



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.723214/2014-91
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.749 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de setembro de 2021
Recorrente SOLSTAD OFFSHORE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃO COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (*recorrido* e *paradigmas*) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte SOLSTAD OFFSHORE LTDA. em face do Acórdão n.º **1201-001.489** (fls. 6.046/6.075), o qual, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário e, por unanimidade, negou provimento ao recurso de ofício.

Transcreve-se a seguir a ementa do julgado:

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS. REQUALIFICAÇÃO PROMOVIDA PELA FISCALIZAÇÃO. EFEITOS.

A requalificação de despesas originalmente registradas como mútuo, com a comprovação de que se tratava de reembolso, afasta a possibilidade de dedução. Igual tratamento deve ser conferido aos custos e tributos, objetos de requalificação, que comprovadamente não se relacionavam com a atividade operacional da empresa.

FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

IRPJ. LUCRO REAL. APURAÇÃO ANUAL. ESTIMATIVA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Após o término do período-base, o imposto de renda exigível é só aquele resultante do saldo do ajuste no final do período de apuração e a constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais, por estimativa, dá ensejo unicamente à imposição da multa de ofício isolada sobre os valores devidos e não recolhidos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

Por bem resumir a controvérsia, reproduzo o relato constante da decisão de primeira instância:

I – DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente ao ano-calendário de 2010, com os lançamentos discriminados no quadro 1 a seguir (principal, multa e juros, calculados até .05.2014).

(...)

A impugnante tomou ciência do auto de Infração em 30/05/2014.(fl. 4.232 e 4.245).

II – DAS INFRAÇÕES LANÇADAS

2. A Empresa foi autuada pelas seguintes infrações à legislação tributária, a saber:

2.1 – RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS – RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS.

Valores decorrentes de AFAC e MÚTUO.

(...)

IRPJ - 2.2 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Decorrente da desqualificação de ofício dos valores contabilizados como receitas de serviços prestados mercado externo, o Imposto sobre Serviços tido como despesa operacional, não pode prosperar, e dessa forma essa fiscalização classifica sua dedução como despesa indedutível a partir do momento da identificação de que aqueles valores não representavam algo recebido em retribuição a serviços prestados e sim valores representativos de subvenções/reembolso de despesas.

(...)

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

- da análise de conta 3.01.02.01.04 USO E CONSUMO, a empresa contabilizou a debito dessa conta os valores devidos quando da importação de bens do exterior, de forma destacada;

- o valor do bem importado contabilizado a debito da conta de Uso e Consumo, tem como contrapartida uma conta de receita de doação de igual valor, pelo fato de tratar-se de importações sem cobertura cambial, quando não há necessidade de pagamento ao fornecedor;

- quanto ao valor do imposto de importação, por sua natureza de não ser compensável na saída, foi agregado ao custo do bem importado, impactando o resultado do período em igual valor, tendo em vista que a fiscalizada assumiu o seu ônus;

- tomando-se por base a premissa de que os bens importados são para utilização em uso e consumo nos rebocadores, de propriedade da empresa SOLSTAD SHIPPING AS, e que a empresa fiscalizada Solstad Offshore registrou como receita de doações valor idêntico ao de gastos com importações de bens, com intuito de estornar o seu efeito, entende essa fiscalização não proceder a sua contabilização como custo operacional pelo fato do principal seguir o acessório, ou seja, se o valor dos bens importados são reembolsados para suprir os gastos internos, aqueles tributos não poderiam ser deduzidos como despesas, pois, se assim for, estariam influenciando no resultado de operações próprias da empresa;

- abaixo estão relacionados os valores do imposto de importação agregados ao valor do custo do bens importados e registrados na conta 3.01.02.01.04 uso e consumo, deduzidos como despesas, agrupados de forma mensal, para fins de tributação através de auto de infração como tributos não dedutíveis, a saber:

(...)

2.3 – DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS – DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS.

IMPOSTO OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF/JUROS - as empresas SOLSTAD OFFSHORE LTDA e SOLSTAD SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA, assinaram

contrato de MÚTUO, onde a primeira recebeu e contabilizou o valor de R\$ 1.020.000,00 a título de empréstimos;

- o contrato foi assinado pelo administrador o Sr. Jose Roberto Almeida Neves e pelo sócio da Solstad Offshore, o Sr. Klaus Andreas Doscher, sendo essas pessoas representantes de ambas empresas MUTUANTE e MUTUARIA;

- o contrato foi assinado em 15/03/2010, com prazo de pagamento para 15/02/2020, podendo ser prorrogado;

- a empresa fiscalizada é sócia majoritária da empresa Solstad Serviços Marítimos Ltda, tendo como sócia minoritária a empresa Solstad Brasil SA;

- a empresa Solstad Brasil SA é sócia da empresa Solstad Offshore onde detém 99% do seu capital social;

- em 12/03/2010 a empresa fiscalizada integralizou 998.999 cotas do capital da empresa Solstad Serviços Marítimos, correspondente a R\$ 998.999,00, que somados aos R\$ 21.001,00 adiantados em 12/03/2010, para aquisição do investimento e aos R\$ 1.000,00, aplicados inicialmente, perfazem R\$ 1.021.000,00 relativo ao investimento de participação no capital da empresa Solstad Serviços;

- em resumo, a empresa Solstad Offshore recorre a empréstimos da Solstad Serviços Marítimos, e na mesma data reaplica o valor mutuado em aumento do investimento de que já possuía no capital da credora Solstad Serviços Marítimos, e como consequência desse procedimento registra pagamento de imposto relativo a IOF e despesas financeiras relativas a JUROS, que contribuíram para o prejuízo contábil e fiscal do período;

Tendo em vista que o valor de R\$ 1.020.000,00, ora contabilizado como MÚTUO entre as empresa Solstad Offshore e Solstad Serviços Marítimos, foi considerado por essa fiscalização como subsidio/reembolso de despesas, não procede a dedução das despesas acima citadas, razão pela qual procedemos a sua glosa como impostos não dedutíveis e glosa de despesas financeiras de juros, a saber:

2.4 – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

- a empresa tem como forma de determinação da base de cálculo do imposto de renda com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução;

- em função das infrações apuradas no decorrer da fiscalização, faz-se necessário a retificação dos balancetes de suspensão/redução elaborados pela fiscalizada, e a consequente apuração de novos valores de imposto de renda devido por estimativa;

- para essa finalidade elaboramos quadro demonstrativo anexo ao presente termo de verificação fiscal, e que faz parte integrante deste;

(...)

2.5 – MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

- de acordo com o artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, é devida multa de 50% sobre o imposto de renda devido e não recolhido, conforme quadro demonstrativo anexo a este termo de verificação fiscal, que faz parte integrante, e que serão lançadas através de auto de infração:

(...)

2.6 AJUSTES DO SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO DE RENDA

- a empresa tem como forma de determinação da base de cálculo do imposto de renda com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução;
- em função das infrações apuradas no decorrer da fiscalização, faz-se necessário a retificação dos balancetes de suspensão/redução elaborados pela fiscalizada, e a consequente apuração de novos valores de imposto de renda devido por estimativa;
- para essa finalidade elaboramos quadro demonstrativo anexo ao presente termo de verificação fiscal, e que faz parte integrante deste.

(...)

Especificamente quanto à primeira infração (*receitas não declaradas*), o Termo de Verificação Fiscal (TVF de fls. 4.131/4.158) sustenta que:

1 – RECEITAS DE EXPORTAÇÃO/AFAC/MUTUO

(...)

Decorrente as exposições de motivos, com intuito de demonstrar a correlação dos valores levados a débito de custo/despesas de pessoal com as receitas geradas em função da execução dos contratos de prestação de serviços com as diversas embarcações, que dessem cobertura a manutenção da fonte produtora da empresa Solstad Ltda, CONCLUÍMOS que a empresa fiscalizada foi financiada pela SOLSTAD SHIPPING AS de recursos para fazer frente as suas necessidades perante a seu contratante, ou seja, a PETROBRAS, vez que em nenhum momento foi identificado o efetivo recebimento de recursos decorrentes dos citados serviços.

Fica evidente a existência de injeção de recursos por parte da empresa estrangeira pela leitura dos contratos de afretamento das embarcações e de gestão de navios, onde temos que quando o contrato é firmado entre a Petrobras, Solstad Offshore e Solstad Shipping, a empresa fiscalizada recebe uma pequena parte para fazer frente as suas necessidades contratuais, mas quando o contrato é firmado entre as empresas ligadas (Solstad Offshore e Solstad Shipping AS), a empresa nacional Solstad Offshore, apesar de serem identificadas suas obrigações contratuais, em momento algum ficam evidenciadas receitas pela sua participação nos serviços, considerando-se que existiram pagamentos as empresas estrangeiras, restando a Solstad Offshore recorrer aos ingressos de recursos via serviços pela contratação de 16 tripulantes, adiantamentos para futuro aumento de capital -AFAC e empréstimos de MUTUO.

Estas importâncias foram recebidas para suportar os gastos com a manutenção da fonte produtora perante seus fornecedores, e assim permitir a execução dos contratos firmados.

A empresa fiscalizada adotou o procedimento de oferecer os valores recebidos do exterior como receita operacional. Esse procedimento refere-se apenas aos ditos serviços prestados pela contratação de 16 tripulantes, mas com relação a AFAC, e ao MUTUO contratado, esses foram tratados como empréstimos.

Entretanto, entende que os valores contabilizados como oriundos da prestação de serviços no exterior, de adiantamentos para futuro aumento de capital - AFAC, e MUTUO, devam ser tratados como de natureza de subvenções para custeio ou operação, bem como de recuperação de custos ou despesas, e para enquadramento tributário adequado, buscamos uma melhor classificação para essas receitas, onde tecemos algumas observações obtidas no decorrer da ação fiscal, bem como a disciplinamentos jurídicos decorrentes de outras ações já desenvolvidas, senão vejamos:

Do exame dos elementos obtidos, conclui-se que, na verdade, ocorreu realização de serviços com a utilização dos rebocadores pelas empresas do Grupo Solstad, sendo que

a empresa fiscalizada se submeteu a ajustes contratuais econômica e financeiramente inviáveis a qualquer empresa, pois, o resultado positivo dos contratos está direcionado para a SOSLTAD SHIPPING AS e SOLSTAD BRASIL AS, sócias do exterior.

Diante a desproporcionalidade dos valores remuneratórios constantes nos contratos de afretamento e da prestação dos serviços, a Solstd Offshore Ltda necessita ser financiada mediante aporte de capital, ora de RECEITAS DE EXPORTAÇÃO - RECEITAS DO MERCADO EXTERNO, conta n.º 6.03.02.01, ora de ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC (conta n.º 4.01.01.01.01 - SOLSTAD BRASIL AS), ora de contratos de MUTUO, conta n.º 4.02.01.02, onde cumpre às empresas estrangeiras SOLSTAD SHIPPING AS e SOLSTAD BRASIL SA subvencionar/reembolsar valores à fiscalizada, para cobrir os custos e despesas, bem como para efeito de custeio operacional -pois de outra forma a fiscalizada não sobreviveria sem o apelo à falência ou concordata Esses valores são identificados através de transferências bancárias de contas no exterior, registradas contabilmente como "Serviços Prestados ou Aumento de Capital", para que a fiscalizada possa manter-se regularmente em atividade, mas que na realidade são aportes de recursos para cumprir as obrigações da empresa fiscalizada com a Petrobrás, contratante dos serviços;

Esses aportes de recursos, ainda que registrados sob a denominação de "RECEITAS MERCADO EXTERNO", e de ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL, ou de MUTUO, tem a natureza de subvenções para custeio ou operação, bem como de recuperação de custos ou despesas.

PREVALÊNCIA DA MATÉRIA SOBRE A FORMA

(...)

Dessa forma, o não oferecimento destes recursos remetidos do exterior pela empresa estrangeira para fins de apuração das contribuições sociais do PIS, da COFINS e da CSLL, bem como do IRPJ, enseja lavratura de auto de infração, visto que tais valores foram remetidos com a finalidade de fazer face ao conjunto de custos/despesas necessários à consecução das obrigações firmadas com a PETROBRAS, ou seja, possuem natureza de subvenções para custeio ou operação, bem como recuperação de custo/despesas, enquadrando-se no disposto no art. 392 do Decreto n.º 3.000/99.

As subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (art. 392 do RIR, de 1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 443 do RIR, de 1999. Do ponto de vista do IRPJ, as primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei.

Art.392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais(Lei 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Lei n.º 4.506/64: (...)

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I- ...

II-...

III- as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV- as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

No que diz respeito ao momento do reconhecimento dessa receita, ele deve ser efetuado em estrito respeito ao princípio da competência. (...)

DRJ: A empresa apresentou impugnação (fls. 5.561/5.601), que foi assim resumida pela

3.1.2 – NULIDADE PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

- A Fiscalizada não era parte dos contratos no período fiscalizado, passando a configurar somente em 26 de janeiro de 2011, data em que houve a cessão dos direitos e obrigações pela Astromarítima Navegação S.A (doc. 05);

- Não há qualquer relação contratual mantida entre a Impugnante e Petrobrás no período fiscalizado;

- Considerando que houve equívoco pela Fiscalização em relação à pessoa jurídica que figurava nos contratos das embarcações "Normand Titan", "Normand Trym", "Nor Sun", "Normand Vibran", "Normand Vibran" e "Normand Drott", "Normand Seven" e "Normand Progress", o auto de infração objeto da presente impugnação deve ser parcialmente anulado, com relação a todos os valores imputados pela fiscalização relativos às embarcações que não eram operadas pela Impugnante, o que representa a maior parte da autuação;

- Pede **nulidade** pela ilegitimidade da Impugnante – Sujeito Passivo – por erro na identificação do sujeito passivo do lançamento tributário – **trata-se de um vício material**.

3.2 – DO MÉRITO

3.2.1 – DAS ALEGAÇÕES GERAIS

Conforme objeto social discriminado em seus atos constitutivos, a Impugnante exerce, dentre outras, as atividades de:

(i) operação e afretamento de embarcações relacionadas com a navegação de apoio marítimo e apoio portuário;

(ii) operação e afretamento de quaisquer equipamentos necessários à execução de trabalhos aquáticos e subaquáticos em águas territoriais brasileiras; e

(iii) incluindo produtos relativos a esses serviços.

No exercício regular de suas atividades, a Impugnante celebra contratos com empresas concessionárias das atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural, especialmente com a empresa Petróleo Brasileiro S.A. Petrobras, tendo por objeto (i) o afretamento de embarcações de sua propriedade (embarcações de bandeira brasileira), ou (ii) a prestação de serviços de operação de embarcações de propriedade de empresas estrangeiras (embarcações de bandeira estrangeira).

27. Para a presente discussão, merece destaque a atividade de prestação de serviços de operação das embarcações de bandeira estrangeira.

28. Nesta atividade, a Impugnante celebra contrato de prestação de serviços de apoio marítimo com a concessionária Petrobrás que executa simultaneamente contrato de afretamento com o armador/proprietário das embarcações e domiciliado no exterior. A embarcação tomada em afretamento pela concessionária Petrobrás é, então, disponibilizada à Impugnante para a prestação dos serviços de apoio marítimo.

29. É prática reiterada no mercado, em especial nas contratações feitas pela Petrobrás, a existência de condição contratual que ambos os contratados – armador estrangeiro e o operador brasileiro sejam responsáveis cada um por suas funções, mas com relação a algumas obrigações específicas, em especial as relativas à manutenção da navegabilidade da embarcação que envolvem uma série de custos e despesas específicos a regra é pela solidariedade contratual entre os contratados, como se verá melhor a seguir.

30. Em resumo, contratualmente há a previsão de que tanto o armador proprietário da embarcação quanto a ora Impugnante prestadora de serviços sejam contratualmente solidária por manter a embarcação sempre em plenas condições de navegabilidade, realizando a manutenção preventiva e os reparos necessários nos casos de danos e/ou avarias.

(...)

Assim o é em qualquer relação comercial. Por exemplo, numa locação de um automóvel, as despesas de manutenção (motor, câmbio, partes, peças) cabem à locadora do veículo, e não a quem o aluga. Numa locação de um imóvel, o mesmo ocorre: a regra geral é no sentido de que as benfeitorias necessárias (relativas à conservação do imóvel) e as úteis (que aumentam o uso/valor do imóvel) caibam ao proprietário, e não ao locatário, a menos que o contrato expressamente as impute ao locatário. Por ser matéria relevante no comércio, essa disposição inclusive consta expressamente na Lei de Locações (Lei n. 8.245/91, artigo 35).

35. No caso sob análise, é muito claro que essas obrigações de manutenção e reparos, por exemplo, cabem ao proprietário do bem. Isso se reflete, como não poderia deixar de ser, pelo próprio critério de remuneração previsto nos Contratos, o qual determina que a remuneração aos respectivos contratados armador estrangeiro e armador brasileiro sejam feitos na proporção de, aproximadamente, 70% (setenta por cento) a 80% (oitenta por cento) pelo afretamento e 20% (vinte por cento) a 30% (trinta por cento) para a prestação dos serviços de operação da embarcação, com pequena margem de variação. E não como equivocadamente afirmou a D. Fiscalização nas proporções de 90% (noventa por cento) pelo afretamento e 10% para prestação de serviços.

(...)

A Impugnante, como se verá melhor a seguir, em sua atuação como subcontratada para prestação desses serviços ao proprietário da embarcação, incorre nos citados custos e despesas para prestação desses serviços, os quais, conforme a legislação do IRPJ e CSSL, devem ser tratados como efetivos custos/despesas, conforme o caso, e que portanto foram indevidamente glosados pela fiscalização.

(...)

46. Tais presunções são arbitrárias e ferem diretamente a legislação pátria, caso a D. fiscalização desconsidere a natureza das receitas registradas pela Impugnante simplesmente para sobre estas fazer incidir IRPJ e CSSL, como se não fossem relativos à prestação de serviços.

47. Nesse sentido, lavrou o Auto de Infração objeto da presente Impugnação, desconsiderando todo o correto tratamento dado pela Impugnante aos valores provenientes do exterior recebimentos por serviços prestados, AFAC e mútuo – os reclassificou como 'subvenções para custeio'. Assim, entendeu por incluí-los na base de cálculo do IRPJ e CSSL e, ainda, **aplicou multa de ofício de 75%** (setenta e cinco por cento) **cumulada com multa isolada de 50%**, além de juros computados pela Taxa Selic.

48. A simples descrição dos fatos acima já demonstra o quão equivocado é o presente auto de infração, motivo pelo qual deve o mesmo ser integralmente cancelado. Não obstante, passemos a analisar as razões de direito que corroboram este entendimento.

(...)

NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS DE AFRETAMENTO PRINCIPALMENTE DA EMBARCAÇÃO "NORMAND BORG"

49. Considerando a pouca disponibilidade de embarcações brasileiras no mercado nacional capazes ao atendimento da demanda das atividades de exploração e produção de petróleo e gás natural, as concessionárias, tais como a Petrobrás, fazem licitações públicas internacionais, cujo objetivo é celebrar contratos visando suprir essa carência. Tais contratos, historicamente, ocorrem sob dois modelos: (i) um único Contrato de Afretamento por Tempo da embarcação, tendo como Contratante o Concessionário e, como Contratados, o Proprietário da Embarcação e uma EBN, prestadora de serviços de operação da embarcação, e (ii) dois contratos coligados, de execução simultânea, sendo um de afretamento da embarcação, com o Proprietário, e outro de prestação de serviços de operação da embarcação, com a EBN.

(...)

CONTRATOS DE SERVIÇOS FIRMADOS COM A PETROBRÁS E EMPRESA ESTRANGEIRA

(...)

Como já dito anteriormente, em face das amplas obrigações contratuais de responsabilidade do proprietário da embarcação, é comum que este opte por subcontratar uma terceira empresa para auxiliar nesse cumprimento. Não se discute que é muito mais simples realizar essa subcontratação junto à empresa brasileira, pois a embarcação operará no Brasil, os principais fornecedores são brasileiros, enquanto que o proprietário é pessoa estrangeira. Essa subcontratação, portanto, não se trata de complementação de custos ou subvenção para recuperação de custos como quer fazer pretender a fiscalização se assim o fosse não haveria cobrança de margem de lucro da armadora brasileira e, sim, simplesmente requerimento de reembolso de despesas.

58. Ainda, e como já dito anteriormente, a efetiva operadora das embarcações sequer era a Impugnante (exceção para a embarcação "Normand Borg", operada pela Impugnante desde julho de 2010). Logo, fica claro que o D. Fiscalização, além de provavelmente desconhecer a forma de operação do setor e as obrigações do Proprietário e do Prestador, sequer se atentou ao fato de que a Impugnante não operava as embarcações, bem como que em relação à única embarcação operada pela Impugnante no período fiscalizado, a referida operação foi superavitária, conforme indicado no auto de infração.

(...)

CONTRATOS BIPARTIDOS E CONTRATO ÚNICO – NATUREZA JURÍDICA DE CONTRATOS COLIGADOS

(...)

A seguir, e apenas com o objetivo de afastar mais uma das equivocadas premissas da D. Fiscalização já que, como demonstrado, a Impugnante sequer era parte dos contratos no período fiscalizado, à exceção de uma das embarcações, cuja operação foi lucrativa passemos a tratar dos contratos chamados "bipartidos".

66. Conforme informado, uma das estruturas contratuais objeto de questionamento pela D. Fiscalização são os contratos bipartidos, onde a Empresa estrangeira celebrou

contrato de afretamento e a Impugnante celebrou contrato de prestação de serviços com a Petrobrás. No entanto, conforme amplamente recorrido, a Impugnante apenas se tornou parte do contrato em **26 de janeiro de 2011**, período posterior aos fatos geradores objeto do presente auto de infração.

67. A outra estrutura contratual consiste em um único contrato, no qual são partes a Empresa estrangeira proprietária das embarcações e a Impugnante prestadora de serviços de operação. Em resumo, em ambos os casos existe um único objetivo final: fornecimento, manutenção e operação da embarcação para o cliente final, no caso, a Petrobrás. Cabe ao Proprietário fornecer e manter as embarcações, e a Impugnante, operá-las.

68. Assim, a forma contratual definida pelo Contratante, no caso a Petrobrás pode ser no sentido de celebrar apenas um contrato único ou dois contratos, coligados, mas em ambos os casos são claramente sabidas quais as obrigações de cada parte contratada.

69. Importante definir contratos coligados, pois talvez seja uma figura pouco comum para a D. Fiscalização, mas que é perfeitamente reconhecida pela doutrina e jurisprudência. Contratos coligados são dois contratos distintos formalizados em um único instrumento, cada um deles mantendo a sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhes são próprias.

(...)

CUSTO BRASIL TRIPULAÇÃO, MULTAS APLICADAS PELA CONCESSIONÁRIA E DIFICULDADES EM OBTER OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO REPETRO

(...)

Entre outras causas que fizeram com que o custo Brasil tenha se tornado um fator de ganhos menores com desenvolvimento da atividade de apoio marítimo no país, não podemos esquecer a dificuldade e burocracia em obter o deferimento do regime aduaneiro especial REPETRO.

87. Podemos também destacar que muitas vezes as embarcações ficaram sem operar em razão da espera em realizar uma docagem em estaleiro brasileiro ou ainda, em razão da dificuldade e demora/espera nos estaleiros brasileiros, vez que a demanda é muito maior que a disponibilidade de estaleiros brasileiros, a Petrobrás colocava as embarcações como inativas, assim, a Impugnante continuava a ter os custos com tripulação, alimentação, entre outros, mas não recebia qualquer valor da Petrobrás. Outro ponto, é a morosidade da Receita Federal do Brasil na análise da Importação de peças e o seu atraso no desembaraço, com elevados custos de armazenagem, além de muitas vezes essas peças terem sido importadas definitivamente quando deveriam estar amparadas no REPETRO. Logo, esses fatores também devem ser analisados como causas de uma operação menos lucrativa ou até mesmo deficitária.

88. Note que todos esses fatores, caso não sejam suficientes para afastar a equivocada interpretação de subvenção da operação, são mais que suficientes para demonstrar que quando a Impugnante foi contratada tinha uma expectativa de gasto e lucro, o que ao longo dos anos foi se superando de forma astronômica, sem haver possibilidade de revisão dos percentuais dos contratos.

89. No entanto, não há que se falar em subvenção pela Empresa estrangeira, pois conforme recorrido acima, os contratos são coligados, o que faz com que cada Empresa tenha definida suas obrigações e receitas. A Impugnante, quando subcontratada para cumprir algumas obrigações originalmente da Empresa estrangeira, assim o fez, prestando os respectivos serviços.

3.2.2 – DO ERRO NO CÁLCULO DO IRPJ E CSLL SUPOSTAMENTE DEVIDOS

A forma de apuração do IRPJ adotada pela Impugnante é a do lucro real anual, com pagamentos mensais calculados sob forma de estimativa. Entretanto, ao calcular os tributos supostamente devidos, a D. Fiscalização não deduziu das bases acumuladas os valores apurados e recolhidos nos meses anteriores do exercício de 2010, chegando, portanto, a um total muito superior ao que seria "devido" ainda que todas as presunções acima clara e comprovadamente demonstradas equivocadas estivessem corretas (doc. 08).

3.2.3 – DOS VALORES GLOSADOS – PRESUNÇÃO TOTALMENTE EQUIVOCADA PELA FISCALIZAÇÃO A – VALORES GLOSADOS RELATIVOS A IMPOSTO E JUROS PAGOS

Conforme amplamente discorrido nos argumentos expostos acima, a D. Fiscalização, partindo de presunções já demonstradas como equivocadas, desconsiderou a operação da Impugnante no período que a mesma nem era parte dos contratos tido como abusivos e, portanto, glosou valores referentes: (i) ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ISS no total de R\$ 587.704,57, (ii) ao Imposto de Importação II no valor de R\$ 49.604,29, (iii) a despesas de juros no valor de R\$ 43.967,56 e (iv) ao Imposto sobre Operações Financeiras IOF no valor de R\$ 19.443,31.

91. Note que a D. Fiscalização, talvez por desconhecer os detalhes e a complexidade da operação de embarcações, entendeu que as despesas com a operação e atividade da Impugnante não eram custos ou despesas operacionais da mesma.

92. Contudo, exercer sua atividade operacional e cobrar a quem lhe contrata por esta prestação de serviços não pode em hipótese alguma ser considerado uma subvenção. Da mesma forma, os custos e as despesas incorridos no exercício de suas atividades não podem ser classificados como indedutíveis. No exercício de suas atividades a Impugnante prestou os serviços à Empresa estrangeira, tendo corretamente recolhido o ISS sobre os serviços prestados.

93. Da mesma forma, no exercício de suas atividades a Impugnante tinha gastos com compra de equipamentos e materiais, alguns deles com pequena vida útil e, portanto, consumidos na própria operação. Nessas importações, por não caber a aplicação dos benefícios fiscais inerentes ao regime de admissão temporária do REPETRO, houve o pagamento de tributos na importação, entre eles o Imposto de Importação II. (doc. 11).

94. Por fim, houve a glosa de valores remetidos ao exterior relativamente aos juros, devidos em razão a operação de mútuo realizada pela Impugnante, bem como do respectivo IOF incidente essas remessas.

B AFAC E MÚTUO NÃO PODEM SER CONSIDERADOS SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO DA OPERAÇÃO

96. Ainda com relação à alegação da D. Fiscalização de que os Adiantamentos para o Futuro Aumento de Capital AFAC e Mútuo possuem natureza de subvenção para custeio ou operação, devendo, portanto, ser tributados pelo PIS e pela COFINS, é importante destacar que tal ato administrativo extrapola os limites da fiscalização e viola o princípio da legalidade.

97. Inicialmente, impende destacar que os AFAC, recebidos pela Impugnante de sua controladora, foram efetivamente utilizados com o intuito de aumentar seu capital social. Os valores relativos ao mútuo, por sua vez, também foram devidamente registrados na contabilidade da Impugnante em seu passivo, além dos devidos registros perante o Banco Central do Brasil.

98. Assim, e conforme tudo o já demonstrado na presente, a desconsideração do correto tratamento fiscal aplicado pela Impugnante a esses valores, tratando-os como subvenção para custeio de operação, revela-se uma presunção totalmente arbitrária, pois tais valores foram necessários para que aumentasse o capital de giro da Impugnante e assim aumentar o número de embarcações operando no país, vez que a ANTAQ exige um capital mínimo de dois milhões e quinhentos mil reais para que a Impugnante pudesse operar na navegação de apoio marítimo, bem como manter a operação das embarcações no período de inatividade (Downtime) (doc. 12).

- A Fiscalização violou o princípio da legalidade:

100. Não fosse o suficiente, registre-se que o ato administrativo de lançamento requer seja produzida a prova da ocorrência de fato que, inequivocamente, se subsuma à hipótese descrita pela norma jurídica. A reclassificação, para fins fiscais, de valores relativo a AFAC e mútuo (doc. 13), há de ser acompanhada de elemento probatório, produzido pela fiscalização, o que não ocorreu no presente caso.

101. Ou seja, a D. Fiscalização jamais poderia pretender desconsiderar o pactuado nos contratos firmados pelas partes junto a Petrobrás, para simplesmente estabelecer, ao seu bel-prazer e sem fundamentação, que os valores recebidos pela Impugnante não se trataram de AFAC e Mútuo, mas sim de subvenção para custeio da operação.

(...)

Em sessão de 28 de maio de 2015, a DRJ (cf. Acórdão de fls. 5.921/5.955) julgou procedente em parte a impugnação, afastando parte significativa dos créditos autuados (em razão do reconhecimento de equívoco quanto ao cálculo das estimativas), o que ensejou a apresentação de recurso de ofício.

Quanto à parte da exigência que foi mantida, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 5.971/6.000), onde basicamente reitera as alegações de defesa.

Ambos os recursos foram julgados improcedentes pelo referido Acórdão nº 1201-001.489 (fls. 6.046/6.075).

Irresignada com a decisão, apenas a contribuinte recorreu (fls. 6.080/6.104) a esta C. 1ª Turma da CSRF, invocando dissídio jurisprudencial em relação às matérias: (i) “impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício de 75% e a multa isolada de 50%”; e (ii) “glosa de reembolso de custo/despesas”.

Em exame prévio de admissibilidade (fls. 6.348/6.353), foi dado seguimento apenas em relação à segunda matéria, nos seguintes termos:

(...)

Aludido Recurso Especial, interposto tempestivamente pelo sujeito passivo, está manejado em relação às matérias: (1) “inaplicabilidade da cumulação das multas isolada, de 50%, e de ofício, de 75%”; e (2) “glosa de reembolso de custo/despesas”, estando assim ementada e decidida a decisão recorrida (grifou-se):

(...)

Da decisão recorrida, transcrevem-se os seguintes trechos (destaques do original):

(2)

O modelo do negócio celebrado, que seria comum para o mercado de afretamento, foi assim descrito pelas autoridades fiscais no TVF (fls. 4.132):

- a empresa estrangeira, interessada em prestar, para empresas do ramo de petróleo e gás, em território nacional, serviços de prospecção, perfuração, avaliação, e "workover" **cria uma empresa no Brasil, sobre a qual detém o controle acionário;**

- de modo geral, a **empresa contratante (Petrobrás)** firma contrato de **afretamento de embarcações** (REBOCADORES), onde, de um lado, a empresa estrangeira, proprietária das embarcações, é a recebedora de praticamente 90% (noventa por cento) do valor do contrato firmado e, de outro, a empresa nacional, criada para a prestação de serviços e manutenção da embarcação, fica com os 10% (dez por cento) restantes do contrato;

- via de regra, essas empresas **são financiadas pelas empresas estrangeiras** para cobertura de seus gastos no desempenho de suas funções, visto que o seu **faturamento isoladamente, fica aquém** de suas necessidades;

- na prática, é fácil de ver que este procedimento é típico de um **contrato único** pela contratante e pelas empresas contratadas, que são Personalidades Jurídicas diferentes, **mas possuem o mesmo proprietário**, isto é, decisão única de comando;

- o propósito da separação de 90% para a empresa estrangeira e 10% para a empresa nacional é o **escoamento para o exterior** da maior parte dos valores envolvidos, já que, dessa maneira, "é possível enquadrar quase que a totalidade do valor sob o alcance de alíquota mínima" (alíquota zero - afretamento); (grifamos)

[...].

*A leitura das peças processuais e a análise dos argumentos de cada parte nos levam a concluir pela **procedência** do raciocínio formulado pela fiscalização, dada a absoluta impossibilidade de uma empresa economicamente viável atuar exclusivamente da forma estabelecida por seus administradores, que são os mesmos no país e no exterior.*

Traz a Recorrente à colação acórdãos paradigmas [Acórdãos nºs (1) 9101-001.135, de 2011, e 9101-001.657, de 2013; e (2) 1402-001.439, de 2013], cujas ementas, quanto a essas matérias, são as seguintes, respectivamente:

(...)

(2)

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS.

O lançamento fundado em suposta omissão de receita requer prova da existência de tais receitas e o não oferecimento destas à tributação. O fato de a lei brasileira prever tributação de forma diferenciada às empresas estrangeiras, proprietárias de embarcação objeto de contrato de afretamento com a Petrobrás, ou a circunstância de a Petrobrás limitar o valor pago às empresas de perfuração de poços, subsidiárias das proprietárias das embarcações afretadas, não pode ser utilizado como elemento subjetivo para supor conluio entre as empresas contratantes, em especial quando a contratação se dá por força de licitação pública.

Dos primeiro e terceiro acórdãos paradigmas apontados, transcrevem-se os seguintes excertos, respectivamente (destaques do original):

(...)

(2)

Segundo o termo de verificação fiscal, à fl. 1903 e seguintes, a PETROBRÁS, historicamente, tem celebrado “pares de contratos” relacionados a afretamento e a prestação de serviços de perfuração com empresas coligadas. O contrato de afretamento celebrado com empresa estrangeira consome, praticamente, 90% dos valores e o contrato de prestação de serviços de perfuração de petróleo com empresa sediada no Brasil, controlada pela empresa estrangeira apenas 10%, o que não é suficiente para pagar os custos da empresa que sistematicamente tem apresentado prejuízo.

Do termo de verificação fiscal, ainda colho as seguintes informações:

- A fiscalizada, constituída no Brasil, funciona como uma representação das empresas estrangeiras contratadas da PETROBRÁS (fl. 1905);

- Que, frente à PETROBRÁS, existe solidariedade pelas obrigações contratadas entre a empresa estrangeira, que celebrou o contrato de afretamento, e a empresa brasileira, que celebrou o contrato de perfuração (fl. 1905);

- Que gerentes estrangeiros da empresa estrangeira, que controlam e chefiam as atividades desempenhadas nas plataformas, de forma indistinta, dão ordens tanto aos funcionários da empresa estrangeira quanto aos da empresa brasileira, inclusive desta recebem remuneração, paga no mais das vezes por disponibilização de residências e carros de luxo (fl. 1905);

- Que “A destinação de apenas 10% do total contratado para remunerar os serviços prestados não é suficiente para a obtenção de um resultado favorável, quando confrontado com os custos suportados por ela, acarretando os constantes e sucessivos prejuízos fiscais declarados, e então, para a garantia de sua sobrevivência, lhe restara, outrossim, os sucessivos ‘socorros financeiros’ efetuados pelas empresas estrangeiras a ela ligadas, através de sucessivos aportes de recursos, que são contabilizados como ‘reembolso de despesas’ ou ‘aumentos de capital’, e são necessários para que a mesma não venha a sucumbir no mercado em que atua, evitando, assim, que os seus resultados negativos acabem sendo refletidos nos seus compromissos assumidos com terceiros e funcionários, através da sua desonra. Esses suprimentos de numerários são realizados através de transferências bancárias do exterior e são lançadas em sua contabilidade da forma como mencionada a seguir, permitindo que os referidos recursos ingressem nas suas contas bancárias também livres de qualquer tributação.” (fl. 1908);

- Que os contratos acima firmados, prevendo 90% aos custos de afretamento e 10% para perfuração, se prestam ao escoamento da maior parte dos recursos para o exterior, sem recolhimento do IRRF, tendo em vista a previsão de alíquota zero prevista no art. 1º, I, da Lei nº 9.481, de 1997 (fl. 1908/1909);

[...].

- Diante do desenho posto, pode-se afirmar, com segurança, que todas as prestações recebidas como forma escamoteada de reembolso de custos/despesas hão de ser consideradas como receita bruta, e serem devidamente adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real, e consequentemente tributadas pela legislação do Imposto de Renda - fl. 1923.

Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto.

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

(...)

No que se refere à **segunda matéria**, (2) “glosa de reembolso de custo/despesas”, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que os aportes financeiros, recebidos sob diversos títulos pela empresa recorrida — prestadora de serviços contratada pela Petrobrás — de empresa estrangeira coligada — afretadora de embarcação de bandeira estrangeira, também contratada pela Petrobrás —, corresponderiam, na realidade, a receitas tributáveis daquela (empresa recorrida), o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1402-001.439, de 2013) decidiu, de modo diametralmente oposto.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, da divergência de interpretação suscitada**.

Cientificada da interposição e do seguimento do recurso especial, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) ofereceu contrarrazões às fls. 6.383/6.390, pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

Antes, porém, dos autos terem sido encaminhados a esta Instância Especial, parece ter havido um “desentendimento” quanto à abrangência do recurso. Isso porque, por ocasião do desmembramento dos valores não mais discutidos, assim registrou o despacho de fls. 6.363/6.371:

Interpõe, então, o contribuinte Recurso Especial, admitido em parte, junto à CSRF. Caracterizada a divergência de interpretações em distintos Acórdãos do Colegiado em relação à “glosa de reembolso de custo/despesa”, ocorre o dissenso jurisprudencial. Neste tópico enquadram-se, no caso em tela, diretamente, as Receitas Operacionais Escrituradas e Não Declaradas (AFAC e Mútuo) – item 001 do AI – e, indiretamente, a glosa do imposto (IOF) não dedutível – item 002 parcial – e a glosa das Despesas Financeiras não dedutíveis (juros) – item 003.

A contribuinte, porém, por não concordar com esse critério, apresentou petição (fls. 6.394/6.399), buscando esclarecer que *“como o recurso especial do contribuinte só foi aceito no tocante a discussão sobre a glosa de despesas, a única parcela do Auto de Infração atualmente exigível é a originada pela exigência cumulativa de multa de isolada com multa de ofício”*.

Em seguida os autos foram a mim distribuídos para relatoria e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que assim dispõe:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte do recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou no mínimo que seja comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, é possível concluir que a similitude fático-jurídica, enquanto critério decisivo para aferir o cumprimento ou não do ônus de demonstrar a divergência jurisprudencial necessária ao manejo especial, resta presente se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) *paradigma(s)*, o Julgador consiga criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como divergente realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não é apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, não se caracteriza a divergência jurisprudencial prevista no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, fato este que enseja o não conhecimento recursal.

Pois bem.

Nesse caso concreto, é importante recapitular que as infrações 001 (*omissão de receitas*) e 002 (*glosa de despesas*), apesar de não se confundirem, estão intimamente ligadas, afinal decorrem da “requalificação jurídica dos fatos”.

Como demonstrado pela fiscalização, a Recorrente, enquanto empresa prestadora de serviços vinculados à atividade de afretamento concentrada no exterior, contabilizou, no ano objeto da autuação, três “fontes de recursos”: (i) receitas de exportação para empresa ligada (SOLSTAD SHIPPING AS); (ii) mútuos com esta mesma empresa; e (iii) adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC) também de lá proveniente.

Também restaram demonstradas a contabilização e a dedução de despesas a título de (i) juros/IOF sobre os referidos mútuos; (ii) ISS sobre as notas fiscais relativas às receitas de exportação; e (iii) Imposto de Importação relativo a bens importados sob “patrocínio” da empresa estrangeira citada.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Nesse contexto, entendeu o fisco que os referidos recursos (receitas de exportação/mútuo/AFAC) constituiriam, na verdade, *reembolsos e subvenção de custeio*, respectivamente.

Diante disso, ou seja, em face dessa requalificação jurídica, a fiscalização caracterizou os valores registrados contabilmente como mútuos e AFAC como receitas omitidas (infração 001), bem como glosou as referidas despesas (infração 002) sob a premissa de que seriam indedutíveis por não fazerem parte da sua própria operação (*não operacionais*).

O Acórdão recorrido considerou válida a requalificação jurídica em questão. Nas palavras do voto condutor:

(...)

A leitura das peças processuais e a análise dos argumentos de cada parte nos levam a concluir pela **procedência** do raciocínio formulado pela fiscalização, dada a absoluta impossibilidade de uma empresa economicamente viável atuar exclusivamente da forma estabelecida por seus administradores, que são os mesmos no país e no exterior.

Houve, para além de qualquer dúvida, subvenção para custeio e despesas, com o objetivo de reduzir a carga tributária, como claramente demonstra o quadro a seguir.

ANO BASE	RECEITA LIQUIDA	CUSTO/DESPESA S	PREJUÍZO. CONTÁBIL	PREJUÍZO. FISCAL
2009	725.832,30	2.466.698,16	1.709.643,63	1.695.520,63
2010	12.960.827,41	15.849.017,99	2.245.086,04	2.345.475,51
2011	47.192.527,44	58.370.265,38	3.283.406,04	2.595.529,31
2012	58.955.613,16	69.038.422,58	4.529.611,93	3.091.318,58

A despeito dos argumentos jurídicos formulados pela Recorrente, acerca das características e dificuldades do Repetro, dos contratos de execução simultânea e da conhecida obrigatoriedade de contratação de empresa brasileira de navegação (EBN) para operar embarcações estrangeiras no país, nada disso tem o condão de afastar as conclusões da fiscalização ou de ser oponível às regras tributárias vigentes.

No que tange às **despesas e valores glosados** pela fiscalização (juros, II, ISS, IOF), que foram mantidos pela decisão de piso, aduz a Recorrente que novamente se trata de equívoco na compreensão das complexas operações efetuadas.

Como visto, a fiscalização **desqualificou** a prestação de serviços para a controladora no exterior, embora a Recorrente alegue que os tributos e despesas glosados foram incorridos de acordo com a sua atividade operacional, o que de certo modo contradiz a tese, já afastada neste voto, de que não operava as embarcações. Defende, ainda, a validade dos gastos relativos às operações de mútuo.

Ocorre que a glosa desses valores, porque desnecessários, no entendimento da fiscalização, deflui da requalificação dos recursos que ingressaram na empresa, conforme demonstra a autoridade fiscal:

- os valores recebidos a título de serviços prestados, na realidade representavam subvenção de custeio/reembolso de despesas;

- os bens importados são **para utilização em uso e consumo nos rebocadores**, de propriedade da empresa SOLSTAD SHIPPING AS, e que a empresa fiscalizada Solstad Offshore **registrou como receita de doações** valor idêntico ao de gastos com importações de bens, com intuito de **estornar o seu efeito**, entendemos não proceder a sua contabilização como custo operacional pelo fato do principal seguir o acessório, ou seja,

se o valor dos bens importados são reembolsados para suprir os gastos internos, aqueles tributos não poderiam ser deduzidos como despesas, pois, se assim for, estariam influenciando no resultado de operações próprias da empresa;

- o valor de R\$ 1.020.000,00, ora contabilizado como MÚTUO entre as empresa Solstad Offshore e Solstad Serviços Marítimos, foi considerado neste julgamento como subsídio/reembolso de despesas, não procede a dedução das despesas de juros e IOF, razão pela qual concordamos a sua glosa como impostos não dedutíveis e glosa de despesas financeiras de juros. (grifamos)

Na esteira do raciocínio e fundamentos adotados neste voto, entendo que não merecem reparos, quanto ao tópico, a conclusão fiscal e a decisão de primeira instância.

Cientificada da decisão, a recorrente interpôs o recurso especial. Especificamente em relação à matéria que “subiu” a este Colegiado, a recorrente motivou a alegada divergência nos itens 37 a 41, *in verbis*:

(B) PRECEDENTE FAVORÁVEL DO CARF AFASTANDO A GLOSA DE REEMBOLSO DE CUSTO/DESPESAS

37. Contrário ao equivocado entendimento de que houve subsídio à operação da Recorrente pela Empresa estrangeira, destacamos que recentemente foi proferido acórdão pelos membros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, processo nº 19395.720018/2012-13, afastando a exigência do pagamento de Imposto de Renda Pessoas Jurídicas e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em autuação fundada em supostas omissões de receitas que não foram oferecidas à tributação, em caso bastante similar, que também envolvia afretamento contratado junto à empresa estrangeira e prestação de serviços por operador nacional.

38. Segundo consta no relatório do acórdão: “*Segundo o termo de verificação fiscal, à fl. 1903 e seguintes, a Petrobras, historicamente, tem celebrado “pares de contratos” relacionados a afretamento e a prestação de serviços de perfuração com empresas coligadas. O contrato de Afretamento celebrado com a empresa estrangeira consome, praticamente 90% dos valores e o contrato de prestação de serviços de perfuração de petróleo com empresa sediada no Brasil, controlada pela empresa estrangeira apenas 10%, o que não é suficiente para pagar os custos da empresa que sistematicamente tem apresentado prejuízo.*”

39. Por esta razão, entendeu a fiscalização, nesse caso citado, por reclassificar os valores recebidos a título de reembolso de custos/despesas como sendo receita bruta, e adicionou tais valores ao lucro líquido tributável da Empresa, além de incluir juros e multa.

40. Conforme voto proferido pelo Conselheiro Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva, importante destacar alguns trechos, *verbis*:

“Inicialmente, para efeito da análise se as despesas são dedutíveis ou não, tenho por impertinentes as considerações feitas no termo de verificação fiscal no que diz respeito ao fato de o contrato de afretamento feito com a PETROBRÁS prever 90% do valor licitado e o contrato de prestação de serviços, feito entre a fiscalizada e a PETROBRÁS, prever 10% do montante dos valores dos dois contratos, como se isto fosse algo irregular.

Observo que estas mesmas considerações, como se fosse algo padrão, constam do termo de verificação do processo nº 19395.720084/2011-02, em pauta nesta sessão, onde, a exemplo da situação aqui prevista, tem-se licitação de contrato de afretamento com a Petrobrás, vinculado a um contrato de prestação de serviços, onde para o contrato de afretamento foi destinado 80% do valor e para o contrato de prestação de serviços 20%. Comparando este processo com o de nº 19395.720084/2011-02 observo que naquele, para a prestação de serviços, em termos percentuais, foi destinado o dobro e mesmo assim foram feitas considerações pela autoridade autuante, dando a entender, ainda que

de forma subjetiva, suposta prática de irregularidade pelo fato da PETROBRÁS limitar, em suas licitações, limitar o valor em relação à perfuração de poços.

Quando se fala em contrato de afretamento de embarcações para exploração de petróleo vinculado a contrato de prestação de serviços, como se fossem "par de contratos", para usar expressão do termo de verificação fiscal, é preciso ter presente uma gama de variantes, tais como tipo de plataforma, tecnologias disponíveis, profundidade alcançada, local onde os serviços serão prestados, riscos relacionados a cada contrato e assim sucessivamente. Ademais, para assegurar igualdade de condições a todos aqueles que queiram contratar com o Poder Público, a Constituição Federal de 1988 trouxe no inciso XXI do art. 37 a previsão legal que obriga que as obras, serviços, compras e alienações públicas, incluindo empresas públicas, como é o caso da Petrobrás, sejam feitas através de processo licitatório.

Esta previsão constitucional foi regulamentada pela Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, atualizada pelas Leis nº 8.883, de 8 de junho de 1994, 9.648, de 27 de maio de 1998, pela Lei 9.854, de 27 de outubro de 1999 e 10.520, de 17 de julho de 2002. É a Lei Geral de Licitações e Contratos Administrativos.

É prerrogativa do órgão público estabelecer as regras que devem conter no edital de licitação e as condições do contrato, requisitos estes estabelecidos de forma prévia. Assim, não se pode insinuar que a empresa aqui referida, ao assinar contrato de prestação de serviços cuja licitante fixou em 10% o valor para prestação dos serviços e 90% para o afretamento, estava praticando ato com a finalidade de lesar o fisco."

(grifamos)

41. Diante do exposto, foi proferido acórdão, por unanimidade de votos, no sentido de que suposta omissão de receita requer prova da existência de tais receitas e o não oferecimento destas à tributação:

"Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2007 IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. O lançamento fundado em suposta omissão de receita requer prova da existência de tais receitas e o não oferecimento destas à tributação. O fato de a lei brasileira prever tributação de forma diferenciada às empresas estrangeiras, proprietárias de embarcação objeto de contrato de afretamento com a Petrobrás, ou a circunstância de a Petrobrás limitar o valor pago às empresas de perfuração de poços, subsidiárias das proprietárias das embarcações afretadas, não pode ser utilizado como elemento subjetivo para supor conluio entre as empresas contratantes, em especial quando a contratação se dá por força de licitação pública. GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO. Nos casos de glosa de despesas faz-se necessário a sua individualização e a indicação do motivo da glosa. Não subsiste a autuação que considera a totalidade das despesas como indedutíveis, sem individualizá-las. Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Ausente justificadamente, o Conselheiro Paulo Roberto Cortez. Participou do julgamento o Conselheiro Sérgio Bezerra Presta. (assinado digitalmente) Leonardo de Andrade Couto – Presidente (assinado digitalmente) Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto."

C. - PREQUESTIONAMENTO

(...)

De uma análise mais detalhada, porém, percebe-se que o *paradigma* (Acórdão nº 1402-001.439, anexado ao manejo especial como Doc. 03 - fls. 6.186/6.196³) envolve situação

³ Logo em seguida deste Acórdão, também foi juntada a cópia de um outro Acórdão (1202-001.067 – fls. 6.197/6.234). Este segundo Acórdão, porém, não é mencionado no recurso especial – e provavelmente por isso foi

fática distinta e incomparável com o presente caso, fato este que prejudica a caracterização da alegada divergência jurisprudencial.

Logo na ementa do julgado, já é possível constatar que os lançamentos foram considerados insubsistentes por falta de motivação e clareza quanto à origem das grandezas tributadas. Veja-se:

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. O lançamento fundado em suposta omissão de receita requer prova da existência de tais receitas e o não oferecimento destas à tributação. O fato de a lei brasileira prever tributação de forma diferenciada às empresas estrangeiras, proprietárias de embarcação objeto de contrato de afretamento com a Petrobrás, ou a circunstância de a Petrobrás limitar o valor pago às empresas de perfuração de poços, subsidiárias das proprietárias das embarcações afretadas, não pode ser utilizado como elemento subjetivo para supor conluio entre as empresas contratantes, em especial quando a contratação se dá por força de licitação pública.

GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO. Nos casos de glosa de despesas faz-se necessário a sua individualização e a indicação do motivo da glosa. Não subsiste a autuação que considera a totalidade das despesas como indedutíveis, sem individualizá-las.

E do relatório e do voto do *paradigma* (fls. 6.186/6.196) extraem-se as seguintes passagens:

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração (fl. 1935/1988), acompanhado do termo de verificação fiscal de fls. 1903/1934, notificado em 29/2/2012 (fl. 1936), indicando as infrações abaixo relacionadas:

IMPOSTO SOBRE A RENDA

001. OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

Adição ao lucro líquido de outras receitas operacionais, (...)

0002 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS AO LUCRO REAL –

CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, (...)

Apesar do auto de infração, em relação ao item 001, indicar fatos geradores mensais do IRPJ, aplicando o mesmo critério à CSLL, na demonstração de apuração do imposto, à fl. 1939 e seguintes, a autoridade fiscal elaborou demonstrativo em que se percebe que somou o valor, em cada trimestre, dos montantes indicados nas infrações 001 e 002, calculando o imposto apurado, conforme exemplo que segue em relação ao primeiro trimestre:

(...)

Segundo o termo de verificação fiscal, à fl. 1903 e seguintes, a PETROBRÁS, historicamente, tem celebrado "pares de contratos" relacionados a afretamento e a prestação de serviços de perfuração com empresas coligadas. O contrato de afretamento

desconsiderado no exame de admissibilidade -, sendo, portanto, irrelevante sua anexação nos autos. Lembre-se, aqui, que, nos termos do Anexo II do RICARF, "a divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido".

celebrado com empresa estrangeira consome, praticamente, 90% dos valores e o contrato de prestação de serviços de perfuração de petróleo com empresa sediada no Brasil, controlada pela empresa estrangeira apenas 10%, o que não é suficiente para pagar os custos da empresa que sistematicamente tem apresentado prejuízo.

Do termo de verificação fiscal, ainda colho as seguintes informações:

(...)

- Que a fiscalizada utiliza-se das disponibilidades depositadas no Banco Itaú (conta intercompanhia) para liquidar de forma antecipada os custos das empresas estrangeiras, sendo que até 30/9/2007 sequer havia contrato entre a empresa estrangeira e a brasileira prevendo tal obrigação e que após a data aqui referida foi celebrado contrato sem cláusula penitencial sem quaisquer controles, por parte da empresa estrangeira, do que é liquidado por designação custos/despesas (fl. 1911);

- Quanto à conta corrente designada sob o nº 1.12.12.0053.0002 CO.53 GASTOS M.S.DRILLING, destaca a autoridade fiscal que ela hospeda desde os pagamentos de custos/despesas incorridos pelas empresas DIAMOND OFFSHORE DRILLING NETHERLAND, DIAMOND OFFSHORE DRILLING UK e DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC (ODECO exprimindo despesas concernentes a outras plataformas de outras empresas), mas também as operações próprias da empresa auditada incorridas por força de contrato com a sociedade anônima Petrobrás, e outras nem sempre completamente distinguíveis. Contempla, ainda, créditos sob a forma de reembolsos possibilitados pela sua controladora Diamond Offshore International Limited (vide ordem de pagamento recebida do exterior e que compõe o conjunto de ficha de lançamento diário Journal voucher). (ver contas fls. 2101/2109 e 2122/2469) - fl. 1912;

- No que se refere à conta denominada de Manutenção de Plataformas diz a fiscalização que em seu bojo encerra subcontas de custos/despesas, precipuamente sob os signos de numeração inicial 3.70.10 a 3.76.40 reúnem, ora conta denotativa de custos/despesas especificamente da fiscalizada, ora enfeixam custos/despesas, assim identificados, das empresas estrangeiras, portanto abrigados na conta corrente intercompanhia. Deduz-se não haver distinção contábil para os custos/despesas incorridos desse jaez. Tal fato, além de trazer em sua essência uma confusão patrimonial exemplar (o que contraria o princípio da independência das sociedades jurídicas, ou o princípio da entidade, e o art. 50 do Código Civil Brasileiro), carrega de grande incerteza o que poderá ser avaliado como custo/despesa de uma ou de outra, ficando, pois, ao talante das empresas os seus reconhecimentos e os seus reembolsos (vide resposta dos subitens 01.2 e 01.4.2, às fls. 4 e 5, ao que fora indagado no nosso Termo Fiscal nº 09, lavrado em 31/10/2011) - fl. 1915.

- Após fazer comentários acerca das contas contábeis da recorrida, a fiscalização destaca que "há uma balbúrdia patrimonial, ferindo de morte princípios fundamentais de contabilidade, a exemplo do que consagra o da uniformidade ou da consistência, se sucede com o reconhecimento de determinados custos/despesas da fiscalizada, mas que, segundo a sua natureza e destinação a par de seus montantes talhados de indedutíveis, como já relatado nos itens precedentes, são lançados a débito da conta corrente intercompanhia como se obrigações fossem das empresas estrangeiras contratadas pela Petrobrás" –fl. 1920.

(...)

- É solar a conclusão de que esta conta corrente que caracteriza este subtítulo se constitui no grande caixa refletido no espelho da sociedade ora sob exame, onde os reembolsos, significando o retorno financeiro do que lhe fora subtraído por manobras contratuais, após os seus trânsitos pela conta do Banco Itaú S/A, naquela se alojaram e se confluíram, provocando um encontro de contas viabilizado pelos lançamentos devedores oriundos dos custos/despesas agasalhados pela conta corrente aqui

denominada de intercompanhia. Similarmente é manifesto que os reembolsos não se acham atrelados aos custos/despesas integrantes da aludida conta contábil. Seguem os seus precípuos desígnios de fomentar liquidez à fiscalizada - **fl. 1923**.

- Neste sentido, o Fisco tem se posicionado de forma a coibir eventual prática de empresas que intentam manipular as somas recebidas pela prestação de serviços, ao aumentarem valores a título de reembolso de despesas e diminuindo os correspondentes tributáveis - **fl. 1923**.

- Diante do desenho posto, pode-se afirmar, com segurança, que todas as prestações recebidas como forma escamoteada de reembolso de custos/despesas hão de ser consideradas como receita bruta, e serem devidamente adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real, e conseqüentemente tributadas pela legislação do Imposto de Renda - **fl. 1923**.

Notificada, a empresa apresentou a impugnação de fls. 4196/4.244, alegando em síntese:

(...)

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 4.285 e seguintes, julgou improcedente o lançamento, recorrendo de ofício, sendo que da ementa transcrevo os seguintes pontos:

IRPJ. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Comprovado que a escrituração contábil da empresa possui vícios e deficiências que a tornam imprestável para determinação do lucro real, não é cabível o lançamento por esta forma de apuração, devendo ser promovido o arbitramento do lucro (art. 530, inciso II, alínea “b”, do RIR/99).

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Em matéria de omissão de receitas, portanto, cabe à Fiscalização realizar as investigações necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Incomprovados os fatos imputados ao contribuinte, o lançamento não pode subsistir.

IRPJ. GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS.

Constatada a necessidade de arbitramento do lucro, descabe falar em glosa de custos e/ou despesas, procedimento que só faz sentido na sistemática de apuração do lucro real.

É o relatório

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

A decisão da DRJ exonerou crédito tributário superior a um milhão de reais, razão pela qual está sujeito a reexame necessário. Assim, conheço do recurso.

I – Da impertinência das questões contidas no termo de verificação fiscal, quando compara valores referentes ao contrato de afretamento com o de prestação de serviços

(...)

Quanto a este aspecto, em se tratando de empresas do mesmo grupo e diante das condições estabelecidas pela licitante, em relação à qual a recorrente não têm ingerência, nada obsta, por hipótese, que a prestação de serviços apresente prejuízo e a locação da embarcação apresente lucro que compensa suportar prejuízo num dos

contratos. Se tanto a prestadora de serviços quanto às proprietárias da embarcação, tributadas com base no lucro real, fossem empresas brasileiras, as questões aqui referidas sequer seriam citadas.

II - Das questões referentes à conta corrente intercompanhia nº 1.I2.12.0053.0002 CO.53 - e subcontas denominadas "manutenção de plataforma - fls. 1912 e seguintes do TFV.

Segundo a autoridade fiscal esta conta "hospeda custos/despesas incorridos pelas empresas DIAMOND OFFSHORE DRILLING NETHERLAND, DIAMOND OFFSHORE DRILLING UK e DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC (ODECO), (leia-se proprietárias das embarcações), "mas também próprias da empresa auditada e outras nem sempre distinguíveis".

Diz a autoridade fiscal que foi creditado na referida conta intercompanhia R\$ 90.447.046,54 contra um débito de 92.456.323,21 ("A diferença decorre do saldo inicial de R\$ 1.844.608,80 menos o saldo devedor em 31;12;2007 de R\$ 2.120.318,91 - até então não reembolsado em 2007. - fl. 1913).

A controvérsia relacionada a esta conta diz respeito se nela só são feitos lançamentos exclusivos dos custos/despesas das sociedades estrangeiras ou se contém custos e despesas da fiscalizada.

Após fazer extensas e detalhadas considerações acerca da conta aqui referida, incluindo despesas que nela foram lançadas, citando inclusive o art. 50 do Código Civil Brasileiro2., a autoridade fiscal. à fl. 1922, quanto tratou dos reembolsos feitos na conta intercompanhia, chegou as seguintes conclusões:

- "Aludida conta reúne operações devedoras de uma e de outras empresas, de difícil detecção das reais fronteiras de cada uma, mormente em face de o objeto social e o exercício da atividade causadora dos dispêndios, isto é, dos valores a serem ressarcidos por vezes decorrerem ou se confundirem com a atividade-fim do sujeito passivo fiscalizado...."

- "A exacerbar a dificuldade de análise concorre a falta de quaisquer instrumentos de controle, do tipo nota de débito adequada... relatórios etc."

- "É sola a conclusão de que esta conta corrente ... se constitui no grande caixa ... onde os reembolsos significando o retorno financeiro do que lhe fora subtraído por manobras contratuais. Similarmente é manifesto que os reembolsos não se acham atrelados aos custos/despesas integrantes da aludida conta contábil. Seguem os seus precípuos desígnios de fomentar liquidez à fiscalizada.

- "Diante do desenho posto, pode se afirmar, com segurança, que todos as operações recebidas como forma escamoteada de reembolso de custos /despesas há de ser consideradas como receita bruta... " (fl. 1923).

Após tais registros, a autoridade fiscal elaborou a seguinte planilha relacionada às despesas indedutíveis (fl. 1924):

(...)

A planilha acima indica que todos os valores tidos como despesas da proprietária da plataforma e que eram satisfeitas pela recorrente e depois reembolsadas por aquela, foram considerados custos indedutíveis, ou para usar a expressão.

Nos dizeres da autoridade autuante, os valores acima referidos não se tratam de reembolsos de despesas feitas pela proprietária da plataforma petrolífera, mas sim "se constitui do retorno financeiro do que lhe fora subtraído por manobras contratuais", razão pela qual devem ser considerados como receitas.

Tal interpretação, de ordem subjetiva, não subsiste. É fato incontroverso nos autos de que a recorrente dedica-se à prestação de serviços à PETROBRÁS. Da análise da Ficha 12-A, da DIPJ (fl. 302), verifica-se que só há imposto de renda retido na fonte – IRRF por "Entidade da Administração Pública". Não há nos autos qualquer indicativo ou menção de que a atuada pudesse ter prestado serviços há outras empresas senão a PETROBRÁS. Assim, para que fosse possível sustentar que os valores indicados como sendo reembolso de despesas por empresa estrangeira são referentes à omissão de receita, haveria necessidade de se demonstrar, no mínimo, que a PETROBRÁS efetuou pagamentos à recorrente por serviços prestados e esta não efetuou os devidos registros contábeis da suposta receita.

Por outro lado, tendo por norte que a causa da autuação não está relacionada à materialidade dos valores que a fiscalizada considerou despesas de terceiros, se ditas despesas efetivamente pertencessem à atuada, não teria lógica atribuir como sendo despesas de terceiros.

Ademais, malgrado o termo de verificação fiscal ter mencionado, inicialmente, que tais valores correspondiam a "retorno financeiro do que lhe fora subtraído por manobras contratuais", razão pela qual devem ser considerados como receitas e, no item VII.3. tratou tais valores como "**custo/despesas indedutíveis referentes a reembolsos**" (fl. 1923), repetindo este argumento na planilha de fl. 1924, acima transcrita, adicionando os valores à base de cálculo como se fossem despesas indedutíveis, tenho que, em se tratando de despesas indedutíveis não se pode pegar o valor total, sem individualizá-las, de modo a garantir a defesa pelo sujeito passivo.

A se considerar reembolso de despesas, há três aspectos que deveriam ter resposta a estes pressupostos tem-se que (i) as despesas efetivamente existiram; (ii) foram atribuídas como despesas da empresa estrangeira; (iii) foram quitadas pela atuada que recebeu o respectivo reembolso.

Quanto ao aspecto da dedutibilidade das referidas despesas, uma vez consideradas pertencentes à empresa estrangeira, tendo a fiscalizada adiantado o pagamento e recebido o reembolso, não houve impacto na apuração do lucro real.

Ao meu sentir, tais fundamentos são suficientes para manter a decisão recorrida que cancelou o lançamento.

Ademais, ainda que o acórdão recorrido, por outros fundamentos, tenha chegado a mesma conclusão, qual seja, que o lançamento não subsiste, não vejo necessidade de reparo nas razões de decidir da decisão recorrida quando menciona que identificada situação em que a autoridade fiscal conclui que a escrituração contém deficiências a tal ponto de glosar a totalidade dos custos/despesas, a exigência do crédito tributário, à luz do artigo art. 47, II, da Lei nº 8.981, de 1995, deve se dar com base no lucro arbitrado, pois do contrário estar-se à tributando a receita e não o lucro. Observo que a norma aqui citada não confere faculdade à Administração e sim estabelece a forma como deve ser feito o lançamento, apontando que "o lucro **será** arbitrado quando a escrituração revelar deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real."

Como se percebe, o *paradigma* negou provimento ao recurso de ofício por entender que a fiscalização, além de não ter se socorrido ao método do lucro arbitrado (único aplicável diante do relato dos fatos), sequer identificou corretamente a matéria tributável.

Apesar da decisão ora confrontada dizer respeito a sujeito passivo que atuaria no mesmo ramo de negócios da Recorrente, a discussão lá existente acabou sendo, em face das peculiaridades daquele lançamento, mais restrita, limitando-se aos vícios constantes na apuração dos tributos de ofício, e não ao mérito quanto à natureza jurídica dos valores relacionados aos contratos propriamente ditos.

A presente situação fática, porém, implicou na análise da legitimidade ou não da requalificação jurídica dos recursos registrados a título de receita de serviços, mútuos e AFAC e despesas daí decorrentes, recursos estes que, no entender da fiscalização, corresponderiam a meros subsídios e que, portanto, deveriam ter sido tributados. E no caso das despesas, que não poderiam ter sido deduzidas.

Ou seja, o caso em debate não envolve contabilidade imprestável, dúvidas acerca de sua confiabilidade ou falta de identificação individualizada dos valores considerados como tributáveis, “defeitos” estes existentes apenas no acórdão comparado e que consistiram justamente nas suas razões de decidir.

Enfim, entendo que do cotejo entre as decisões (acórdão *recorrido* e *paradigma*), não é possível criar a convicção de que o racional empregado na decisão tida por *paradigma* de fato reformaria o acórdão ora recorrido, o que impede a caracterização do dissídio.

Conclusão

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli