14	Rent of Helicopter	D 124.396,23	Multa Perda de embarque,clausula 9.3.2 (20.03.12)
29/03/2013	0000640400	04.01.01.01.14	Rent of Helicopter	D 193.607,38	Multa Voos eventuais (20.07.12-27.09.12)
29/03/2013	0000640400	04.01.01.01.14	Rent of Helicopter	D 1.958.294,09	Multa Voos não validos (20.03.12-28.09.12)
				2.276.297,70	
29/04/2013	0000640400	04.01.01.01.14	Rent of Helicopter	D 1.000.000,00	PROVISAO PARA MULTA R7 PETROBRAS - Jan a Mar_13
30/04/2013	0000640400	04.01.01.01.14	Rent of Helicopter	D 394.214,19	MULTA PETROBRAS - FORN TRANSP OPERACIONAIS - BORG
				1.394.214,19	
30/08/2013	0000640400	04.01.01.01.14	Rent of Helicopter	D 500.000,00	PROV MULTA PETROBRAS R7 ABRIL_13 A JUN_13
				500.000,00	
30/09/2013	0000640400	04.01.01.01.14	Rent of Helicopter	D 500.000,00	PROV MULTA PETROBRAS R7 JUL_13 A SET_13
				500.000,00	

Verificando os documentos apresentados pelo recorrente (fls. 4532), é possível constatar que os três lançamentos contábeis de 29/03/2013 estão comprovados (fls. 4560, 4561 e 4562). Todavia, o mesmo não pode ser dito dos demais lançamentos, mormente quanto aos lançamentos de provisão para multa, uma vez que essa provisão, por si só, não implica a existência da despesa, sendo assim indedutível.

Em 25/03/2020, o recorrente solicitou a juntada de novas provas aos autos (fls. 5937), inclusive um laudo pericial contábil (fls. 5945), em que é abordada essa glosa. Contudo, nada foi acrescentado em relação às referidas provisões.

Em 17/11/2022, o recorrente fez juntar novo laudo pericial, dessa vez abordando especificamente esse tópico, quando afirma que a multa anotada em 30/04/2003 não foi registrada como provisão, devendo ser deduzida. Ademais, afirma que, do total de R\$ 2.000.000,00 anotados como provisões, o valor de R\$ 1.300.000,00 foi revertido em dezembro de 2013. Apesar dessa afirmação, o recorrente não aponta documentos que evidencie a alegada reversão das provisões, bem como a imposição da multa anotada no dia 30/04/2013.

Com isso, entendo que deve ser exonerada a glosa relativa aos três lançamentos contábeis de 29/03/2013, no valor total de R\$ 2.276.297,70, devendo ser mantida a glosa em relação aos demais lançamentos contábeis.

2 Conta 489893 – Diferença na contagem de estoque - glosa de custos/despesas

A fiscalização glosou a dedução dos custos/despesas escriturados na conta contábil 489893 – Diferença contagem de estoque, no valor de R\$ 3.707.489,50. O contribuinte informou à fiscalização (fls. 874), em síntese, que os valores lançados nessa conta referem-se a insumos que constavam do estoque, mas que, após uma contagem física, teria sido verificado que já haviam sido consumidos. Considerando que os valores do estoque eram levados ao resultado apenas quando consumidos, os valores dessa conta foram deduzidos após a referida contagem.

A fiscalização entendeu, em síntese, que tais valores não poderiam ser deduzidos por terem sido importados sem cobertura comercial, não havendo prova de que a empresa arcou com o seu custo, e que não há evidência de que foram consumidos (fls. 1514). A decisão recorrida, ao apreciar os documentos juntados na impugnação, corroborou o entendimento da fiscalização e concluiu que o contribuinte ainda não havia comprovado que teria arcado com o ônus da aquisição dos itens baixados do estoque em razão da recontagem física, conforme o seguinte excerto (fls. 4366):

Por essa razão que a Fiscalização informa, na alínea 'd' (fl. 1.520), que só caberia a dedução desses valores como custo / despesa se efetivamente arcados por esta (a empresa fiscalizada), ou seja, se comprovado que não houve reembolso desses valores por parte da DDL. O fato de a operação assemelhar-se à venda em consignação, com o registro no Contas a Pagar no ato da apropriação / realização da despesa não é suficiente para provar que a Empresa assumiu o ônus da aquisição dos bens.

Nessa situação, competia à Impugnante demonstrar cabalmente a formação e execução do Contas a Pagar. Primeiro para que a Autoridade Tributária discernisse quais os bens foram apropriados como custos à atividade produtora, quando isto ocorreu e por que só no ato da recontagem física fora identificada a divergência (presume-se, a partir do conteúdo da defesa, que os bens podem haver sido consumidos ou desgastados neste ou em períodos anteriores, dado que os bens em estoque acompanharam a plataforma após sua saída definitiva). Em seguida, para a comprovação da efetiva operação de aquisição.

Analogamente, caso a Empresa efetuasse diretamente a aquisição dos bens no mercado externo, disporia de nota fiscal e de comprovante de pagamento, de compensação ou outro meio de negociação correspondente, e estas seriam provas bastantes para reconhecer o direito à dedutibilidade.

No caso corrente, não existe nenhuma prova neste sentido, agravada pelo fato de se tratar de grupo econômico, em que a empresa estrangeira é controladora da nacional, com 99,7% de seu capital social.

Sem as provas adequadas, a situação aparenta ser a que segue: a DDL, que é a responsável por arcar com os ônus e despesas decorrentes do contrato de execução simultânea, adquire bens indispensáveis à prestação de serviços à Petrobrás, repassa-os, sem custos, à Impugnante / operadora das plataformas petrolíferas, e esta pretende aproveitar a dedutibilidade da legislação do imposto de renda, sem a comprovação de que assumiu o ônus da obrigação estabelecida com a sociedade estrangeira.

O recorrente, inicialmente, reitera os esclarecimentos fáticos e os alegados equívocos da fiscalização, já apresentados na impugnação, conforme o seguinte excerto (fls. 4472):

4.19 Assim, a DDL adquiria tais itens e os exportava à Recorrente, como se observa em algumas das invoices emitidas no período, anexas à impugnação. Essas operações de venda/exportações ocorriam de forma semelhante a uma venda em consignação, ou seja, a posse dos bens era transferida à Recorrente, que os nacionalizava, recolhendo todos os tributos devidos, e os registrava em sua contabilidade - todas as respectivas DIs de aquisição desses itens foram juntadas na impugnação, comprovando um a um os consumíveis adquiridos. Apenas após seu consumo/desgaste, nas operações regulares da própria adquirente (Recorrente), ocorria realização da respectiva despesa, que a Recorrente lançava tanto a resultado quanto no "contas a pagar" ao fornecedor, a DDL.

4.20 Importante tratar da contabilização desses bens pela Recorrente que, apesar de esclarecida à fiscalização, foi objeto de questionamento pelo fato de, como dito, a conta estoque apresentar saldo ZERO no final do exercício de 2013. Essa contabilização era feita da forma que demonstraremos a seguir.

4.21 A conta ESTOQUE era utilizada como uma conta de compensação contábil interna, sendo seu conteúdo dividido entre outras contas contábeis. Os lançamentos contábeis relativos às operações com o estoque (entrada, utilização, registro da despesa e lançamento do contas a pagar - conforme acima mencionado) eram feitos em outras contas, que refletiam a situação dos itens e sempre davam resultado zero, como não poderia ser diferente, pela natureza da conta ser de compensação. Foram elas:

[...]

4.22 Na medida em que tais bens eram consumidos/desgastados, a Recorrente registrava os respectivos valores tanto nas contas de resultado - pois tais bens eram diretamente ligados à sua operação, portanto, despesas necessárias - quanto em seu passivo, refletindo o contas a pagar a DDL, de quem a Recorrente adquiriu os itens consumidos - cujo valor passou, então, a ser devido à DDL. Esse procedimento se repetiu até a saída definitiva de cada uma das plataformas, quando os itens que não foram utilizados foram devolvidos à DDL, jamais tendo afetado o resultado da contribuinte. Em exercício posterior, houve a quitação desse saldo - dos itens adquiridos e consumidos na operação da Recorrente - junto à DDL.

[...]

4.25 Dessa forma, em 2013, quando realizou um procedimento interno de recontagem de estoque, visando confirmar se o estoque registrado na contabilidade estava correto, ou seja, se refletia a realidade dos itens para futura utilização, a Recorrente identificou que o valor contabilizado era superior ao dos itens efetivamente à disposição, ou seja, diversos itens haviam sido consumidos/desgastados nas operações da Recorrente, porém ainda constavam na respectiva conta contábil. O valor desses itens foi exatamente o glosado pela fiscalização, no total de R\$ 3.707.489,50. Na impugnação foi anexada a lista desses itens, compondo o valor, todos intrinsecamente ligados à operação das embarcações, portanto, despesas necessárias.

4.26 Dessa forma, após ajustar os devidos ajustes, esse valor foi corretamente apropriado como despesa.

Em seguida, o recorrente passa a rebater o entendimento adotado na decisão recorrida, conforme o seguinte excerto (fls. 4479):

4.29 No Acórdão objeto do presente recurso, por sua vez, se afirmou que a Recorrente não comprovou que assumiu o custo de tais bens, objeto da recontagem do estoque. Pois bem, conforme se verá melhor a seguir, parte desses custos foi efetivamente paga, enquanto outra parte foi perdoada.

[...]

4.31 Apesar das diversas manifestações dos clientes no sentido de renovação dos contratos com a Recorrente, a chegada da pesada crise no setor causou a inesperada não renovação dos contratos de ambas as plataformas operadas pela Recorrente. Ou seja, cessaram suas operações no Brasil, já que o contrato de prestação de serviços entre Recorrente e DDL também perdeu seu objeto, após a saída dos bens e do pessoal expatriado do Brasil.

4.32 Não obstante essa dificuldade de caixa, algumas das invoices emitidas pela DDL relativas a tais consumíveis foram pagas pela Recorrente, como se vê nos contratos de câmbio (comprovando as respectivas remessas) bem como nos respectivos DARFs, comprovando o pagamento dos respectivos tributos, anexos (doc. nº 3). Tais contratos tiveram suas naturezas preenchidas como sendo de "prestação de serviços" e "reembolso de despesas", apenas pelo fato de que em função da aquisição dos itens ter sido feita sem cobertura cambial (com o pagamento, entretanto, de todos os tributos na importação dos bens), não havia fluxo de pagamentos registrado no BACEN que permitisse a simples remessa de pagamento das invoices da DDL, de modo que a remessa foi feita utilizando tais naturezas. Isso se comprova pela verificação desses mesmos contratos de câmbio, que apresentam, em seus campos de informações complementares, o número das respectivas invoices da DDL (relativas às importações dos itens consumíveis) cujos valores foram pagos, demonstrando a referida quitação dos valores. Frise-se, a natureza dos contratos de câmbio não impacta a presente defesa e a argumentação da Recorrente, pois o objetivo foi demonstrar a efetiva assunção, por ela, dos respectivos custos, conforme questionado no acórdão ora recorrido.

4.33 Quanto ao saldo dessas contas a pagar, entretanto, e diante da inexistência de qualquer previsibilidade de geração de receitas em futuro próximo - que se mostrou verdadeira, pois até a presente data a Recorrente continua sem operar - a DDL optou por perdoar tais valores, os quais foram integralmente reconhecidos como receita pela Recorrente e oferecidos à tributação. Anexa documentação comprovando o perdão, com o razão da respectiva conta contábil e parte da DRE da Recorrente, que demonstra o saldo positivo de aproximadamente R\$ 12.960.301,77 da conta "Outras Despesas Gerais", conta de natureza devedora cujo saldo foi positivo em função do referido perdão (doc. nº 4), comprovando o afirmado.

4.34 Ou seja, nos termos do acórdão recorrido, está comprovado que a Recorrente de fato assumiu o custo de tais bens, razão pela qual faz jus à sua dedutibilidade, pelo que deve ser cancelada a respectiva glosa.

A leitura do TVF e da decisão recorrida permite concluir que a acusação fiscal reconheceu e aceitou a sistemática de apropriação das despesas do contribuinte, conforme relatado acima, tanto que a glosa se refere a uma conta específica de despesas e não a todas as despesas deduzidas. A conta específica diz respeito a uma diferença entre a contabilização do estoque e a contagem física realizada no estoque, diferença essa que foi apropriada como despesa pelo contribuinte. A glosa se deu por dois motivos: (i) o contribuinte não teria demonstrado para a fiscalização que os itens assim apropriados foram realmente adquiridos, ou seja, se houve o correspondente esforço econômico do contribuinte e (ii) o contribuinte também não teria demonstrado que os itens foram realmente consumidos na sua atividade, considerando que todo

o estoque foi devolvido à DDL quando os contratos de afretamento das plataformas de exploração foram encerrados.

O recorrente apresenta como prova de pagamento dos itens do estoque alguns contratos de câmbio (fls. 4590), datados de janeiro e fevereiro de 2014, em que são apontadas as correspondentes *invoices* emitidas pela DDL. Afirmar ainda que os itens que não foram pagos foram contabilizados como “contas a pagar”. Ao final dos contratos, a dívida correspondente ao saldo dessa conta teria sido perdoada pela DDL e a correspondente recuperação de custos teria sido oferecida à tributação. Para demonstrar essa afirmação, apresenta parte do Razão e do DRE de 2014 (fls. 4612).

O valor lançado tem como base o saldo da conta contábil “Diferença na contagem de estoque” em 31/12/2013. O Razão apresentado corresponde a 2014 e não trata da referida conta contábil, portanto não serve como prova da afirmação do recorrente. O DRE apresentado também é de 2014 e não possui qualquer referência à alegada recuperação de custos, que teria sido oferecida à tributação, portanto também não prova a alegação do recorrente.

A conta contábil em tela diz respeito a uma baixa extraordinária do estoque, como consequência de uma contagem física deste. Em outras palavras, trata de itens do estoque que, apesar de não terem sido baixados pelo seu consumo ordinário, já não existiam mais no estoque. O contribuinte apropria esses valores como despesa dedutível a partir da presunção de que eles foram consumidos na sua atividade operacional, apesar de não terem sido baixados pelos meios regulares.

Entendo que, na espécie, essa presunção não pode ser aceita, demandando a sua efetiva comprovação. Afasto essa presunção porque verifico que a conta contábil sofreu movimentações durante todo o ano de 2013 (fls. 1515), o que torna inverossímil a sua alegada origem em uma contagem física. Em 25/03/2020, o recorrente solicitou a juntada de novas provas aos autos (fls. 5937), inclusive um laudo pericial contábil (fls. 5945), em que afirma que fazia contagens mensais, assim justificando a movimentação da conta. Todavia, não traz qualquer evidência dessas contagens, como os relatórios finais, o que seria necessário para provar a existência dessas contagens e os valores alcançados. Ressalte-se que a contagem física mensal de um estoque não é um procedimento usual, carecendo de um mínimo de evidenciação.

Ademais, a maior movimentação da conta se deu no mês de junho de 2013 (R\$ 2.682.764,46), quando uma das plataformas encerrou a sua operação. Tal fato, associado ao fato de que o correspondente estoque também foi devolvido junto com a plataforma, autoriza a presunção de que a diferença apontada foi, na verdade, devolvida para a DDL. Nesse caso, ainda que o contribuinte tenha pago pelos respectivos itens, estes não seriam dedutíveis se não foram utilizados na sua atividade produtiva.

Afastada a presunção que apoia a defesa, o único meio de evitar a exigência fiscal é demonstrar que os itens foram adquiridos com ônus para o contribuinte e foram efetivamente consumidos na sua atividade produtiva. Nada disso foi demonstrado pelo contribuinte, conforme muito bem apontado na decisão recorrida, e nada mudou com o presente recurso voluntário, seus documentos anexos e a petição entregue posteriormente (fls. 5937).

Em 17/11/2022, o recorrente fez juntar novo laudo pericial, dessa vez afirmando que a mercadoria que ingressou no estoque foi paga ou sua dívida foi perdoada. Entendo que tal afirmação é contraditória com a sistemática descrita e reconhecida pela fiscalização, pela qual a mercadoria ingressava sem cobertura comercial, em uma operação semelhante a um compra em consignação, sendo paga apenas mediante o seu efetivo consumo. A contabilização dessas

despesas como resultado de uma contagem manual do estoque é uma prova contrária à afirmação de que a mercadoria foi consumida na atividade exercida pela empresa. Assim, entendo que o novo laudo em nada alterou o quadro fático já analisado, mesmo quando afirma que parte da mercadoria teve custo de aquisição perdoado pelo fornecedor.

Com isso, entendo que deve ser mantida a presente glosa de despesas.

3 Conta 753520 – Administration Global IC - glosa de custos/despesas – exigência de IRRF

A fiscalização glosou a dedução dos custos/despesas escriturados na conta contábil 753520 – Administration Global IC, no valor de R\$ 2.834.848,62, por entender que se tratava de pagamentos de salários, pensões e gastos pessoais do pessoal contratado pela sua prestadora de serviços DDAS. Esses pagamentos também deram ensejo à exigência de IRRF, com fundamento no artigo 675¹ do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, combinado com o artigo 74, §2º, da Lei nº 8.383/1991. Transcrevo a fundamentação das exigências (fls. 1522):

Diante aos fatos, procedemos à depuração do razão da conta código 753520 - Administration Global IC, com intuito de identificar de forma individualizada, por mês, os valores levados a resultado do período, que deverão ser glosados devido a sua indedutibilidade, por falta de amparo legal, por fugir a regra de normalidade, usualidade e necessidade para fins de manutenção da fonte produtora, preceitos básicos para sua dedutibilidade, conforme art. 299 do Decreto 3.000/99, por tratar-se na realidade de salários, pensões e outros gastos pessoais de profissionais da empresa Dolphin Drilling AS, empresa essa do mesmo grupo econômico, e estipulados pelo grupo no exterior e executados no Brasil, e, portanto não estão relacionados a serviços prestados para empresa Dolphin Drilling Brasil como registrados na contabilidade, mas sim gastos do grupo arcado pela empresa nacional.

[...]

Tendo em vista que os valores acima tratados referem-se a gastos com pessoas estrangeiras (expatriados), que possuem tributação própria de residentes no exterior - CARNE LEÃO, tributamos, por via reflexa, o IRRF a alíquota de 35%.

O contribuinte informou à fiscalização (fls. 1276) que os valores lançados nessa conta referem-se a “suporte a operações globais para garantir padrão comum de operação entre: operações da Unidade de Perfuração, Recursos Humanos, SMS (Saúde, Segurança e Meio ambiente), Técnica e Projetos, Finanças e Controle de custos, Contratos e Compras. Haja vista o padrão ser utilizado por todo grupo Dolphin Drilling, portanto não haveria qualquer justificativa para contratar um terceiro em seu lugar”.

A decisão recorrida, ao apreciar os documentos juntados na impugnação e demais documentos dos autos, inclusive o contrato entre o contribuinte e a DDAS, entendeu que estes elementos não eram suficientes para afastar a acusação fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 4368):

O custo de produção dos serviços compreende, obrigatoriamente, o gasto com pessoal diretamente envolvido na prestação, na forma do art. 290, II, RIR/1999.

¹ Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, a alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

À vista disso, no preço dos serviços prestados, está embutido os encargos referentes à mão de obra especializada, de responsabilidade da prestadora, porém repassados à tomadora.

Por esse ângulo, não é nada incongruente a tese defensiva de que a DDAS, nas fatura expedidas, descortina transparentemente a formação do preço final à Impugnante, nele incluídos os salários, as pensões e outras despesas pessoais de seus funcionários. De todo modo, é lógico seu argumento!

Apesar disso, não há provas que ratifiquem o exposto, de que a Defendente apenas remunerou a DDAS por serviços prestados de apoio as suas atividades. Logo, a leitura do Agente Fiscal a respeito da questão permanece válida na primeira instância de julgamento: a de que a Impugnante arcou, indiretamente, através da dedutibilidade dos custos da prestação de serviços, com os gastos de pessoal da DDAS e, por ilação, do grupo econômico como um todo.

Isso em razão da ausência de prova do preço dos serviços contratados e da efetiva prestação (através de, por exemplo, relatórios de medição), que estabeleçam um nexos com os invoices emitidos e os valores escriturados e glosados pela Autoridade Tributária.

Em síntese, a Autoridade Julgadora reconhece a dedutibilidade dos custos com a prestação de serviços feito por terceiros e a praxe de mercado de embutir naqueles, os próprios dispêndios da contratada com os encargos de mão de obra. O que não pôde verificar é se os valores glosados são, em verdade, oriundos da efetiva prestação de serviços ou, na óptica da unidade preparadora, da responsabilização por gastos com pessoal de terceira empresa do mesmo grupo econômico.

O recorrente, no presente recurso, reitera os argumentos já apresentados na impugnação, no sentido de que as despesas em tela seriam dedutíveis porque estariam no âmbito dos serviços prestados pela DDAS (fls. 4481). Adicionalmente, junta os documentos de fls. 4620 com a finalidade de comprovar o seu argumento.

Corroboro o entendimento adotado na decisão recorrida de que, embora a alegação do contribuinte seja aceitável em tese, na espécie, as provas juntadas aos autos não são suficientes para evidenciar que as despesas glosadas estão vinculadas aos serviços contratados da DDAS, principalmente quando incluem salários, pensões e gastos pessoais, que seriam de responsabilidade da empresa prestadora de serviços, em princípio. Saliente-se que o fato de as empresas contratada e contratante serem do mesmo grupo econômico exige uma maior atenção na natureza das relações existentes entre elas, pois uma distribuição indevida de custos é bem mais factível, em comparação com uma contratação entre empresas independentes.

Os documentos juntados no presente recurso (fls. 4620) não alteram esse entendimento. O recorrente juntou um contrato de câmbio de novembro de 2014, bem distante dos pagamentos contabilizados, ocorridos durante o ano 2013. Também foram juntados comprovantes de arrecadação de tributos, mas com fatos geradores ocorridos também em 2014.

Mais relevantes seriam as planilhas assinadas por gerentes da DDAS, que fazem referência a algumas *invoices* relacionadas no referido contrato de câmbio e que diriam respeito aos serviços prestados pela DDAS. Todavia, essas planilhas estão cifradas na moeda nativa da DDAS (NOK), enquanto o contrato de câmbio está cifrado em dólares americanos e a contabilidade está cifrada em reais, ou seja, não há como correlacionar esses valores. Ademais, o conteúdo dessas planilhas apenas aumenta a incerteza sobre a dedutibilidade das despesas contabilizadas, pois apontam, para cada empregado citado, um rateio de custo entre as três empresas do grupo (DDAS, DDL e DDB), sendo que menos de 20% seria atribuído à DDB.

Em uma situação ordinária, a despesa relativa a uma contratação de serviço é apropriada em função do contrato celebrado, cujo principal critério é a evolução do serviço prestado. Na espécie, o contribuinte não apropriou a despesa em razão do serviço prestado, mas em razão dos custos desse serviço para a prestadora de serviços. Em outras palavras, há uma confusão entre as pessoas contratante e prestadora. Essa é uma situação excepcional e, como tal, exige uma comprovação robusta, o que não se realizou até o presente momento.

Na nova petição entregue em 17/11/2022, o recorrente afirma que o contribuinte pagou a DDB não fez pagamentos de salários de funcionários da DDAS, mas tão somente pagou pela contratação dos serviços desta, que incluída a formação de preço como “custo+margem”. Contudo, tal afirmação não traz qualquer argumento novo e não deu ensejo à juntada de qualquer documento comprobatório de sua veracidade, mormente quando cita um “(anexo 3.1)” que não pode ser encontrado na petição.

Assim, entendo que o novo laudo em nada alterou o quadro fático já analisado e entendo que deve ser mantida a presente glosa de custos/despesas.

A presente glosa tem como objeto as despesas contabilizadas pelo contribuinte, mas que seriam de responsabilidade da DDAS. Assim, a glosa tem como pressuposto o fato de que os empregados que receberam os respectivos valores estão vinculados à prestadora do serviço e não à DDB. Todavia, sobre os mesmos pagamentos, também está sendo exigido IRRF, considerando que tais pagamentos são remuneração paga a esses empregados, com fundamento legal no artigo 675 do RIR/99, abaixo transcrito:

Art. 622. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art.74):

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

Parágrafo único. A falta de identificação do beneficiário da despesa e a não incorporação das vantagens aos respectivos salários dos beneficiários, implicará a tributação na forma do art. 675.

[...]

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

A leitura do disposto nesse artigo permite concluir que a exigência do IRRF ocorre sobre as “despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores”. Na espécie, os beneficiários são estrangeiros contratados pela DDAS para exercerem as atividades relativas aos serviços contratados pela DDB, ou seja, os beneficiários dos pagamentos não estão vinculados à DDB e, com isso, a despesa não tem natureza de remuneração. Caso contrário, se for desconsiderada a relação formalmente estabelecida no referido contrato, então os beneficiários seriam empregados da DDB, o que daria ensejo à tributação de IRRF, mas a glosa acima tratada seria indevida, pois remuneração, ainda que indireta, é passível de dedução.

Entendo que a primeira situação deve ser reconhecida, ou seja, aquela que dá efetividade ao contrato entre a DDB e a DDAS, o que implica a exoneração da presente exigência de IRRF.

4 Conta 679116 – Aluguel de pessoal - glosa de custos/despesas – exigência de IRRF

A fiscalização glosou a dedução dos custos/despesas escriturados na conta contábil 679116 – Aluguel de pessoal, no valor de R\$ 1.615.123,54, por entender que se tratava de pagamentos de salários do pessoal contratado pela sua controladora estrangeira DDL. Esses pagamentos também deram ensejo à exigência de IRRF, com fundamento no artigo 675² do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 61, §1º, da Lei nº 8.981/1995, combinado com o artigo 74, §2º, da Lei nº 8.383/1991. As exigências estão assim fundamentadas (fls. 1525):

Pelo exposto, procedemos à depuração do razão da conta código 679116 - Aluguel de Pessoal, com intuito de identificar de forma individualizada, por mês, os valores levados a resultado do período, que deverão ser glosados devido a sua indedutibilidade, por falta de amparo legal, por fugir a regra de normalidade, usualidade e necessidade para fins de manutenção da fonte produtora, preceitos básicos para sua dedutibilidade, conforme art. 299 do Decreto 3.000/99, por tratar-se serviços contratados pela empresa Dolphin Drilling Ltd - sociedade norueguesa, c sócia majoritária da empresa fiscalizada, no exterior, que no entendimento desta fiscalização não se sustentam pelos motivos de que:

a) os serviços especializados tais como engenheiros, gerentes de sondas, entre outros, são reservados e ocupados por mão de obra estrangeira, e essas pessoas são qualificadas como expatriados, inclusive, essa qualificação é dada pelas próprias empresas Sonangol e DDB, quando da assinatura de seus contratos, haja vista o descrito na planilha 1, anexa ao contrato;

b) a própria empresa fiscalizada reconhece através de sua carta-resposta que a mão de obra contratada pertencia à empresa Dolphin Drilling Ltd (Norueguesa), e que os serviços se deram pelo envio de pessoal do exterior para prestar serviços no Brasil, e que a mão de obra era registrada na folha de pagamento da prestadora dos serviços;

c) e finalmente, pelo fato de que apenas as faturas foram emitidas em nome da fiscalizada devido ao serviço ser prestado no Brasil e as representantes das prestadoras dos serviços também estarem no Brasil, mas sem, entretanto, guardar nenhuma relação de obrigação jurídica por parte da Dolphin Drilling Brasil de pagar por dívidas de terceiros que a ela não caberiam, não justifica sua dedutibilidade como custo do período da empresa fiscalizada.

² Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

[...]

Tendo em vista que os valores acima tratados referem-se a gastos com pessoas estrangeiras (expatriados), que possuem tributação própria de residentes no exterior - CARNE LEÃO, tributamos, por via reflexa, o IRFonte a alíquota de 35%.

O contribuinte informou à fiscalização e reiterou em sua impugnação (fls. 1704) que os valores lançados nessa conta referem-se ao pagamento de bens e serviços contratados com empresas nacionais, embora essas empresas façam parte de grupos internacionais e que contratam mão de obra estrangeira, conforme o seguinte excerto (fls. 1704):

4.36 Em resumo, a Impugnante contratou diversos fornecedores de bens e serviços, pessoas jurídicas nacionais. Diversas delas eram parte de grupos multinacionais, que prestam esses serviços ao redor do mundo e, naturalmente, possuem como sócias pessoas jurídicas estrangeiras do mesmo grupo econômico. Como exemplos dessas empresas nacionais (parte de grupos multinacionais) contratadas pela Impugnante, temos, conforme Relatório fls. 17 e 18: Nacional Oilwell Varco (Varco Internacional do Brasil Equipamentos e Serviços Ltda. e National Oilwell Varco do Brasil Ltda.), Harris Pye Marine (Harris Pye do Brasil Ltda.), Hydrasun Group Limited (Hydrasun Rema Indústria e Comércio Ltda.), Axess International (Axess do Brasil Ltda.), Sparrows Offshore Services (Sparrows BSM Engenharia Ltda.).

A decisão recorrida entendeu que os serviços registrados nessa conta seriam de responsabilidade da DDL e não da DDB, assim corroborando o entendimento da fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 4373):

A maioria das notas fiscais de serviços, juntadas no doe nº 13, referem-se a prestações de serviços a bordo de uma das plataformas (a Blackford ou Borgny), e sendo estes custos de responsabilidade da controladora estrangeira, decerto não podem ser apropriados por parte da controlada nacional.

Outrossim, o fato de as notas fiscais de serviços terem sido emitidas contra a Impugnante, que também efetuou alguns pagamentos (nem todos estão comprovados), apenas confere formalidade diversa à essência apresentada na resposta ao TIF nº 3, na Impugnação e no Contrato de Prestação de Serviços da DDL com a Petrobrás, afora também a descrição dos serviços contida nos documentos fiscais.

Na prática, portanto, a Defendente suportou o ônus financeiro de serviços prestados, pelos quais não era responsável, desejando apropriá-los e deduzi-los da apuração do lucro líquido quando não poderia fazê-lo. Ora, o que impediria a controladora de restituir esses gastos à controlada e, com isto, produzir a situação absurda em que a Fazenda Pública estaria financiando, indiretamente, por meio da dedução in casu, a operação da operação estrangeira?

Verifico que a exigência fiscal foi erigida a partir da descon sideração dos contratos celebrados entre a empresa autuada e outras empresas nacionais para a prestação de serviços de manutenção nas plataformas de exploração. Essa descon sideração tem como único fundamento o entendimento de que tais serviços eram de responsabilidade da DDL, armadora das plataformas de exploração, a qual os teria imputado à DDB apenas com a finalidade de dedução dos custos desta, sua subsidiária.

É certo que os serviços em tela foram executados nas plataformas de exploração da DDL, em razão de sua operação no Brasil. Todavia, não se pode olvidar que a DDL contratou

a DDB para realizar essa operação. Com isso, entendo que não é possível afirmar, de forma categórica, que tais serviços não eram de responsabilidade da DDB.

A desconsideração de um negócio jurídico, legalmente constituído e devidamente comprovado, somente é possível para fins de lançamento tributário mediante a constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, nos termos do artigo 149, VII, do CTN, *verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Por sua vez, essa constatação somente ocorre mediante a comprovação de que a situação material, fática ou jurídica, é diferente da situação formalmente construída. Entendo que isso não ocorre na espécie, uma vez que não está evidente que os serviços formalmente contratados pelo contribuinte e que deram ensejo aos pagamentos glosados não estavam no escopo do serviço que a DDB prestava à DDL.

Desta vez, foi a fiscalização que não trouxe provas suficientes para suportar as exigências tributárias, pelo que estas devem ser exoneradas, tanto a exigência de IRPJ (glosa) e reflexo, como a exigência de IRRF (decorrente).

5 Conta 646000 - Aluguel de Equipamentos - glosa de custos/despesas – exigência de IRRF

A fiscalização glosou a dedução de custos/despesas escriturados na conta contábil 646000 – Aluguel de equipamentos, no valor de R\$ 2.144.225,42, dividido em três itens: (i) um conjunto de notas fiscais de prestação de serviços da empresa Hamilton Brasil, no valor total de R\$ 689.211,19; (ii) um conjunto de baixas contábeis do contas a receber, no total de R\$ 1.105.461,86 e (iii) uma nota de débito da empresa Anadarko, no valor de R\$ 349.552,37. O Termo de verificação fiscal contém uma extensa explanação sobre essas glosas (fls. 1526), da qual extraio o seguinte excerto, que julgo ser uma síntese da fundamentação (fls. 1530):

a) os serviços especializados tais como engenheiros, gerentes de sondas, entre outros, são reservados e ocupados por mão de obra estrangeira, e essas pessoas são qualificadas como expatriados, inclusive, essa qualificação é dada pelas próprias empresas Sonangol e DDB, quando da assinatura de seus contratos, haja vista o descrito na planilha 1, anexa ao contrato;

b) a própria empresa fiscalizada reconhece através de sua carta-resposta que a mão de obra contratada pertencia à empresa Dolphin Drilling Ltd (Norueguesa), e que os serviços se deram pelo envio de pessoal do exterior para prestar serviços no Brasil, e que a mão de obra era registrada na folha de pagamento da prestadora dos serviços;

c) pelo fato de que apenas as faturas foram emitidas em nome da fiscalizada devido ao serviço ser prestado no Brasil e a representante da prestadora dos serviços também estar no Brasil, mas sem, entretanto, guardar nenhuma relação de obrigação jurídica por parte da Dolphin Drilling Brasil de pagar por dívidas de terceiros que a ela não caberiam, não justifica sua dedutibilidade como custo do período da empresa fiscalizada;

d) e, finalmente, temos:

d.1) a contabilização do valor de R\$ 1.105.461,86 sob o título de valor de provisão de crédito de reembolso Sonangol, que se refere a um direito da empresa fiscalizada do ano calendário de 2012, registrada contabilmente na conta código 153000 - Accrued Income Not Invoices, valor esse que representa parcela componente do montante do saldo da conta em 31/12/2012 correspondente a R\$ 4.398.045,12, com registro, no ativo circulante, Realizável Curto Prazo, Contas a Receber, que por esse procedimento é baixado em contrapartida ao registro de um custo do período de 2013, sem nenhuma argumentação comprobatória que justificasse a sua transformação de um direito por serviços prestados e pendentes de recebimento em um custo não comprovado, ou seja, foi dada baixa de um direito, conta patrimonial, contra uma conta de custo, conta de resultado;

d.2) a contabilização do valor de R\$ 349.552,37, correspondente a USD 177.653,00, identificado através de uma nota de débito da empresa Anadarko Exploração e Produção Ltda, de 06/02/2013, sob o título de compensação de direitos e obrigações entre empresas.

Da tradução do e-mail apresentado pela empresa fiscalizada, a título comprobatório, deduz-se que se trata de um gasto adicional provocado pela empresa Anadarko em épocas anteriores a 2013, pendentes de solução e não comprovados, onde essa empresa sugere a fiscalizada uma redução de 50%, e para essa redução seria criada uma nota de débito para essa finalidade - nota de débito datada de 06/02/2013, nº 005533, com vencimento para 25/02/2013.

O recorrente assim esclarece a razão das despesas registradas por meio das notas fiscais da empresa Hamilton - itens *a*, *b* e *c* acima (fls. 4488):

4.61 Com relação às notas fiscais da empresa Hamilton Brasil, conforme fls. 22 do Relatório, fica claro que a fiscalização confundiu a negociação junto à Anadarko, acima mencionada, com os serviços prestados pela Hamilton Brasil. A Hamilton do Brasil, em suas notas fiscais, inclusive menciona as pessoas físicas por ela encarregadas pela prestação de serviços à Recorrente. Com a impugnação, foram anexadas as respectivas notas fiscais de serviços emitidas pela Hamilton Brasil.

4.62 Entretanto, a fiscalização não se atentou para o fato de que todos os valores pagos à Hamilton foram recuperados pela Recorrente, através de notas emitidas à Karoon, integralmente oferecidas à tributação (assim, anulando quaisquer supostos efeitos de sua dedutibilidade). Foram anexadas na impugnação as notas emitidas pela Recorrente contra a Karoon demonstrando a recuperação desses valores.

A autoridade julgadora *a quo* apreciou detidamente os documentos apresentados junto à impugnação e chegou ao entendimento de que estes não são hábeis a comprovar as alegações do impugnante, conforme o seguinte excerto (fls. 4381):

No caso, a Impugnante alegadamente contrata a Hamilton para prestação de serviços de "Consultoria Coordenação Logística" e afirma que a Karoon reembolsou todos os dispêndios realizados. Destarte, com base na cláusula 5.3 do Anexo 4, deveria contar com o consentimento da Karoon (não apresentado aos autos).

Finalmente, nos Capítulos 12 - Faturamento e Pagamento, 6 - Custos Reembolsáveis (Anexo 2) e 3 e 4 - Reembolsável Sem / Com Encargo de Manuseio (Anexo 4) foram identificados dispositivos que obrigam a Karoon à restituição financeira dos dispêndios incorridos pela Impugnante na subcontratação de terceiros.

Por conseguinte, sem as faturas finais que atendam a pressupostos formais mínimos de regularidade, sem o consentimento da Karoon para contratação da Hamilton ou a efetiva prova do reembolso (com a transação econômica), não há como

acolher os argumentos da Contribuinte, de modo que a glosa deve ser mantida também nesse ponto.

No recurso voluntário, o contribuinte reafirma os argumentos já trazidos na impugnação e junta novas provas no sentido de atender ao que foi apontado como carência de prova na decisão recorrida, conforme o seguinte excerto (fls. 4490):

4.66 No acórdão ora recorrido, foi entendido que a Recorrente não fez prova de que (i) a Karoon consentiu em pagar tais valores e (ii) houve o efetivo recebimento dos valores, pelo que se manteve a glosa.

4.67 Portanto, visando efetivar tal comprovação, são anexados ao presente os extratos bancários da Recorrente que comprovam exatamente o efetivo recebimento de tais valores, bem como troca de emails com a Karoon, nos quais se verifica que esta concordou com tal pagamento, de modo que a respectiva glosa deve ser integralmente cancelada (doc. Nº 6).

Entendo que as notas fiscais em tela dizem respeito a prestações de serviço tomados pelo contribuinte, à semelhança do que fazia com a empresa DDAS, com a diferença de que a empresa contratada é uma empresa nacional pertencente a outro grupo internacional de exploração de petróleo. Considerando que os serviços prestados dizem respeito à atividade operacional do contribuinte (operação das plataformas de petróleo), entendo que as correspondentes despesas são dedutíveis, independentemente de as pessoas que executaram os serviços serem estrangeiras e serem vinculadas a alguma empresa de algum grupo estrangeiro.

Assim, entendo que devem ser exoneradas as glosas relativas às notas fiscais emitidas pela empresa Hamilton Brasil, inclusive seu reflexo na exigência do IRRF.

No que diz respeito às baixas oriundas da provisão de crédito de reembolso Sonangol (conta 153000) da conta contábil Contas a Receber (item *d1* acima), o recorrente assim esclarece esse lançamento contábil (fls. 4490):

4.68 Finalmente, com relação à Sonangol: o valor de R\$ 1.105.461,86 foi considerado DESPESA NÃO COMPROVADA. Em resumo, em 2012, durante a operação da plataforma Blackford junto a Sonangol, houve a necessidade de gastos extraordinários com a locação de diversos equipamentos, por exemplo, tubos e colar de perfuração, válvulas Kelly, eslingas e outros, que foram alugados junto à Superior Energy Services Serviços de Petróleo do Brasil Ltda. Essa locação foi fundamental à continuidade das operações da Recorrente no país junto a cliente tão importante. A Recorrente, que esperava conseguir negociar junto ao cliente Sonangol que cada parte arcasse com 50% dos valores pagos à Superior, agiu conservadoramente e registrou apenas 50% dos valores pagos como despesa em 2012, lançando os demais 50% em contas a receber.

4.69 Após mais de uma tentativa de negociação junto ao cliente, este se mostrou irredutível, de modo que não restou à Recorrente alternativa a não ser apropriar a respectiva despesa, diante da impossibilidade de sua recuperação, conforme demonstram os comprovantes anexados à impugnação (nota fiscal da Superior Energy -despesa original - e registros contábeis demonstrando a apropriação das despesas nos dois exercícios). Tratou-se de discussão comercial com o cliente, para a qual não foi possível chegar a um consenso - nos moldes dos 50% para cada parte, como pretendeu a Recorrente, tanto que postergou a apropriação de 50% dos valores para o exercício seguinte. Portanto, comprovado que o respectivo custo foi incorrido pela Recorrente, bem como sua motivação, fica demonstrada a dedutibilidade dos valores glosados.

Os documentos aqui citados pelo recorrente são referidos na impugnação como “doc. nº 17”, os quais estão juntados nas fls. 3687.

Entendo que as despesas correspondentes às notas fiscais trazidas pelo recorrente são dedutíveis, todavia, em regra, essas despesas não deveriam ter sido contabilizadas na conta contábil Contas a Receber. O recorrente explica que tinha a perspectiva de que o seu contratante arcasse com essas despesas, o que teria dado o ensejo para essa contabilização fora do padrão. Essa situação peculiar, alegada pelo recorrente, exige uma demonstração competente. Todavia, nos documentos acima apontados, não há provas de que o valor glosado diz respeito a essas despesas, ou seja, não há provas nos autos de que são essas notas fiscais que fundamentam a alegada provisão de crédito, a qual teria tido como contrapartida lançamento na conta contas a receber.

Em 25/03/2020, o recorrente juntou novas provas aos autos (fls. 5937), inclusive um laudo pericial contábil (fls. 5945). Todavia, tais documentos em nada se referem à conta nº 646000, analisada nesse tópico.

Em 17/11/2022, o recorrente fez juntar novo laudo pericial, reafirmando que o registro da despesa em 2013, na verdade, corresponde à postergação de uma despesa de 2012 para a qual o contribuinte tinha a expectativa de que fosse rateada com a empresa Sonangol. Contudo, tal laudo não deu ensejo à juntada de qualquer documento comprobatório de sua veracidade, mormente quando cita um “anexo 3.1” que não pode ser encontrado na petição.

Ademais, o recorrente pretende utilizar uma alegada despesa realizada no ano 2012, para reduzir o imposto devido em 2013. Ainda que isso estivesse provado (o que não está), isso seria um procedimento equivocado, pois fere o princípio da competência, ou seja, em nada ajuda quanto à ilegitimidade da dedução realizada e glosada.

Assim, entendo que deve ser mantida a glosa relativa à dedução do valor de R\$ 1.105.461,86 associada à provisão de crédito de reembolso Sonangol.

No que diz respeito à dedução relativa à nota de débito da empresa Anadarko (item d2 acima), o recorrente assim esclarece esse lançamento contábil (fls. 4488):

4.59 Com relação à Anadarko, a Recorrente prestou serviços a ela, conforme já informado, operando a embarcação Blackford no período. Durante as operações, ocorreu a necessidade de contratação de embarcação de apoio para transporte e carga/descarga de mercadorias em área portuária. A contratação foi feita pela sociedade Anadarko, que pagou o fornecedor. Em negociação privada, as partes decidiram arcar igualmente com os custos dessa contratação extraordinária, ou seja, cada uma seria responsável por 50% dos valores. Como a Anadarko já havia pago a integralidade dos valores ao fornecedor, emitiu nota de débito contra a Recorrente, cobrando a respectiva parcela. Como a DDB tinha recebíveis junto à Anadarko - pelos serviços prestados - efetuou-se a compensação entre tais débitos e créditos.

Esse argumento já havia sido apresentado à fiscalização e esta entendeu que os documentos em língua estrangeira, apresentadas pelo recorrente, não seriam prova suficiente de que a nota de débito correspondia ao rateio de uma despesa assumida anteriormente pelo contratante do contribuinte. A decisão de primeira instância corroborou a glosa da despesa, principalmente, não admitindo como prova os documentos em língua estrangeira.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte não juntou a devida tradução dos documentos que apresentou à fiscalização e não trouxe qualquer outro argumento de defesa, limitando-se a reiterar os argumentos já contidos na impugnação. Dessa forma, entendo que

persiste a insuficiência e a ineficácia probatória dos documentos apresentados pelo contribuinte, nos termos já declinados da decisão recorrida, a seguir transcrita (fls. 4375):

O doc nº 14 reapresenta a Nora de Débito expedida pela Anadarko contra a Interessada, com a descrição *This debit note is related to the delay from the Port down time cost, acompanhada da memória para obtenção do valor de US\$ 177.652,79.*

[...]

Exclusivamente com base nesse documento, não traduzido ao idioma pátrio e inaplicável ao presente julgamento como prova, na forma da Solução de Consulta Interna Cosit nº 21/2004, não há como confirmar a) a contratação de embarcação de apoio para transporte e carga / descarga na operação da Blackford, b) o pagamento deste fornecedor pela Anadarko e c) a decisão das partes em arcar com as despesas de forma igualitária.

Recordo que as Soluções de Consulta Interna tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º, I, da Portaria RFB nº 2.217, de 19 de dezembro de 2014.

SCI Cosit nº 21/2004

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Obrigatoriedade de tradução juramentada de documentos obtidos no exterior, escritos em idioma estrangeiro, na instrução de processo administrativo fiscal.

Para ter validade no processo administrativo fiscal, a prova obtida no exterior, em idioma estrangeiro, deve ser traduzida para o português por tradutor juramentado, seja ela produzida pelo sujeito passivo ou por agente da administração tributária.

DISPOSITIVOS LEGAIS; art. 157 da Lei nº 5.869, de 1º de janeiro de 1973; art. 224 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 18 do Decreto nº 13.609, de 21 de outubro de 1943.

Bem verdade que o Contribuinte confessa estar providenciando a tradução juramentada da documentação, porém considerada a data de ciência (08/02/2018) e o disposto nos arts. 15 e 16, III do Decreto nº 70.235/1972, era sua obrigação instruir o processo com as provas que possuísse no ato da impugnação. Isto não foi respeitado.

Em tal cenário, a conclusão da Autoridade Tributária permanece válida: se a Impugnante que presta serviços à Anadarko, não me parece razoável apropriar gastos ditos dedutíveis. O correto seria oferecer à tributação a remuneração por tais serviços, não os deduzir do lucro líquido apurado. Assim, a glosa deve ser mantida neste ponto.

Em 17/11/2022, o recorrente fez juntar novo laudo pericial em que reafirma a legitimidade da despesa, contudo, não juntou qualquer evidência que pudesse infirmar o entendimento da decisão recorrida, mormente quando cita um Anexo 4.1 que não pode ser encontrado na petição.

Adoto a fundamentação trazida na decisão recorrida como razão de decidir, conforme autorizado pelo §3º do artigo 57 do Regimento Interno do CARF³, para manter a glosa de despesa em tela.

³ Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

6 Conta 410000 - R&M, Rig General - Reparo e Manutenção - glosa de custos/despesas.

A fiscalização glosou a dedução de custos/despesas escriturados na conta contábil 410000 – R&M, Rig General - Reparo e Manutenção, no valor de R\$ 102.593,44, relativa a uma transferência de estoque da DDL para a DDB. A fiscalização glosou a despesa por entender que uma compra realizada pela DDL não pode ser deduzida pela DDB, sem o correspondente ônus do contribuinte (fls. 1538).

Em seu recurso voluntário, o recorrente assim esclarece esse lançamento contábil (fls. 4491):

4.70 Talvez o mais simples dos itens glosados. Durante a regular operação das plataformas, foi necessária a aquisição de um novo compactador de lixo, item indispensável em uma plataforma que fica longos períodos em alto mar. Seguindo os procedimentos regulares de compras, conforme anteriormente detalhados, a DDL realizou a busca desse item junto a seus fornecedores no exterior e o adquiriu. Em seguida, o revendeu à Recorrente, no mesmo modelo semelhante à venda em consignação, também já detalhado.

4.71 A Recorrente o nacionalizou, pagou os tributos e registrou o contas a pagar a DDL no valor do bem, o qual foi posteriormente quitado. Na impugnação foram anexados os todos os comprovantes da operação e contabilização (aquisição original do item pela DDL, faturas emitidas pela venda dos mesmos à Recorrente, lançamentos no SAP, dentre outros).

Esse argumento já havia sido apresentado na impugnação, com a juntada de documentos comprobatórios. Contudo, a decisão de primeira instância desacreditou as provas apresentadas e manteve a glosa, conforme o seguinte excerto (fls. 4382):

O invoice nº 10018246, de 28/06/2013. da empresa OEG Offshore Ltda refere-se à Compactor e Spares Package to suit Compactor CS01. As per attached Spare parts listed, que. traduzido livremente para o português, consiste em compactador e peças sobressalentes, no valor de 41.655,29 Libras (acrescido de tributo de 20%).

[...]

À frente, a Contribuinte explica os passos da operação e contabilização: a) a aquisição do bem por parte da DDL; b) a transferência desta para a DDB. com a escrituração no inventário desta, no valor de R\$ 102.593,44; c) a baixa devido ao uso, em 08/12/2013, com a descrição Installed in Front of Coffee Shop.

[...]

A Contribuinte ressalta que a DDL repassou-lhe o bem em operação similar à venda em consignação, porém o invoice de crédito juntado aos autos não parece fazer referência à operação: descrita apenas como Credit Invoice Borgny Inventory, tem como valor R\$ 249.788,53 e data de emissão em 30/12/2013 (após. portanto, a baixa na contabilidade, no dia 8 do mesmo mês).

Ademais, a Impugnante não trouxe nenhum elemento adicional que corrobore a operação, tais como: o contrato de liquidação de câmbio correspondente, a prova do efetivo pagamento e da importação etc. Também provoca estranhamento, ainda que de

§ 3o A exigência do §1o pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.

modo somente circunstancial, que o bem adquirido no término de junho já esteja desgastado no início de dezembro, apresentando vida útil de cerca de 5 meses.

Para ter direito à dedutibilidade desse bem, também adquirido por intermédio da controladora estrangeira, a Defendente deveria demonstrar sua necessidade à prestação de serviços, sem esquecer de instruir os autos com a documentação idônea que comprovasse que, efetivamente, incorreu com os custos de aquisição.

Devo concordar com o recorrente quando afirma que uma compactadora de lixo é necessária em uma embarcação, mas não há certeza de que a dedução em tela se refere a esse bem, considerando que a invoice apresentada possui valor e data incoerentes com o lançamento contábil em tela, conforme apontou a decisão recorrida.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte não juntou novas provas e não trouxe qualquer outro argumento de defesa, limitando-se a reiterar os argumentos já contidos na impugnação. Dessa forma, entendo que persiste a insuficiência e a ineficácia probatória dos documentos apresentados pelo contribuinte, nos termos já declinados da decisão recorrida, acima transcrita.

Adoto a fundamentação da decisão recorrida como razão de decidir, conforme autorizado pelo §3º do artigo 57 do Regimento Interno do CARF⁴, para manter a glosa de despesa em tela.

7 Conta 753516 - Administração – DAS - glosa de custos/despesas – exigência de IRRF

A fiscalização glosou a dedução de custos/despesas escriturados na conta contábil 753516 – Administração – DAS, no valor de R\$ 1.124.226,77, relativos a serviços de TI contratados pelo contribuinte junto à DDAS. A fiscalização glosou a despesa por entender que se tratava de remuneração de empregados da empresa DDAS, o que não seria ônus do contribuinte, conforme o seguinte excerto do TVF (fls. 1538):

Diante aos fatos, procedemos à depuração do razão da conta código 753516 - Administration DAS, com intuito de identificar de forma individualizada, por mês, os valores levados a resultado do período, que deverão ser glosados devido a sua indedutibilidade, por falta de amparo legal, por fugir a regra de normalidade, usualidade e necessidade para fins de manutenção da fonte produtora, preceitos básicos para sua dedutibilidade, conforme art. 299 do Decreto 3.000/99, por tratar-se na realidade de salários, pensões e outros gastos pessoais de profissionais da empresa Dolphin Drilling AS, empresa essa do mesmo grupo econômico, e estipulados pelo grupo no exterior e executados no Brasil, e, portanto não estão relacionados a serviços prestados para empresa Dolphin Drilling Brasil como registrados na contabilidade, mas sim gastos do grupo arcado pela empresa nacional.

Em seu recurso voluntário, o recorrente reafirma que tais despesas fazem parte do escopo do contrato de prestação de serviços pelo qual o contribuinte contratou a empresa DDAS, conforme o seguinte excerto (fls. 4491):

⁴ Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do §1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.

5.3 Com o devido respeito, novamente a fiscalização está pondo em xeque a própria credibilidade do Grupo Dolphin ao fazer tal afirmação. O contrato foi firmado, o serviço foi prestado, os valores foram cobrados, pagos pela Recorrente, inclusive com o recolhimento dos tributos nas remessas. O fato de o prestador de serviços incluir breve menção a profissionais, seus salários, outros custos e despesas envolvidos na prestação de serviços EM HIPÓTESE ALGUMA pode caracterizar o pretendido pela fiscalização, um total absurdo! Não se pode desconsiderar atos jurídicos praticados com base em presunções! Em tempo, a DDAS emitiu uma declaração - anexada na impugnação - exatamente no sentido de confirmar que os funcionários envolvidos em tal prestação eram exclusivos dela. Essa declaração foi desconsiderada no acórdão recorrido, apenas pelo fato de ter sido emitida por empresa do Grupo.

5.4 Assim, diante do exposto no acórdão ora recorrido, e visando definitivamente comprovar seu direito, a Recorrente anexa ao presente, como provas adicionais, a saber: (i) contratos de câmbio comprovando as remessas feitas pela Recorrente à DDAS, (ii) comprovantes dos recolhimentos dos respectivos tributos (IRRF, CIDE, PIS e COFINS Importação) relativos à importação de serviços pela Recorrente junto a DDAS; e (iii) relatórios, emitidos pela DDAS, abrindo detalhes sobre cada invoice relativa aos meses de 2013 (ref doc. nº 5). Dessa forma, comprovado que quem prestou serviços foi de fato a DDAS, fica definitivamente comprovada a correição dos procedimentos da Recorrente.

A decisão de primeira instância entendeu que essas despesas devem ter o mesmo tratamento daquelas relativas à conta contábil 753520 - Administration Global IC, com o que devo concordar, pois ambos tratam de serviços prestados pela DDAS para o contribuinte. Além de tratar de situação fática e jurídica semelhante, o corpo probatório também é similar.

A glosa relativa à conta contábil 753520 foi analisada no item 3 deste voto. Adoto o mesmo fundamento lá adotado para manter a glosa das despesas em tela e para exonerar a correspondente exigência de IRRF.

8 Conta 713100 - Travel Onshore (viagens e estadias) - glosa de custos/despesas

A fiscalização glosou a dedução de custos/despesas escriturados na conta contábil 713100 - Travel Onshore, no valor de R\$ 187.284,65, relativa a pagamentos de viagens e estadias de pessoal por entender que se tratava de pessoal vinculado à empresa DDL, não recaindo sobre o contribuinte qualquer responsabilidade sobre tais despesas, conforme o seguinte excerto (fls. 1540):

Intimada a empresa fiscalizada através do TIF 0001 e posteriormente através do TIF 0004, item 4, a justificar e apresentar documentação comprobatória acerca dos gastos citados, foram apresentados invoices emitidas pela empresa Dolphin Drilling Ltda (DDL), para fins de reembolso de gastos efetuados pelo pessoal de origem estrangeira (expatriados) por ela disponibilizado para atendimento da prestação dos serviços no continente.

[...]

Frisem, como já anteriormente citado, esses gastos são relacionados a pessoas estrangeiras ligadas a empresa Dolphin Drilling Ltd, ou seja, expatriados, conforme fica evidente essa constatação pela leitura das invoices, onde encontramos as expressões: DDL Recharges, e Recharges Costs, relativo a reembolsos de gastos efetuados, e arcados pela empresa fiscalizada sem nenhuma obrigação jurídica.

Desta forma, procedemos as suas glosas como despesa indedutível por tratar-se de gastos com expatriados, e desta forma não necessários, usuais e normais a manutenção da fonte produtora por pertencerem à empresa norueguesa, sócia da fiscalizada, apenas repassados a esta, por um acordo interno, mas que não pode impactar na apuração do resultado do período - lucro da empresa nacional.

Em seu recurso voluntário, o recorrente assim esclarece esses lançamentos contábeis (fls. 4494):

5.8 Conforme já exposto acima, dentro do escopo do Contrato de Prestação de Serviços entre a Recorrente (contratada) e a DDL (contratante), cabia à Recorrente a responsabilidade pela gestão do pessoal expatriado da DDL em território nacional, aí inclusive não apenas viagens, mas também estadia, transporte interno, alimentação, dentre outras despesas. Entretanto, os pagamentos mencionados pela fiscalização foram adiantados pela DDL (cliente), de modo que a Recorrente efetuou o reembolso dos valores a seu cliente. Em seguida, e assim como feito quanto aos demais dispêndios diretamente ligados a esse contrato, a Recorrente corretamente apropriou a respectiva despesa para, ao final, recuperar integralmente os valores via recebimento pelos serviços prestados.

5.9 A fiscalização, entretanto, desconsiderou o contrato acima e resolveu entender que tais gastos teriam apenas sido repassados à Recorrente, "por um acordo interno, mas que não pode impactar na apuração do resultado do período - lucro da empresa nacional".

Esse argumento já havia sido apresentado na impugnação, com a juntada de documentos comprobatórios. A autoridade julgadora de primeira instância analisou detalhadamente os documentos apresentados, inclusive o contrato estabelecido entre o contribuinte e a empresa DDL. Ao final, chegou à conclusão de que as despesas não estavam devidamente comprovadas e de que a responsabilidade por essas despesas não era do contribuinte, conforme o seguinte excerto (fls. 4389):

Por fim, as NFS-e da Defendente contra a DDL (tomadora), a respeito de serviços de gerenciamento, somente demonstram a ocorrência de uma prestação de serviços e, inclusive, podem conter os gastos com viagens e estadias discutidos (ponto não comprovado, ante a insuficiência de provas que detalhem a composição do valor cobrado por mês).

Sem embargo de ser procedente a especulação acima, isso não muda o fato de que o Contribuinte está arcando com um ônus de terceiro, transferido artificialmente através de um instrumento privado, e deseja que este seja dedutível do lucro líquido ao arrepio do que prevê a legislação.

No presente voto, já foi analisada a situação em que foram mantidas as glosas de despesa com pessoal vinculado à empresa DDAS (item 3), considerando que o contribuinte não tem responsabilidade sobre a remuneração dos empregados da sua prestadora de serviços (DDAS). Também já foi analisada a situação em que foram exoneradas as glosas de despesa com a contratação de prestadoras de serviços nacionais, as quais contrataram empregados estrangeiros, dando validade aos contratos celebrados (item 4). No presente item, as despesas que deram origem à glosa dizem respeito ao transporte e à estadia de pessoas estrangeiras trazidas ao Brasil para trabalharem nas plataformas da DDL.

Segundo informado reiteradas vezes pelo contribuinte, as despesas em tela estão relacionadas com empregados da DDL. O recorrente afirma que o contribuinte tinha responsabilidade contratual com essas despesas e por isso elas seriam dedutíveis. A tradução do

contrato celebrado entre o contribuinte e a DDL está juntada nas fls. 642. Conforme este documento, o contribuinte seria remunerado mensalmente com um valor fixo (fls. 684) e estava obrigado a arcar com as despesas relativas ao pessoal da DDB alocado no Brasil, conforme o seguinte excerto (fls. 686):

b) Serviços de gestão de pessoal: A PRESTADORA DE SERVIÇOS prestará serviços de gestão de pessoal à SOCIEDADE, providenciando acomodações, assistência médica e transporte para o pessoal da SOCIEDADE no Brasil. A primeira pagará todas as despesas necessárias para o pessoal da SOCIEDADE trabalhar no Brasil, sendo responsável por vistos, declarações de imposto, refeições, acomodações e transporte, assim como por outras despesas relacionadas à gestão de pessoal.

Interpretando esse dispositivo contratual, entendo que o contribuinte era responsável pelo transporte e acomodação do pessoal da DDL, podendo deduzir as correspondentes despesas, por serem necessárias ao cumprimento de sua atividade empresarial. Todavia, os lançamentos em tela dizem respeito a pagamentos realizados pelo contribuinte à DDL e não a pagamento de transporte e acomodação.

Segundo informado reiteradas vezes pelo contribuinte, as despesas em tela foram arcadas pela DDL, provisoriamente, e os lançamentos contábeis retratam o ressarcimento dos correspondentes pagamentos. Trata-se então de uma situação extraordinária, não prevista no contrato, devendo ser competentemente comprovada.

A decisão recorrida entendeu que os documentos juntados na impugnação (fls. 3927) não eram suficientes para provar o alegado pelo contribuinte, conforme o seguinte excerto (fls. 4388):

Sobre a documentação carreada no doc nº 21, a grande maioria não está no vernáculo pátrio, resultando em sua inadmissibilidade para fins de prova (como é o caso dos emails, relatórios etc). Já os Tax Invoices da DDL contra a DDB de fato mencionam o reembolso (recharge), mas não a efetiva transferência de recursos, tratando-se ainda de um documento interno entre partes do mesmo grupo econômico, o que mitiga seus efeitos para fins de prova.

Ao apreciar estas provas, cheguei ao entendimento de que elas são suficientes para demonstrar o alegado pelo contribuinte. Ainda que não sejam provas cabais, são evidências coerentes com a contabilidade que indicam a natureza das despesas contabilizadas, autorizando a legitimação do poder probante da própria contabilidade.

Assim, entendo que a exigência relativa à presente glosa deve ser exonerada.

9 Conta 864005 - Other tax fees and contribution- glosa de custos/despesas – exigência de IRRF

A fiscalização glosou a dedução de custos/despesas escriturados na conta contábil 864005 - Other tax fees and contribution, no valor de R\$ 701.749,91, relativos aos seguintes itens:

DATA	VALOR	HISTORICO
17/04/2013	1.296,22	IPU 2013 houseHarald

17/04/2013	802,04	IPTU 2013 house Svein
20/04/2013	1.191,03	IPTU 2013 house Svein
30/04/2013	6.317,22	Inv. 1800000201 Contr. Ivair Branvold 2012
30/04/2013	49.276,58	Vlr IRPJ/CSLL anos anteriores
29/10/2013	538.337,17	IR s/cambio
20/10/2013	33.143,76	IR s/cambio
29/10/2013	71.385,89	IR s/cambio

A glosa foi realizada com a seguinte fundamentação (fls. 1541):

Diante ao exposto pela fiscalizada, temos que esses gastos são indedutíveis vez que seguem a sistemática de gastos com estrangeiros, ou seja, considerando que os gastos com salários de expatriados estão fora da abrangência do art. 299 do Decreto 3.000/99, e tendo a tributação da fonte como de exclusivamente na fonte, carnê lêo, sem o caráter compensatório, não cabe sua dedução como despesa do período, fato que a torna indedutível.

Com relação ao valor de R\$ 49.276,58, relativo a IRPJ/CSLL, e registrado nesta conta, constatamos o seguinte:

a) a fiscalizada quando intimada a comprovar a sua origem, nada apresentou que justificasse a sua origem, ou seja, a que período esse valor guarda relação;

b) não apresentou pagamento para o valor em questão, fato que não justifica a sua dedução, vez que não ficou comprovado o seu dispêndio com aquele valor, arcando com aquele gasto;

c) não apresentou contabilidade demonstrando quando foi registrada a formação desse valor, nem demonstrando sua utilização em data anterior a 2013 ou posterior.

Por esta razão também torna este valor como indedutível como despesa do período.

Em seu recurso voluntário, o recorrente não questiona a glosa relativa ao IRPJ/CSLL, mas questiona as demais glosas afirmando que são despesas relativas ao cumprimento dos serviços que prestava à DDL, conforme os seguintes excertos (fls. 4495):

a) IPTU 2013 house Harald house Svein. R\$ 3.289,29

RECORRENTE: Como demonstrado no item anterior, era responsabilidade da Recorrente perante a DDL a gestão desse pessoal, inclusive no que se refere aos custos de moradia, nos termos do respectivo Contrato de Prestação de Serviços. Assim o fez a Recorrente, pagando os valores relativos ao IPTU desses imóveis, e frise-se, RECUPEROU os valores quando do recebimento pela prestação de seus serviços, conforme notas fiscais já anexadas à impugnação. Logo, fica demonstrada a dedutibilidade dos valores.

b) "Inv. 18000000 Contr. Ivair Branvold". R\$ 6.317,22.

RECORRENTE: Trata-se de pagamento feito à Associação dos Armadores Noruegueses, conforme invoice da referida Associação e sua tradução juramentada, ambos anexos (doc. nº 7).

[...]

d) IR s/câmbio: R\$642.866,82.

RECORRENTE:

- R\$ 538.337,17: tais valores se referem ao imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos com fechamento de câmbio feitos pela Recorrente à DDL, a título de reembolso de despesas, no escopo do contrato de serviços entre essa e a Recorrente. Conforme explicado anteriormente, como tais valores eram objeto do escopo do contrato entre a Recorrente e a DDL, a Recorrente efetuou a remessa de reembolso dos valores a seu cliente e, em seguida, assim como feito quanto aos demais dispêndios diretamente ligados a esse contrato, a Recorrente corretamente apropriou a respectiva despesa para, ao final, recuperar integralmente os valores via recebimento pelos serviços prestados, integralmente oferecidos à tributação. Ou seja, com a recuperação dos valores e respectivo oferecimento a tributação, nos termos do contrato que regia a operação, não há que se questionar a dedutibilidade de tais valores, seguindo a lógica mencionada no item 5.11;

- R\$ 33.143,76: tais valores se referem ao imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos com fechamento de câmbio feitos pela Recorrente à Fred Olsen Energy ASA, a título de juros em contrato de empréstimo devidamente registrado no BACEN. O acórdão recorrido menciona que não se comprovou a operação de empréstimo, muito embora tenha sido juntado o contrato de câmbio - que jamais seria executado junto a instituição financeira nacional sem estar acompanhada de toda a documentação cabível. Não obstante, e visando fortalecer seus argumentos, a Recorrente anexa à presente cópia da respectiva tela ROF - Registro de Operações Financeiras, obtida junto ao SISBACEN (doc. nº 8).

Ademais, é importante mencionar que o acórdão recorrido conclui pela "insuficiência probatória" em razão da ausência do contrato de mútuo com base no artigo 374 do RIR. Ocorre que, pela simples leitura deste dispositivo legal, verifica-se que a legislação não exige contrato escrito, podendo o mesmo ser verbal, com o respectivo registro no Banco Central, como ocorreu no presente caso;

- R\$ 71.385,89: tais valores se referem ao imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos com fechamento de câmbio feitos pela Recorrente à DDAS, no escopo do respectivo contrato de prestação de serviços entre essa e a Recorrente, já exposto acima. Considerando que foram juntados ao presente diversas outras provas (ref. doc. nº 5) de que a contratação foi da DDAS - e não de pessoas físicas, como quis entender a fiscalização - fica demonstrada também a dedutibilidade dos respectivos valores, pois que o ônus do respectivo IRRF era do contratante - a Recorrente;

Essas informações já haviam sido apresentadas na impugnação. A autoridade julgadora de primeira instância

As despesas relativas ao IPTU e à contribuição à associação laboral estão relacionadas a pessoas estrangeiras trazidas ao Brasil para trabalharem nas plataformas da DDL. Conforme já exposto no item anterior, à luz do já referido contrato de prestação de serviços, entendo que o contribuinte era responsável por tais despesas, perante o seu contrato, no âmbito do serviço que prestava a DDL, podendo deduzir as correspondentes despesas, por serem necessárias ao cumprimento de sua atividade empresária. Em complemento, entendo que os novos documentos juntados no recurso voluntário suprem a deficiência apontada na decisão recorrida, de forma que a exigência relativa a essas glosas devem se exoneradas.

Em relação às despesas relativas ao IRRF, há uma origem distinta para cada retenção, a seguir analisada. Contudo, inicialmente, devo afastar a possibilidade de aplicação do

artigo 231 do RIR/99, aventada na decisão recorrida, pois este trata da apuração do saldo do imposto a pagar, atividade realizada após a apuração do lucro real, com a intenção de considerar nessa apuração o montante do IRRF retido na oportunidade em que pagamentos foram realizados em benefício do contribuinte. Na espécie, o IRRF trata de pagamentos realizados pelo contribuinte a pessoa não residente no Brasil e, nesse caso, é possível que a parcela retida seja considerada na apuração do próprio lucro real, como despesa, conforme a natureza do pagamento realizado, ou seja, se o pagamento for de despesa dedutível, o valor retido também será dedutível, pois é parte daquele, mas que não foi transferida por determinação da legislação tributária.

A primeira retenção, no valor de R\$ 538.337,17, é atribuída pelo recorrente a um reembolso feito pelo contribuinte à DDL, que havia pagado despesas que eram de responsabilidade do contribuinte. A decisão recorrida, não questiona esse fato, mas entendeu que o procedimento adotado pelo contribuinte e pelo seu contratante seria uma liberalidade, ou seja, não seria necessária e, portanto, indedutível. Entendo que assiste razão ao recorrente, pois, independentemente do procedimento adotado pelas partes, a despesa que deu origem ao pagamento e à retenção é dedutível, pois está no âmbito das obrigações contratuais do contribuinte. Assim, os seus desdobramentos também são dedutíveis: o reembolso e o IRRF sobre o reembolso.

A segunda retenção, no valor de R\$ 33.143,76, é atribuída pelo recorrente a pagamento de juros em contrato de empréstimo tomado de pessoa não residente no Brasil. A decisão recorrida manteve a glosa por entender que o contribuinte não apresentou provas que evidenciassem a natureza desse empréstimo, de forma que não teria sido possível averiguar a sua necessidade e usabilidade, considerando que somente foi apresentado o correspondente contrato de câmbio (fls. 4127). No recurso voluntário, o recorrente fez juntar aos autos o registro no Siscomex do empréstimo (fls. 4752) e o correspondente *Loan Agreement*.

Entendo que assiste razão à decisão recorrida quando afirmou que o contrato de câmbio do pagamento não permite verificar a natureza do pagamento, apenas a sua realização. Os documentos juntados no recurso voluntário permitem afirmar que o contribuinte tomou um empréstimo do destinatário do pagamento em tela, mas não permite vincular esse pagamento ao empréstimo apontado, uma vez que, segundo os documentos juntados, o empréstimo deveria ser quitado em agosto de 2012, enquanto o presente pagamento ocorreu em outubro de 2013, ou seja, mais de um ano após o empréstimo ter expirado e não há qualquer alusão, ainda que retórica, a uma renegociação desse empréstimo.

Assim, persistindo a impossibilidade de averiguar a natureza do pagamento, mesmo depois de sucessivas oportunidades para o contribuinte cumprir esse seu ônus, entendo que essa glosa deve ser mantida.

A terceira retenção, no valor de R\$ 71.385,89, é atribuída pelo recorrente a pagamentos feitos pelo contribuinte à DDAS, no âmbito do contrato de prestação de serviços existente entre essas duas empresas. A decisão recorrida manteve a glosa uma vez que “não se reconheceu a dedutibilidade dos gastos com o pessoal da DDAS”. Assim, considerando que o entendimento adotado nesse voto é no sentido de aceitar essa dedutibilidade, o presente pagamento também deve ser considerado dedutível.

Em síntese, considerando os fundamentos acima, entendo que devem ser mantidas apenas as glosas relativas aos pagamentos de IRPJ/CSLL (R\$ 49.276,58) e de IRRF associado a Fred Olsen Energy ASA (R\$ 33.143,76).

10 Custos com pessoal – glosa de custos/despesas – exigência de IRRF

A fiscalização glosou a dedução de custos/despesas escriturados nas contas contábeis: (a) 531780 - Onshore Indirect - Group (Exps), no valor de R\$ 6.345.644,11; (b) 695001 - Recharge Costs/Expenses - Margin, Group, no valor de R\$ 172.269,38; (c) 713000 - Travel Onshore, no valor de R\$ 110.465,81 e (d) 550000 - Other Pers. Expenses - Outros custos com pessoal, no valor de R\$ 78.004,38. Sobre os valores das três primeiras contas também foi exigido IRRF, nos moldes de outras glosas acima tratadas.

Verifico que as duas primeiras contas tratam de despesas com pessoal da empresa DDAS, contratada pelo contribuinte. Assim, entendo que deve ser dado a estes lançamentos contábeis o mesmo tratamento das despesas analisadas no item 3 desse voto, por terem a mesma natureza, de forma que deve ser mantida a exigência corresponde a essas glosas e deve ser exonerada a exigência de IRRF correspondente aos respectivos pagamentos.

Verifico também que as duas últimas contas tratam de despesas com pessoal da empresa DDL, contratante do contribuinte. Assim, entendo que deve ser dado a estes lançamentos contábeis o mesmo tratamento das despesas analisadas no item 8 desse voto, por terem a mesma natureza, de forma que deve se exonerada a exigência corresponde a essas glosas e também deve ser exonerada a exigência de IRRF correspondente aos respectivos pagamentos.

11 Conta 155006 - Account Receivable vs DDL Company - baixa de contas a receber – recuperação de custos/despesas

A fiscalização exigiu IRPJ/CSLL relativos a lançamentos contábeis na conta 155006 - Account Receivable vs DDL Company, no montante de R\$ 42.559.398,44. Tratam-se de lançamentos em contas a receber (ativo circulante) que teriam sido objeto de “perdão de dívida”, conforme informado pelo contribuinte (fls. 839), mas que não foram levados à tributação.

Os lançamentos contábeis que compuseram a base de cálculo foram extraídos da referida informação (fls. 839), prestada pelo contribuinte ao responder a uma intimação da fiscalização para esclarecer os movimentos da presente conta contábil. Nessa informação, o contribuinte dividiu os lançamentos contábeis em três grupos, a seguir detalhados.

O primeiro grupo diz respeito a lançamentos a débito (aumentando o ativo) que teriam sido baixados a título de “perdão da dívida em 31/12/2013”. Dentre esses lançamentos, treze têm o histórico “recharge” (reembolso) e foram baixados contra um único lançamento a crédito (reduzindo o ativo) no valor de R\$ 18.700.086,62, o qual foi incluído na base de cálculo do lançamento tributário. Para os demais, não foram apresentados os lançamentos de baixa e também foram incluídos na base de cálculo.

O segundo grupo diz respeito a lançamentos a débito (aumentando o ativo) que foram baixados a título de “recebimento” em datas distintas. Alguns lançamentos a crédito (recebimentos) não possuem o correspondente lançamento a débito e foram incluídos na base de cálculo.

O terceiro grupo diz respeito a lançamentos a débito (aumentando o ativo) que não foram baixados, compondo o saldo da conta.

Segundo a fiscalização, o contribuinte arcou com despesas (peças, taxas, capex etc) que deveriam ser ressarcidas pela armadora DDL. Com o encerramento das atividades de uma das plataformas, esses direitos foram baixados, conforme o seguinte excerto do TVF (fls. 1549):

Analisados os registros contábeis da conta código 155006 - Account Receivable vs DDL Company, conta Ativo Circulante, que registra os direitos, representativos dos valores a receber (Contas a Receber) no Realizável de Curto Prazo, verificamos que a mesma possuía saldo inicial em 2013, igual a "zero", e após sua movimentação a débito e a crédito no ano, terminou com saldo final de R\$ 11.055.574,56, e que o ingresso de recursos aportados tinham as seguintes origens:

- a) baixa da conta transitória de estoques, conta código 149998 - Revaluation of Inventory;
- b) baixa da conta de Ativo Circulante - Realizável de Longo Prazo, conta código 170005 -Recharges Group;

E suas saídas - créditos, tinham por baixas do contas a receber, via banco, conta código 192116 - Bank BRL, através de Invoices emitidas contra a empresa Dolphin Drilling LTD, por reembolso de despesas.

Também foram registrados lançamentos contábeis nessa conta no decorrer do ano de 2013, relativos a receitas de serviços com a Dolphin Drilling LTD, e oferecidas à tributação, que foram excluídos da presente análise.

Neste tópico, a fiscalização ateve-se apenas aos lançamentos relativos a "perdão de dívida" (informação prestada pela fiscalizada), onde foi possível identificar que sua origem era derivada de valores registrados em conta de estoque relacionado aos materiais/bens de reparos e manutenção das plataformas Blackford Drilling e Borgny Drilling que ingressavam no país por admissão temporária, bem como os gastos internos e mais as despesas aduaneiras decorrentes da entrada e saídas desses bens.

Com a saída definitiva da plataforma Blackford Dolphin a empresa fiscalizada adotou o procedimento de transportar os valores contabilizados em estoque para a conta de contas a receber - longo prazo, e em seguida baixava esses valores contra conta de contas a receber — curto prazo.

Na medida que necessitava de recursos, efetuava a baixa desse direito contra conta de bancos, ativo circulante - Disponível - conta código 192116 - Bank BRL, para registrar o ingresso de moeda, via Invoice.

Ainda, registrava esses valores debitados na conta 155006 - Account Receivable vs DDL Company, com o histórico de "Reembolso de Despesas DDL".

Ao ser intimado pela fiscalização, antes do lançamento tributário, o contribuinte afirmou que não houve o referido perdão de dívida. Informou ainda que a aquisição de itens do estoque foi levada a contas a receber por engano, pois o correto seria levar a contas a pagar. O erro teria levado o contribuinte a estornar esses lançamentos (fls. 1372).

A fiscalização não acatou tal argumento, levando em consideração que o contribuinte não demonstrou como procedeu à alegada retificação. Ademais, entendeu que o argumento era inverossímil, por considerar que a referida retificação, se feita, teria desequilibrado a contabilidade, fazendo com que a referida conta do ativo tivesse saldo credor no final do ano. Com isso, foram objeto de lançamento tributário os valores relativos aos lançamentos contábeis relacionados na tabela de fls. 1552.

Em sua impugnação, o contribuinte repisa os argumentos já apresentados à fiscalização e apresenta uma grande quantidade de documentos, conforme o seguinte excerto, dividindo a base tributada em dois grupos (fls. 2128):

(A) os valores relativos às Invoices tratadas pela fiscalização como receitas tributáveis (pois supostamente teriam sido perdoadas pela Impugnante), conforme fls. 45 e 46 do Relatório, se referem exatamente às invoices emitidas pela Impugnante para reembolso dos valores junto à DDL. Tais valores devidamente recebidos (não tendo havido o perdão desses valores) e, por certo, os valores não impactaram o resultado da Impugnante, como já comprovado documentalmente (ref. doc.nº24).

(B) quanto ao valor de R\$ 18.700.086,62, descrito no Relatório como "Transfer Inventory Conforme Orientação Auditoria", trata-se exatamente do valor cuja contabilização foi inicialmente feita no "contas a receber", em seguida revertida ao "contas a pagar". Anexa a documentação suporte que comprova o afirmado, com a composição do valor em discussão através da indicação de cada invoice - das compras junto à DDL - dos respectivos bens, bem como a comprovação do registro desse mesmo valor no "contas a pagar", também no período, após a reversão dos lançamentos iniciais. (doc.nº 25).

A decisão recorrida apreciou detidamente os documentos apresentados pelo impugnante. No que diz respeito aos recursos provenientes do exterior (fls. 4398), entendeu que a sua contabilização contra conta patrimonial, a título de reembolso, é uma situação atípica que exigiria uma comprovação robusta. Assim, apenas os registros contábeis e as invoices emitidas pelo próprio contribuinte não foram considerados suficientes para comprovar essas operações realizadas entre empresas do mesmo grupo. Acrescenta que os contratos de câmbio não se relacionam a muitas das invoices apontadas. No que diz respeito à transferência do inventário (fls. 4400), entendeu que a defesa não conseguiu infirmar a conclusão da fiscalização.

No recurso voluntário, o recorrente reafirma os mesmos argumentos já apontados (fls. 4504) e apresenta novos documentos, inclusive um laudo pericial (fls. 5945).

Para a análise, adotarei a subdivisão proposta pelo recorrente, em que divide em dois grupos os lançamentos contábeis objeto do auto de infração: valores reembolsados e erro de contabilização.

Em sede de memoriais, o recorrente apresentou o laudo técnico juntado aos autos nas fls. 5946.

Após a interrupção do julgamento, em razão de pedido de vistas deferido, o recorrente apresentou novo laudo pericial, onde aborda a matéria do presente item (fls. 6182), juntando novos documentos.

11.1 VALORES REEMBOLSADOS

Nessa quadra, o recorrente afirma que os recebimentos apontados dizem respeito a ressarcimentos de despesas as quais foram realizadas pelo contribuinte, mas que eram de responsabilidade da sua controladora no exterior, na qualidade de armadora das plataformas de petróleo. O recorrente afirma que tais valores não foram perdoados, mas foram efetivamente recebidos, conforme o seguinte excerto (fls. 4504):

7.2 Trata-se de conta contábil na qual eram registrados valores a serem reembolsados à Recorrente pela DDL, armadora das embarcações afretadas aos clientes nacionais, operadas pela Recorrente. Tais reembolsos eram necessários, pois Recorrente por vezes incorria em dispêndios que seriam recuperáveis junto à DDL

através de reembolso dos valores, pois eram gastos exclusivamente atribuíveis à DDL, justamente por ser a armadora das embarcações. Por exemplo, adiantamentos feitos pela Recorrente para pagamento de fornecedores nacionais relativos a gastos com CAPEX (despesas relativas ao ativo fixo, a plataforma em si, como manutenção pesada), dispêndios relativos a reexportação da plataforma Blackford, que retornou ao exterior em 2013, além de outros, cujos comprovantes foram juntados na impugnação. Tais adiantamentos eram mantidos nessa conta até o recebimento do respectivo reembolso junto à DDL, quando eram baixados, por certo não transitando em resultado, em hipótese alguma. Esses reembolsos foram devidamente quitados pela DDL, ou seja, não ocorreu o perdão desses valores, como entendeu a fiscalização.

Verifico que os presentes lançamentos contábeis que compõem a base de cálculo em tela podem ser divididos em duas partes, conforme a informação prestada pelo contribuinte à fiscalização (fls. 839). A primeira são aqueles justificados como “perdão de dívida” e a segunda são aqueles assinalados com “recebimento” ou sem justificativa.

A leitura do TVF, principalmente da parte transcrita acima, permite concluir que a fiscalização fundamentou o lançamento tributário apenas para os lançamentos assinalados com “perdão de dívida”. Assim, os demais lançamentos foram incluídos na base de cálculo sem uma fundamentação. Por esse motivo, entendo que os seguintes lançamentos contábeis devem se retirados da base de cálculo da exigência em tela:

01/01/2013	381.831,24	Invoice 014/2012 Reembolso Despesas
31/01/2013	284.588,28	Invoice 016/2013 Reembolso Diversos Dolphin
01/03/2013	450.599,62	Invoice 018/2013 Reembolso Diversos Dolphin
21/03/2013	356.260,31	Invoice 020/2013 Reembolso Diversos Dolphin
24/04/2013	1.423.375,94	Invoice 022/2013 Reembolso Despesas DDL
23/05/2013	195.116,97	Invoice 024/2013 Reembolso Despesas
23/05/2013	248.714,50	Invoice 024/2013 Reembolso Despesas
17/06/2013	1.629.983,43	Invoice 031/2013 Reembolso Comissão Black 2012/2013
01/07/2013	130.314,82	Invoice 033 Reembolso Despesas
01/07/2013	2.621.284,85	Invoice 033 Reembolso Despesas
26/07/2013	142.624,14	Invoice 035/2013 Reembolso CAPEX - DDL
31/07/2013	135.104,11	Recharge Blackford Inventory 038/2013
25/10/2013	360.459,63	Invoice 052/2013 Reembolso de CAPEX
31/10/2013	73.479,23	Recharge Borgny Inventory Movement Out/13 Inv. 053/13
31/10/2013	86.381,77	Recharge Borgny Inventory Movement Out/13 Inv. 054/13
31/10/2013	2.080.009,04	Invoice 053/13 Reembolso Black Exportação
22/11/2013	673.491,29	Invoice 059/2013 Reembolso CAPEX Black
29/11/2013	796.045,55	Invoice 063/2013 Reembolso Exportação
29/11/2013	5.166,27	Invoice 060/2013 Reembolso Comissão 10/2013
31/12/2013	278.403,94	Invoice 069/2013 Reembolso CAPEX 12/2013
31/12/2013	839.692,02	Invoice 069/2013 Reembolso CAPEX 12/2013
31/12/2013	662.761,99	Valor Reembolso Exportação Black 12/2013

Também deve ser retirado da base de cálculo o lançamento relativo ao reembolso do estoque abaixo indicado:

02/09/2013	122.562,05	Recharge Borgny Inventory Movement
------------	------------	------------------------------------

Apesar de constar como “perdão de dívida”, esse lançamento já está incluído no lançamento consolidado de transferência do inventário no valor de R\$ 18.700.086,52.

Os demais lançamentos contábeis, todos assinalados com “perdão de dívida” dizem respeito a pagamentos realizados pelo contribuinte que deveriam ser ressarcidos pela sua controladora. O recorrente afirma que não houve o referido perdão de dívida e que houve o efetivo pagamento. Todavia, para que a sua afirmação tenha efeitos, é necessário que ela esteja comprovada.

É certo que o contribuinte apresentou uma grande quantidade de documentos junto à sua impugnação, mas a autoridade julgadora de primeira instância os analisou e entendeu que as provas eram insuficientes. No recurso voluntário o recorrente apresenta mais documentos, descritos por ele com as seguintes palavras (fls. 4505):

7-5 Portanto, vem a Recorrente juntar ao presente caso todas as notas fiscais e relatórios relativos aos valores que foram objeto de reembolso, como defendido na impugnação (doc. nº 9). Em função do limite de tamanho de arquivos em processos eletrônicos aceitos no sistema da RFB, estão sendo juntados ao presente recurso o conjunto de documentos (notas fiscais dos fornecedores, relatórios e outros) relativos a UM dos câmbios de reembolso (de um total de NOVE câmbios de reembolso). A Recorrente irá juntar TODOS os demais conjuntos (notas fiscais dos fornecedores, relatórios e outros), quanto aos OITO restantes, razão pela qual desde já protesta pela juntada dessas provas complementares. Assim, pela análise do enorme número de anexos (a operação de duas plataformas requer a compra de milhares de itens por ano, muitos deles reembolsáveis, por serem custos atribuíveis ao armador), fica evidenciado serem tais custos do armador - no caso, a DDL - razão pela qual foram objeto de reembolso à Recorrente, não afetando o resultado da Recorrente - mera saída de caixa em adiantamento a cliente e posterior recuperação do mesmo.

Em síntese, o recorrente afirma que está juntando notas fiscais e relatórios de um dos câmbios de reembolso, de um total de nove, prometendo juntar os demais em momento posterior.

Todavia, entendo que persiste o fato que impediu a decisão recorrida de acatar o argumento do contribuinte, que é a impossibilidade de correlacionar os contratos de câmbio, pelo qual a DDL enviou recursos ao contribuinte, com os valores contabilizados pelo contribuinte como perdão de dívida. Apesar de ter juntado muitos documentos, o recorrente não faz qualquer esforço para demonstrar tal correlação e certamente esta não pode ser evidenciada sem as informações que somente o contribuinte detém.

Saliente-se que no primeiro referido laudo pericial, apresentado posteriormente pelo recorrente, não há qualquer esforço nesse sentido. No segundo laudo pericial, apresentado já em oposição ao voto do relator no presente julgamento, no prazo das vistas supracitadas, o recorrente repisa os seus argumentos, mas não comprova a correlação dos contratos de câmbio, pelos quais a DDL enviou recursos ao contribuinte, com os valores contabilizados pelo contribuinte como perdão de dívida.

Assim, o argumento do recorrente deve ser rejeitado por falta de fundamento fático.

11.2 REVERSÃO DE VALORES – TRANSFER INVENTORY

Quanto a este tópico, o recorrente afirma, em síntese, que o lançamento contábil a crédito (reduzindo o ativo) no valor de R\$ 18.700.086,62 foi realizado para reverter um erro de contabilização relativo a treze aquisições de suprimentos para o seu estoque, as quais deveriam ter sido contabilizadas em uma conta do passivo, como obrigação do recorrente, conforme o seguinte excerto (fls. 4506):

7.7 Já no que se refere à outra parte dessa cobrança, dos valores que supostamente teriam sido perdoados pela Recorrente (R\$ 18.700.086,62) - e não foram, como se demonstrou e novamente se demonstrará - , a Recorrente adquiria grande parte dos bens de uso e consumo necessários à sua operação (custos seus) junto à DDL, na já mencionada venda semelhante a uma operação em consignação. Lembrando, quando tais bens eram consumidos/desgastados nas prestações de serviço da Recorrente a seus clientes, esta registrava a despesa em resultado e um "contas a pagar" junto à DDL em seu passivo, como também já explicado.

7.8 Em 2013, a Recorrente lançou diversos valores, relativos exatamente a esses "contas a pagar" à DDL, no "contas a receber", também junto à DDL. A Recorrente, antes de qualquer ação do Fisco, frise-se, identificou o ocorrido e imediatamente corrigiu esses lançamentos - ou seja, baixou esses 'recebíveis', que na realidade eram dívidas, lançando-os em seu passivo. Na planilha apresentada pela fiscalização consta um histórico de "Perdão de Dívida". Com toda a certeza, não houve qualquer perdão de dívida concedido pela Recorrente, pois não havia sequer dívida a perdoar. Na realidade, como se explicou, trata-se de uma dívida DELA (Recorrente) para com a DDL, relativa a bens de uso e consumo adquiridos junto à última.

7.9 Não obstante a documentação juntada na impugnação, no acórdão ora recorrido se entendeu que não houve a comprovação definitiva, pela Recorrente, do ocorrido. Bem, a comprovação de que algo estava errado e foi corrigido, sem efeitos fiscais, deve ocorrer mediante (1) registros contábeis e fiscais comprobatórios (doc. nº 10) e (2) documentação que suporte os lançamentos originalmente equivocados. Desta forma, juntamos no presente recurso (ref. docs. nº 3 e 4) demonstração de que o valor total (R\$ 18.700.086,62) se tratou da aquisição - via o já mencionado procedimento semelhante à venda em consignação - de itens consumíveis pela Recorrente junto à DDL. Ou seja, não há que se falar em receitas tributáveis, pois que tal valor comprovadamente se refere à aquisição de itens utilizados pela Recorrente em suas operações regulares no país - as DIs da aquisição desses itens juntadas na impugnação.

Entendo que o argumento do recorrente é inverossímil. Além dos treze lançamentos a débito em tela, pelo menos mais três outros lançamentos da mesma natureza permaneceram na conta sem qualquer reversão e pelo menos outro lançamento da mesma natureza foi revertido por pagamento da DDL, conforme a informação do próprio contribuinte (fls. 840), a seguir reproduzida:

30/08/2013	Recharge Borgny Inventory Movement	-	122.562,05	Recebimento de 30.08.2013
30/08/2013	Recharge Borgny Inventory Movement		122.562,05	Recebimento em 30.08.2013
31/07/2013	Recharge Blackford Inventory Movement 0038/13		135.104,11	
31/10/2013	Recharge Borgny Inventory Movement Oct_13 0053/13		73.479,23	
31/10/2013	Recharge Blackford Inventory Movem Oct_13 054/13		86.381,77	

Se os lançamentos em tela tivessem sido fruto de um erro, este teria sido identificado na época do referido recebimento a título de ressarcimento, em agosto de 2013. Mas o ressarcimento foi regularmente contabilizado. Ademais, se o lançamento a crédito de R\$ 18.700.086,62 tivesse o objetivo de reverter o alegado erro de contabilização, este teria incluído

os três lançamentos acima indicados, de julho e outubro de 2013. Mas estes permaneceram sem qualquer ressalva.

Assim, o entendimento esposado pela fiscalização é mais compatível com as provas dos autos, pelo qual o contribuinte mantinha esses lançamentos para poder receber aportes da matriz no exterior sem dar ensejo à tributação. No momento em que as operações foram encerradas e os aportes não seriam mais necessários, os lançamentos foram transferidos para onde pudessem ser aproveitados tributariamente como dedução de despesas.

Contudo, o primeiro laudo juntado aos autos (fls. 5946), em sede de memoriais, traz uma nova informação que deve ser considerada. Este afirma que, após a referida transferência, no ano seguinte (2014), uma parte dessa dívida foi paga pelo contribuinte (R\$ 2.554.544,17) e o restante foi perdoado pela DDL (R\$ 16.145.542,44). O valor perdoado teria sido oferecido à tributação.

Nesse ponto, verifico que a nova informação contradiz os seus argumentos iniciais de defesa. Foi dito inicialmente que os lançamentos contábeis em tela referem-se à aquisição de insumos e peças de reposição perante a sua controladora estrangeira e que tal custo era deduzido do valor a receber pelo serviço a ela prestado. Agora, o recorrente diz que pagou uma parte desse valor, o que contraria a primeira informação. Diante dessa nova situação, extraordinária, seria necessário que o defendente demonstrasse as consequências desse procedimento fora da rotina da empresa, inclusive a demonstração de como esse pagamento foi refletido na apuração do valor a receber do seu tomador de serviço, que é tributável, pois, nesse caso, não cabe o abatimento usual dos insumos adquiridos sobre o valor a receber pelos serviços prestados. A ausência dessa evidenciação, ônus do defendente, impede a exoneração do lançamento tributário, por falta de materialidade do argumento da defesa.

Foi dito também que uma parte desse valor foi perdoada pela controladora do contribuinte. Isso contradiz literalmente o argumento contido no recurso voluntário, embora confirme a primeira informação prestada pelo contribuinte à fiscalização. Nesse caso, se há perdão da dívida, é cabível a tributação, independentemente por qual conta contábil ela foi apurada. Confirmando esse entendimento, o laudo afirma que esse valor foi oferecido à tributação. Contudo, isso teria ocorrido apenas no ano seguinte, 2014. Todavia, o referido custo ocorreu em 2013, ano a que se volta o lançamento tributário, e é nesse ano que essa receita deveria ter sido oferecida à tributação, o que configura a omissão apontada no auto de infração.

Saliente-se que, nesse caso, não há que se exigir o procedimento previsto no §6º⁵ do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (postergação), pois o lançamento tributário não tem como fundamento a inexatidão quanto ao regime de competência. Na verdade, a fiscalização nunca poderia ter suspeitado de que uma parte da base de cálculo teria sido oferecida à tributação no ano seguinte, uma vez que esse ano não foi objeto da auditoria e o contribuinte não prestou essa informação. Na verdade, essa informação somente veio a surgir em sede de memoriais no julgamento de segunda instância.

Saliente-se ainda que no segundo laudo pericial, apresentado já em oposição ao voto do relator no presente julgamento, no prazo das vistas supracitadas, o recorrente repisa os argumentos apresentados em sede de memoriais, no primeiro laudo, afirmando que a dívida em

⁵ § 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

tela foi em parte paga pelo contribuinte (R\$ 2.554.544,17) e o restante foi perdoado pela DDL (R\$ 16.145.542,44), tendo isso ocorrido no ano seguinte ao período de apuração dos tributos lançados.

Nessa ocasião, o recorrente dá detalhes de como esse perdão teria sido levado a resultado em 2014, informando que isso ocorreu por meio de um lançamento a crédito na conta 4.2.06.01.01.400144 - OUTRAS DESPESAS GERAIS. O recorrente completa afirmando que esse lançamento contábil não foi objeto de ajuste na apuração do lucro real.

Entendo que a afirmação do recorrente não está devidamente comprovada. Apesar de ele afirmar que “a integralidade desses lançamentos pode ser verificada no Anexo 5.2, deste documento”, tal anexo consiste de uma planilha construída pelo próprio recorrente, a partir da qual não é possível localizar os correspondentes lançamentos contábeis nos autos.

Ainda que esse procedimento estivesse satisfatoriamente demonstrado, ele não garante a tributação alegada pelo recorrente, pois a tributação afirmada teria ocorrido por meio da redução das despesas do contribuinte no ano 2014. Mas não se sabe se as despesas que geraram o saldo, sobre o qual foi deduzido o valor em tela, eram, de fato, dedutíveis, de forma a gerar o reclamado efeito tributário. Também não se sabe se o contribuinte apurou receita bruta suficiente para que as despesas tivessem efeito tributário efetivo. Por fim, não se sabe sequer o saldo dessa conta na data da redução, para se verificar se a operação causou ou não um saldo credor, o que seria inadmissível contabilmente. Portanto, mais uma vez, o recorrente deixa de apresentar evidências que legitimem a sua alegação.

Com isso, corroboro o entendimento da fiscalização para manter essa parte do lançamento tributário.

11.3 CONCLUSÃO QUANTO À CONTA 155006

Considerando o exposto, entendo que a exigência relacionada a esta conta contábil deve ser parcialmente exonerada, devendo ser retirado da base de cálculo o montante dos 23 lançamentos contábeis apontados no item 11.1 acima.

12 Multa isolada – multa de ofício - concomitância

A dedução das despesas em tela também reduziu as bases estimadas utilizadas no pagamento das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL (estimativas), uma vez que a empresa autuada fez o cálculo dessas antecipações por meio de balancetes de suspensão ou redução. Consequentemente, a glosa dessas despesas teve o efeito de aumentar o valor devido das correspondentes estimativas mensais, pelo que a fiscalização também exigiu a multa isolada em razão do pagamento a menor dessas estimativas.

Inicialmente, verifico que as referidas multas isoladas foram exigidas com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (fls. 1607 e fls. 1628). Com isso, é forçoso concluir que a Súmula CARF nº 105 não alcança essas multas, uma vez que a referida súmula está expressamente voltada para as multas exigidas com fundamento no artigo 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, dispositivo legal diverso daquele utilizado na espécie.

O recorrente se insurge contra a exigência dessas multas isoladas por entender que constituem duplicidade de sanção sobre o mesmo fato, considerando que também estão sendo

cobradas multas de ofício pelo recolhimento a menor dos tributos apurados no final do exercício tributário.

A exigência de multa isolada em concomitância com a exigência de multa de ofício tem sido realizada com muita frequência pela Administração Tributária e já deu ensejo a muitos debates no âmbito do CARF. Adoto o entendimento de que não há *bis in idem* na exigência concomitante dessas duas multas, uma vez que a obrigação de antecipar parcelas estimadas dos tributos tem natureza de obrigação acessória, enquanto a obrigação de pagar os tributos após a ocorrência do fato gerador é, seguramente, obrigação tributária principal. Ademais, comparando as duas sanções, verifica-se que os dispositivos legais sancionadores são distintos, as bases de cálculo são distintas, as condutas são distintas, as sanções são distintas também em seus índices e os momentos de exigência podem ser distintos.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais orienta o acolhimento da exigência simultânea das duas multas. Por exemplo, veja-se o recente Acórdão nº 9101-003.913, de 4 de dezembro de 2018, o qual adotou a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

Com isso, entendo que deve ser mantida a exigência da multa isolada devida pelo pagamento a menor de estimativas.

13 Perícia

Por fim, o recorrente requer a realização de perícia com a finalidade de analisar as provas juntadas aos autos e de produzir novas provas, conforme o seguinte excerto (fls. 4514):

9.1. Diante dos diversos equívocos e presunções absurdas da fiscalização, se torna essencial a comprovação pericial do que foi defendido pela Recorrente na presente.

9.2. Desta forma, em razão do grande volume de documentos que precisam ser analisados, a Recorrente novamente requer a produção de prova pericial e a juntada posterior de documentação comprobatória suplementar a fim de demonstrar a regularidade de sua escrituração contábil e a improcedência das cobranças ora contestadas.

Verifico que o contribuinte teve a oportunidade de demonstrar a razão de todos os lançamentos contábeis apontados pela fiscalização e teve o empenho da fiscalização para apreciar a sua demonstração, de forma que a fase de dilação probatória foi, no meu entendimento, devidamente exaurida. Ademais, a autoridade julgadora de primeira instância apreciou de forma detida toda a vasta documentação apresentada.

A perícia prevista para o curso do contencioso administrativo, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, é cabível quando o feito não está suficientemente instruído para possibilitar a convicção dos julgadores, necessitando de uma opinião de pessoa especializada em determinada área do conhecimento. Na espécie, entendo que o feito está apto para ser julgado e que o pedido de perícia em tela é uma tentativa de suprir a imperícia do

contribuinte em atender ao seu ônus de prova, transferindo-o para a Administração Tributária, mormente quanto à ausência de demonstração de que o conteúdo dos documentos apresentados está relacionado às infrações apontadas.

Ademais, o recorrente já supriu a sua alegada necessidade de apreciação das provas juntadas aos autos ao determinar a realização de uma perícia unilateral, fazendo juntar aos autos o correspondente laudo pericial contábil de fls. 5945, o que foi apreciado no presente julgamento.

Assim, entendo que a perícia requerida é desnecessária, pelo que a indefiro.

14 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, adotando-se as seguintes providências relacionadas às contas que se lhes seguem:

- i) Conta 640400 – Aluguel de helicóptero: retirar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os três lançamentos contábeis de 29/03/2013, nos termos do item 1 desse voto;
- ii) Conta 753520 – Administration Global IC: retirar da base de cálculo do IRRF, nos termos do item 3 desse voto;
- iii) Conta 679116 – Aluguel de pessoal: retirar da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do IRRF, nos termos do item 4 desse voto;
- iv) Conta 646000 - Aluguel de Equipamentos: - retirar da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do IRRF os valores relativos às notas fiscais emitidas pela empresa Hamilton Brasil, nos termos do item 5 desse voto;
- v) Conta 410000 - R&M, Rig General - Reparo e Manutenção: retirar da base de cálculo do IRRF, nos termos do item 6 desse voto;
- vi) Conta 713100 - Travel Onshore (viagens e estadias): retirar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do item 8 desse voto;
- vii) Conta 864005 - Other tax fees and contribution: nos termos do item 9 desse voto, deve-se: (a) retirar da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do IRRF as despesas relativas ao IPTU e à contribuição à associação laboral; (b) retirar da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do IRRF os valores relativos à retenção no valor de R\$ 538.337,17, bem como os valores relativos à retenção no valor de R\$ 71.385,89;
- viii) Custos com pessoal: nos termos do item 10 desse voto, deve-se: (a) retirar da base de cálculo do IRRF as despesas escrituradas na conta contábil 531780 - Onshore Indirect - Group (Exps) e na conta contábil 695001 - Recharge Costs/Expenses - Margin, Group; (b) retirar da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do IRRF as despesas escrituradas na conta contábil 713000 - Travel Onshore e na conta contábil 550000 - Other Pers. Expenses - Outros custos com pessoal.
- ix) Conta 155006 - Account Receivable vs DDL Company: retirar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o montante dos 23 lançamentos contábeis apontados no item 11.1 desse voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama

Inicialmente cumprimento o Relator pela exaustiva e detalhada análise das provas, como pode ser verificar do voto.

O objetivo da presente declaração de voto é para esclarecer o meu voto acompanhando pelas conclusões o voto do Relator.

Minha única divergência é relativa à glosa da despesa relativa ao aluguel de helicópteros (conta 640400), pelos motivos a seguir deduzidos.

A Fiscalização analisou o razão da conta 640400 e concluiu que a despesa relativa ao pagamento de multa contratual não seria dedutível, por fugir a regra de normalidade, usualidade e necessidade para fins de manutenção da fonte produtora.

Consta em contrato que seria a Petrobrás quem forneceria o transporte aéreo de todo o pessoal da Recorrente até a plataforma.

O Relator entendeu que a Recorrente comprovou o pagamento de parte das multas glosadas (R\$ 2.276.297,70), enquanto outras constavam no Livro Razão como “provisão” e deveriam ser mantidas (de acordo com os documentos acostados às e-fls. 4532-4588 – Documento 02).

A Recorrente juntou um Laudo Pericial às e-fls. 5937 a 5943 e novos documentos para comprovar que arcou com as despesas, mas nada que comprovasse que assumiu o ônus das multas provisionadas, o que levou o Relator a manter a glosa relativamente a essas despesas.

A Recorrente juntou um complemento ao Laudo Pericial em 17/11/2022 (e-fls. 6172 a 6208), onde alega que em 31/12/2013 houve a reversão daquelas provisões no montante de R\$ 1.300.000,00, de modo que deveria ser glosado apenas R\$ 700.000,00 (diferença entre a provisão de R\$ 2.000.000,00 e a reversão de R\$ 1.300.000,00): Confira-se o excerto do Laudo Pericial (e-fls. 6174):

(...)

A contrapartida desse lançamento foi uma redutora no contas a receber a empresa (conta 153000). Nota-se, com isso, que esse lançamento trouxe o efeito de despesa de multa contratual que resulta em uma redutora do faturamento a ser enviado para a Petrobras.

Os últimos lançamentos glosados foram descritos na contabilidade da empresa como sendo Provisões para Multas da Petrobras, e por conta dessa descrição de natureza, eles foram mantidos pelo relator na sessão de julgamento do dia 19/10/2022. Tais lançamentos se apresentam assim no razão contábil:

Lançamentos Contábeis - Multas				
Conta	Descrição Conta	Valor	Lançamento	Histórico
0000640400	Rent of Helicopter	1.000.000,00	0100008867	PROVISAO PARA MULTA R7 PETROBRAS - Jan a Mar_13
0000640400	Rent of Helicopter	500.000,00	0100013289	PROV MULTA PETROBRAS R7 ABRIL_13 A JUN_13
0000640400	Rent of Helicopter	500.000,00	0100014189	PROV MULTA PETROBRAS R7 JUL_13 A SET_13

Todavia, para que essas provisões possam ser julgadas adequadamente, é imprescindível considerar o lançamento de reversão dessas provisões que foi realizado em dezembro de 2013:

Lançamentos Contábeis - Multas				
Conta	Descrição Conta	Valor	Lançamento	Histórico
0000640400	Rent of Helicopter	(1.300.000,00)	0100015742	REVERSAO PROV MULTA R7 Petrobras

Ora, a reversão da provisão anula qualquer efeito de despesa que esses lançamentos teriam na base de cálculo do Lucro Real. Sendo assim, é possível observar que tais provisões não impactaram o resultado e o Lucro Real de 2013 da maneira como foi inicialmente entendida pela parte julgadora.

Portanto, caso o colegiado entenda que tais lançamentos não seriam dedutíveis por conta da descrição de provisão, é necessário que considerem o efeito gerado pela reversão apontada. Já que do montante total de R\$ 2.000.000,00 autuados e descritos como provisão, R\$ 1.300.000,00 tiveram o lançamento contábil revertido. Gerando assim um efeito de somente R\$ 700.000,00 no resultado do exercício.

Ocorre que o Recorrente apresentou o argumento acima apenas depois de iniciado o julgamento do recurso, e não foi apreciado pela autoridade fiscal autuante, nem pela DRJ e tampouco pelo Relator.

Além disso, pelo fato do contribuinte não ter juntado o Livro Razão por completo ao processo, não é possível concluir que houve a reversão da provisão com o respectivo reflexo no resultado.

Além disso, o contribuinte afirma que os valores das multas foram deduzidas pela Petrobrás no pagamento pelos serviços a ela prestados, resultando na dedução de valores recebíveis. Confira excerto do Recurso Voluntário (e-fls. 4467-4468):

(A) conta 640400 - Aluquel de Helicóptero - Valor considerado tributável: R\$ 4.670.511,89.

4.1 A Recorrente registrava nessa conta provisões relativos a gastos com helicópteros, meio de transporte corriqueiramente utilizado nos trajetos de ida e volta até as plataformas. Conforme apontado pela fiscalização, no contrato com a Petrobras esse transporte era obrigação pecuniária da última. Entretanto, era também essa última que contratava os fornecedores, estabelecia os horários e agendas, limitava quantidade mensal de voos eventuais, controlando essas atividades de forma bastante rígida, por vezes em excesso (não é por acaso que há inúmeros processos judiciais tendo como causa exatamente essas deduções de pagamentos impostas pela Petrobras). Assim, quaisquer atrasos ou outros problemas que impossibilitassem o embarque do pessoal nos horários determinados pela Petrobras - por mais que houvesse motivos justificáveis, como problemas com trânsito em terra, atrasos em outros vãos/logística até o embarque, dentre outros - geravam a obrigação contratual de a Recorrente arcar

com os respectivos valores relativos aos dispêndios com remarcação dos vãos e correlatos, e assim ela o fazia.

4.2 A fiscalização, entretanto, analisou a questão de forma superficial, ou seja, apenas sob a ótica das despesas, resultando na equivocada cobrança através da autuação impugnada. Essas multas, na realidade, eram deduzidas pela Petrobras quando do pagamento das notas fiscais de serviços da Recorrente, resultando numa redução dos recebíveis. Como exemplo, digamos que em determinado mês a Recorrente tivesse R\$ 1.000,00 a faturar contra a Petrobras e esta, neste mesmo mês, tivesse R\$ 100,00 em multas a cobrar da Recorrente. A Recorrente emitia sua nota fiscal de serviços no total de R\$ 1.000,00 (tributando integralmente tais valores, inclusive para fins de ISS). A Petrobras deduzia os R\$ 100,00, de modo que a contribuinte recebia apenas R\$ 900,00.

Visando refletir tais operações em seu balanço, a Recorrente registrava a despesa dos R\$ 100,00. A tributação de valores que não correspondem à renda ou ao lucro das sociedades, como pretende a fiscalização, violaria diretamente os princípios da capacidade contributiva e ao não-confisco.

4.3 Ou seja: o que a fiscalização chama de dedução indevida, na realidade foi apenas o reflexo contábil/fiscal da redução efetiva dos valores recebidos, pois, seguindo esse exemplo, não seria correto tributar R\$ 1.000,00 enquanto se recebeu R\$ 900,00 (com os R\$ 100,00 tendo sido arcados pela Recorrente, cumprindo disposição contratual). Faz-se importante lembrar um detalhe adicional: a Petrobras efetuava as retenções dos tributos sobre o valor de R\$ 1.000,00. Ou seja, a contribuinte, além de oferecer os R\$ 1.000,00 à tributação - muito embora tivesse recebido apenas R\$ 900,00 - ainda sofria a retenção dos tributos sobre o valor maior (R\$ 1.000,00). Em resumo, tal prática lhe causou dois prejuízos, pois, além de tributar valores superiores aos efetivamente recebidos de seu cliente (majoração da carga tributária), sofria a retenção dos tributos também sobre essa base majorada (prejudicando seu fluxo de caixa).

Ocorre que o contribuinte não apresentou nenhum documento que comprove que:

1) emitia as notas fiscais de serviço com os valores brutos e recebia os valores com o desconto das multas. O contribuinte havia juntado o doc_7 no E-processo (e-fls. 3205 a 3222 e 3329 a 3346) na impugnação ao auto de infração. Contudo verifico que nas notas fiscais emitidas não está consignado que o valor a ser pago teria deduzida a multa. Confira-se, p. exemplo, a notas fiscais à e-fl. 3330:

	MUNICÍPIO DE MACAÉ SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA				Número da Nota 00000264
	NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e				Data e Hora de Emissão 05/11/2013 13:35:56
	20131105603741603000132				Código de Verificação XMWV-FCTJ
PRESTADOR DE SERVIÇOS					
CPF/CNPJ: 03.741.603/0001-32		Inscrição Municipal: 00021087			
Nome/Razão Social: DOLPHIN DRILLING PERFURAÇÃO BRASIL LTDA					
Endereço: AVN PAULO SERGIO DE CARVALHO VASCONCELLOS(ACDO) 780 - NOVO CAVALEIROS - CEP: 27930-260					
Município: Macaé				UF: RJ	
TOMADOR DE SERVIÇOS					
Nome/Razão Social: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS		Inscrição Municipal: 00001873			
CPF/CNPJ: 33.000.167/1056-68					
Endereço: ROD AMARAL PEIXOTO 11000, KM 177 - IMBOASSICA - CEP: 27925-290					
Município: Macaé				UF: RJ E-mail: ----	
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS					
Serviços prestados na execução de poços de petróleo e/ou gás natural, no período de 26/09/2013 e 25/10/2013, de acordo com o contrato 2050.0032909.07.2 RM 63.					
Valor Bruto: R\$1.915.890,68					
Importa a presente nota fiscal fatura de serviços em R\$1.915.890,68 (Hum milhão e novecentos e quinze mil e oitocentos e noventa reais e sessenta e oito centavos).					
O pagamento da presente nota fiscal deverá ser creditada em nome da Dolphin Drilling Perfuração Brasil Ltda, no Banco 399 HSBC, Agência 0719, Conta Corrente 00250-40 - Av. Rui Barbosa, 1156 - Centro - Macaé/ RJ - CEP 27910-360.					
Retenção de COFINS R\$ 57.476,72	Retenção de CSLL R\$ 19.156,91	Retenção de INSS R\$ 210.747,97	Retenção de IRPJ R\$ 91.962,75	Retenção de PIS R\$ 12.453,29	
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 1.915.890,68					
Código do Serviço					
07.21 - Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e...					
Valor Total das Deduções (R\$) 0,00	Base de Cálculo (R\$) 1.915.890,68	Alíquota (%) 2,00%	Valor do ISS (R\$) 38.317,81	Crédito p/ Abatimento do IPTU 0,00	
OUTRAS INFORMAÇÕES					
- Esta NFS-e foi emitida com respaldo na Lei nº 2973/2007 e no Decreto nº 219/2007					
- O ISS desta NFS-e será RETIDO pelo Tomador de Serviço que deverá recolher através da Guia de NFS-e					
- Esta NFS-e não gera crédito					
- PROCON MACAÉ R. Velho Campos, 734 - Centro - Tel.(22)27274491/27590801 - CODECON ALERJ Tel 0800282-7060.					

2)A Recorrente também não apresentou a escrituração fiscal que comprovasse que a receita reconhecida foi reconhecida pelo montante bruto e que o valor pago pela Petrobrás foi com o desconto da multa.

3) O contribuinte apresentou como prova das multas o “documento 02” juntado no recurso voluntário às e-fls. 4532 a 4588). No documento constam em planilha multas relativas ao ano calendário 2012:.

PETROBRAS		DEMONSTRATIVO DE MULTA GG-45					
CONTRATADA: NAVIS DRILLING							
CONTRATO: 2050.00329.09.07.2 (4600261184)							
ASSUNTO: MULTA PERDA DE EMBARQUE							
PERÍODO: ABRIL A SETEMBRO DE 2012							
PRIORIDADE		DÉBITO DO PERÍODO					
TOTAL DO DÉBITO:		124.396,23					
Centr.Grupo d Modal.Tip RT Origem Nota RT	Item RT	Criado Por	Origem	Destino	Nome Pax	ClaeData Início VUnidade (Unidade C)Prior(St Alen)Custo em BR	
	NAVIS	SS-65	SSEME	SS-65	HILKRI TEIXEIRA DE ALMEIDA	TT 203/2012/E&P-CPU/P&N&o SIN	1.060,93
	NAVIS	SS-65	SSEME	SS-65	JAMILSON ZUMPICHIATTI DE ALMEIDA	NV 3/4/2012/E&P-CPU/P&N&o SIN	2.709,86
	NAVIS	GG-66	GEMGE	SS-65	ELSON REIS SANTOS	TT 12/4/2012/E&P-CPU/P&N&o SIN	905,29
	NAVIS	SS-65	SSEME	SS-65	CLAUDOMIRO JOSE DE SOUSA	NV 12/4/2012/E&P-CPU/P&N&o SIN	2.709,86
	NAVIS	SS-65	SSEME	SS-65	UBIRATAN LIMA CONTRAO	TT 17/4/2012/E&P-CPU/P&N&o SIN	905,29
	NAVIS	SS-65	SSEME	SS-65	ANNA BEATRIZ DA SILVA LEITE	TT 24/4/2012/E&P-CPU/P&N&o SIN	1.806,57
	NAVIS	SS-65	SSEME	SS-65	PEDRO HENRIQUE SANTOS DE SANTA ANNA	NV 28/4/2012/E&P-CPU/P&N&o SIN	3.000,00
	NAVIS	SS-65	SSEME	SS-65	PAULO SERGIO FARIA DE ARAUJO	TT 27/4/2012/E&P-CPU/P&N&o SIN	1.142,82
	NAVIS	SS-65	SSEME	SS-65			
	NAVIS	SS-65	SSEME	SS-65			

Ora, considerando que os demonstrativos de multas são de fatos ocorridos no ano-calendário de 2012, entendo que o documento apresentado não é hábil a comprovar a dedutibilidade da despesa no ano-calendário 2013.

A Recorrente juntou aos autos as notificações de multa emitidas pela Petrobrás, como “Documento 02” do RV , às e-fls. 4532 a 4588.

Contata-se que a apesar das notificações serem datadas de janeiro de 2013, o período a que se referem as multas é do AC 2012.

Concluo portanto que o contribuinte não logrou comprovar a dedutibilidade das despesas das multas.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama