



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 12448.725982/2014-80  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.456 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2017  
**Matéria** CUSTOS INDEDUTÍVEIS  
**Recorrente** SEADRILL SERVIÇOS DE PETROLEO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2009**

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (STJ - Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Ano-calendário: 2009, 2010**

CUSTOS E DESPESAS. DEDUÇÃO.

A dedução dos gastos com custos ou despesas operacionais não é vinculada apenas à necessidade, usualidade e normalidade, mas à primordial verificação se o ônus foi efetivamente do sujeito passivo que computou os valores sob discussão.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**Ano-calendário: 2009, 2010****AUTUAÇÃO REFLEXA. RESULTADO DO PROCESSO PRINCIPAL.**

Tratando-se de autuação reflexa, aplica-se a ela o resultado do julgamento referente ao processo tido como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário: i) por unanimidade de votos quanto ao mérito da exigência e: ii) por maioria de votos quanto à multa isolada. Vencidos nessa parte os Conselheiros Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella. que votaram por cancelar a exigência dessa penalidade.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

## Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto partes do relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidades apuradas, nos anos-calendário de 2009 e 2010, foram lavrados 2 (dois) Autos de Infração, com ciência dada em 29/09/2014. Por meio dos Autos, foram constituídos os seguintes créditos tributários: **IRPJ**: R\$ 137.853.500,38 e **CSLL**: R\$ 49.672.123,90.

2. Totalizaram, portanto, tais lançamentos, a importância de R\$187.525.624,28, aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício, multas isoladas e dos juros de mora (estes calculados até 09/2014). Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

3. A fiscalização apresenta por meio do “Termo de Verificação Fiscal” (TVF), resumidamente, o seguinte.

3.1. Faz inicialmente um relato do objetivo da empresa e sua composição societária. Informa que a empresa tem por objeto, segundo seu contratos social, as atividades de operação de sondas de perfuração de poços de petróleo e gás natural, bem como de outros equipamentos e sistemas submarinos e terrestres relacionados à atividade petrolífera. O capital social, no final de 2010, de R\$157 milhões, estava dividido entre duas sociedades estrangeiras, sediadas na Noruega, cujas participações eram de **84,73% para Eastern Drilling AS** e de **15,27% para Seadrill Offshore AS**.

3.2. Informa que a Seadrill Offshore é a proprietária das unidades perfuradoras que são objetos dos contratos de afretamento firmados com a Petrobras. São também firmados contratos de prestação de serviços entre a empresa autuada, “Seadrill Serviços de Petróleo”, com a Petrobras para operação das plataformas.

3.3. Para cada unidade a serviço da Petrobrás (três plataformas) há um contrato de afretamento e outro de prestação de serviços. A remuneração do afretamento leva o equivalente à cerca de 80 % dos montantes totais.

3.4. A prestação de serviço oferecida pela plataforma é contratualmente seccionada com o propósito de caracterizar a sua maior parcela como remuneração de afretamento de embarcação. Com isso, busca enquadrar a tributação das respectivas remessas de divisas na incidência de alíquota zero, obstando a retenção do IRRF (Lei nº 9.481/97, art. I, inciso I).

3.5. Além disso, a remuneração dos contratos firmados com a autuada de prestação de serviços também não é alcançada pela tributação do IRPJ e da CSLL, pois os resultados da empresa são reiteradamente negativos. Sendo que parte destes resultados se converte em créditos fiscais e são utilizados através de Perdcomp's para compensar débitos do PIS e COFINS, sobre o faturamento. Abaixo estão demonstrados os resultados dos anos de 2009 a 2012:

[...]

3.6. Foi apurado que os resultados negativos eram influenciados basicamente pelos custos incorridos e contabilizados no grupo de contas “3.1.03.02 – Mercado Externo”. Estes custos foram na ordem de R\$146 milhões em 2009 e de R\$155 milhões em 2010, representaram cerca de 50% dos custos totais e nada menos do que 66% e 55% das receitas líquidas dos respectivos exercícios.

3.8. Com relação aos custos de mão de obra, ficou constatado que se trata da folha de pagamentos da tripulação das unidades perfuradoras, composta por funcionários "expatriados" empregados da sócia no exterior “Eastern Drilling”. Solicitado para que a empresa apresentasse as respectivas folhas de pagamentos, a fiscalizada juntou cópias das faturas emitidas pela sócia e aduziu: *"a empresa brasileira não tem qualquer gestão pelos empregados daquela e por ocasião do pagamento do serviço, a empresa localizada no exterior emite uma fatura contra a empresa localizada no Brasil contendo todo o valor do serviço, sem qualquer discriminação de pessoal... que o contrato firmado entre as empresas já foi entregue a presente fiscalização, de forma que a natureza e características do serviço foram esclarecidas"*. Foi ressaltado, porém, que a documentação apresentada não era suficiente para comprovação dos referidos custos.

3.9. Inquiriu-se sobre o motivo de tal ônus ser imputado a ela “Seadrill Serviços de Petróleo”, tendo a empresa respondido que os serviços são especializados e inerentes à sua atividade e que necessita subcontratá-los. Não há qualquer menção a respeito da efetiva questão que lhe foi imposta, qual seja, a titularidade dos custos.

3.10. A fiscalização menciona que pode-se afirmar que o afretamento ora em questão é o por tempo determinado, conhecido no mercado internacional por “Time Charter Party”, sendo a principal característica desta modalidade o fato da embarcação ser entregue armada e tripulada, pronta para a operação.

3.11. Foram também glosados os custos registrados nas sub-contas “Custos de Importação” e “Custos de Serviços Prestados”, do grupo “3.1.03.02 – Mercado Externo”. No primeiro caso por se tratar de custos incorridos nas internações de equipamentos e acessórios das plataformas de perfuração de responsabilidade da Sedrill Offshore. No segundo caso por se referirem a despesas com serviços de consultoria prestados na maior parte pela Visa Solutions para obtenção de vistos, passaportes e autorização de trabalho.

3.12. Verifica-se, portanto, que a própria escrituração contábil segrega os custos de "Mercado Externo", indicando que eles estão à parte, que são considerados extraordinários, que não devem ser computados no resultado, posto que seriam reembolsáveis.

3.13. Concluindo, a fiscalização afirma que, os custos classificados no grupo de contas “3.1.03.02 - Mercado Externo” foram considerados estranhos às atividades da fiscalizada, não necessários para a manutenção da respectiva fonte de receitas.

#### **DA MULTA ISOLADA**

4. Com a recomposição das bases de cálculos das estimativas, em decorrência das glosas das despesas, foram lançadas as multas isoladas, com base no previsto no artigo 43, § único c/c artigo 44, inciso II, alínea "b", todos da Lei nº 9.430/96, alterada pela Lei nº 11.488/2007.

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

5. A Empresa tempestivamente apresentou impugnação protocolada em 29/10/2014 contestando a lavratura dos Autos de Infração, nos seguintes termos, resumidamente.

### **PRELIMINARES**

#### **Decadência**

6. Alega que houve a decadência e, o fisco não poderia ter formalizado os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto de 2009, visto que foi dada ciência dos autos de infração em 29/09/2014. Afirma que os tributos, IRPJ e a CSLL, estão sujeitos ao lançamento por homologação, logo, deve ser aplicado ao previsto no § 4º do artigo 150 do CTN. O prazo para o fisco proceder ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

#### **Falta de Fundamentação**

7. Pede, também, que seja decretada a nulidade parcial dos autos de infração, pois, se encontra desprovido de motivação as glosas de despesas: "Custo com treinamentos", "ISS S/ Custo Serv. Prest. Exterior", "CIDE S/ Custo Serv. Prest. Exterior", "Outros Custos Serv. Prest. MDO Exterior".

7.1. Há menção genérica ao fato de que essas despesas seriam do afretador e não da Impugnante, o que obviamente é inconcebível para rubricas como ISS e CIDE pagos sobre importação de serviços, pois o afretador no exterior jamais poderia ser contribuinte desses tributos comprovadamente pagos pela Impugnante sobre serviços efetivamente tomados de sociedades estrangeiras, como se verá adiante.

### **MÉRITO**

#### **Contrato de prestação de serviços de mão de obra. Despesas com importação. Despesas com a rubrica “mercado externo”**

8. O modelo de contrato de afretamento firmado com a Petrobras acabou sendo utilizado em larga escala em razão da regulamentação do Regime Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Exploração e Produção de Petróleo e Gás – REPETRO. No caso somente aplicável aos bens que pertençam à pessoa sediada no exterior, para que sejam importados sem cobertura cambial e procedam diretamente do exterior, (artigo 14 de IN SRF nº 844/08, vigente à época da contratação).

8.1. No entanto, o contrato de afretamento, como dito, foi firmado entre Seadrill Offshore (proprietária no exterior das unidades perfuradoras) e a Petrobras, não sendo objeto de discussão no presente feito.

8.2. Quanto aos contratos firmados pela Impugnante com a Petrobras, não só previram e delimitaram as prestações dos serviços a serem executados, como também estabeleceram que a Impugnante seria responsável pela manutenção dos equipamentos e das próprias embarcações, devendo arcar com os custos correspondentes. Contratos estes que não foram desconstituídos pela fiscalização.

8.3. Para a prestação de parte dos serviços previstos no contrato assinando com a Petrobrás a Impugnante teve que contratar "expatriados" da sócia no exterior “Eastern Drilling”.

8.4. Desconstituição de contratos que obedecem legitimamente ao modelo bipartido, foi veementemente repudiada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão do CARF nº 1402-001.439).

8.5. Assim, sendo juridicamente impossível a acusação de simulação, o fisco optou por questionar a necessidade e efetividade das despesas das prestadoras de serviços incorridas durante a execução de serviços contratualmente previstos.

8.6. O Auditor deixa de citar a capitulação legal e justificar a suposta ilegalidade praticada pela Impugnante, contudo, nas entrelinhas do Termo de Verificação Fiscal parecem sugerir a falta de comprovação quanto à necessidade e efetividade das despesas. A necessidade e efetividade das despesas foram cabalmente comprovadas na medida em que baseadas em instrumentos contratuais válidos e regulares.

8.7. A necessidade e efetividade das despesas forma comprovadas por meio da apresentação: (i) do contrato de cessão de mão de obra ente a Impugnante e empresas estrangeiras e (ii) o contrato entre a Impugnante e a Petrobrás.

8.8. Também, para provar a relação direta dessas despesas com a cessão de mão de obra são apresentados documentos que demonstram o preenchimento das funções constantes do Anexo I do contrato: (DOC 4; DOC 8 e DOC 9). Com a prova da existência de colaboradores terceirizados e de empregados da Impugnante, fica afastado o entendimento da fiscalização de que os serviços estariam sendo prestados pela empresa estrangeira e não pela Impugnante.

8.9. Não se sustenta a afirmação da fiscalização de que a Impugnante não teria qualquer gerência ou responsabilidade em relação aos expatriados. No contrato de cessão de mão de obra apresentado à fiscalização somente existe a cláusula de limitação de responsabilidades, padrão nesta espécie de contrato. Os expatriados encontravam-se direcionados às funções específicas do Anexo I, nos moldes requeridos pela Impugnante e, subordinados aos gerentes das sondas.

8.10. A fiscalização sugere que as operações envolvendo o afretamento e prestação de serviços seriam em verdade parte de um único contrato conhecido como "Time Charter Party". Porém, não existe exigência de que a embarcação venha armada e tripulada no contrato de afretamento em questão. Trata-se, de fato, de um contrato de afretamento a casco nu, pelo que deve ser afastada de plano a alegação fiscal quanto à natureza contratual de "Time Charter".

8.11. Apenas para argumentar, se a fiscalização desconsidera substancial parte das despesas relacionadas ao contrato, por conseguinte, deveria desconsiderar na mesma proporção as receitas decorrentes do contrato, pois, tributar todas as receitas representa incoerência fiscal.

9. A fiscalização indevidamente glosou as despesas aduaneiras relativas às importações de partes e peças de reparo e manutenção sob o argumento de que seriam custos de titularidade da Seadrill Offshore e não da empresa brasileira.

9.1. Conforme prevista em contrato firmado com a Petrobras, a Impugnante possui a obrigação de proceder ao reparo e manutenção da plataforma e equipamentos utilizados na prestação dos serviços, arcando com todos os custos.

9.2. A Petrobras possui contratos padronizados e exige a observância de seus termos por parte de seus contratados. As empresas insatisfeitas têm apenas o direito

a deixar de participar da concorrência, o que as leva a acatar os termos firmados pela Petrobras em razão da ausência de opções.

9.3 Também os dispêndios com a Visa Solutions para obtenção de vistos, passaportes e autorizações de trabalho revelam-se incontestavelmente dedutíveis, na medida em que essenciais à manutenção da fonte produtora da Impugnante.

10. Caso ultrapassada a preliminar desta Impugnação, em razão de ausência de motivação para glosa demais despesas, obviamente são manifestamente dedutíveis as despesas com a contratação de pessoal visando à prestação de serviços da Impugnante à Petrobrás. Todos os custos fiscais relacionadas à remessa do pagamento pela cessão de mão de obra revelam-se plenamente dedutíveis.

10.1. No que se refere à conta "custo com treinamentos", a própria nomenclatura da rubrica é capaz de indicar a dedutibilidade das despesas. Trata-se de despesas com o treinamento do pessoal envolvido na prestação de serviços, a pedido da própria Petrobras.

#### **MULTA ISOLADA**

11. Já é matéria pacífica na jurisprudência administrativa o não cabimento da exigência cumulativa de multa isolada com a multa de ofício, por caracterizar uma indevida dupla penalização do contribuinte. Logo, deve ser cancelada a exigência da multa isolada.

12. Por fim, protesta a Impugnante pela apresentação posterior de novos documentos, especialmente traduções juramentadas e juntada de documentos originais oriundos do exterior, bem como provas, alegações para a perfeita elucidação dos fatos, inclusive perícia, vistoria e quaisquer outras provas necessárias ao mais amplo esclarecimento do presente processo administrativo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP prolatou o Acórdão 16-71.508 pelo qual considerou totalmente improcedente a impugnação em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

*Ano-calendário: 2009, 2010*

***DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.***

*Não havendo recolhimento antecipado, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é de cinco anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Exercício seguinte se refere ao exercício financeiro posterior àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamento cientificado antes da ocorrência do término do prazo decadencial.*

***GLOSAS DE DESPESAS RELATIVAS A OPERAÇÃO DE PLATAFORMA. CONTRATOS FRACIONADOS EM ALUGUEL E PESSOAL.***

*Correta a glosa de despesas relacionadas à prestação de serviços de pessoal expatriado (empregados de sócio domiciliado no exterior) e as demais despesas contabilizadas no grupo de contas “3.1.03.02 Mercado Externo”, por constituírem despesas não necessárias à manutenção da respectiva fonte de receitas. Embora formalmente sejam firmados dois contratos: afretamento e o outro de serviços, trata-se de um único contrato.*

***MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS.***

*A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente. Multa mantida.*

***AUTO REFLEXO.***

*O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.*

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário a este colegiado ratificando em essência as razões expeditas na peça impugnatória.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

Em relação à decadência, não foi apurado qualquer valor a pagar seja de IRPJ ou CSLL no ano-calendário de 2009, seja no ajuste anual, seja a título de estimativa. Na ausência de qualquer pagamento a contagem do prazo decadencial deve ocorrer sob a égide do inciso I, do art., 173, do CTN conforme estabelecido pelo STJ (STJ - Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

Registre-se outrossim, que a divergência entre a contagem do prazo pela regra do § 4º, do art. 150 ou inciso I, do art. 173, do CTN mostra-se irrelevante no presente caso.

Isso porque na sistemática anual de apuração do resultado, considera-se ocorrido o fato gerador em 31/12 do ano-calendário ou, no caso, **31/12/2009**. Considerando que a data de ciência da autuação foi **29/09/2014**, mesmo com base no § 4º, do art. 150, do CTN não teria ocorrido a decadência pois o termo final do prazo seria **02/01/2014**.

A arguição de duplo vício de fundamentação não merece prosperar. Na mesma linha que a decisão recorrida, pareceu-me claro o entendimento da Fiscalização no sentido de que a totalidade dos custos/despesas sob a rubrica “Mercado Externo”(3.1.03.02) decorreriam direta ou indiretamente dos contratos de cessão de mão de obra com a sócia estrangeira, cujos efeitos foram desconsiderados. A transcrição do Termo de Verificação deixa clara tal circunstância:

[...]

Quanto à classificação contábil que é dada aos custos acima analisados, o plano de contas da fiscalizada reserva um grupo sob a denominação de Mercado Externo – 3.1.03.02, onde, além das duas contas supracitadas, estão as que registram os tributos - ISS e CIDE e outros encargos incidentes e/ou inerentes aos próprios valores faturados pelas sócias estrangeiras a título de cessão de mão-de-obra (Serviços Prestados MDO). Eis a composição ao final em cada um dos exercícios:

[...]

No que se refere à arguição de legitimidade dos contratos, a recorrente insiste na tese de que a Fiscalização - e por consequência o acórdão recorrido – não teria descaracterizado o modelo contratual adotado.

Entretanto, a própria linha de defesa traz argumentos intrinsecamente contraditórios nessa questão. A transcrição do trecho do recurso voluntário demonstra:

[...]

44. Tanto assim que, **embora o TVF e o Acórdão não tenham descaracterizado o modelo contratual adotado, acabam demonstrando, a todo o momento, a rejeição explícita ao referido modelo.**

[...]

Com todo o respeito que merece o signatário das peças de defesa, não consigo vislumbrar como se pode rejeitar as formas contratuais adotadas pela recorrente sem descaracterizá-las, ou vice-versa. A descaracterização (ou rejeição) é explícita no Termo de Verificação:

[...]

Dessa forma, uma única prestação de serviços é contratualmente seccionada com o propósito de caracterizar a sua maior parcela como remuneração de afretamento de embarcação. Assim, busca enquadrar a tributação das respectivas remessas de divisas na incidência de alíquota zero, obstando a retenção do IRRF (Lei nº 9.481/97, art. 1º, inciso I).

2

Nesse sentido, de que a realidade fática destas contratações é uma única e inseparável prestação de serviços, já se pronunciou por diversas vezes a DRJ do Rio de Janeiro. Ver os acórdãos nº 12-48145, 12-54294, 12-62151, 12-65774 e 12-66837. A título ilustrativo, reproduz-se a seguir a ementa do mais recente deles:

[...]

Ainda que a interessada utilize as normas do REPETRO para justificar a formalização dos contratos nos moldes efetuados, fato é que o Fisco não os acatou. Quanto ao advento de legislação superveniente que legitimaria os procedimentos (Lei nº 13.043/2014) não há até agora indicativo de aplicação a fatos geradores anteriores.

Percebe-se certa confusão patrimonial entre a empresa nacional e sua controlada estrangeira no desempenho em conjunto de atividades contratadas de forma segregada mas com o objetivo da prestação de serviços de perfuração para a Petrobras.

Os contratos possuem aspectos comuns indicadores dessa confusão:

- a) contrato de afretamento vinculado ao contrato de prestação de serviços, assinado na mesma data com uma empresa brasileira do mesmo grupo econômico;
- b) rescisão do contrato de serviços é base para rescisão do contrato de afretamento;
- c) solidariedade entre a contratada (fretadora) e a interveniente (prestadora de serviços);
- d) seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente (prestadora de serviços) a fretadora como cossegurada; e:

e) cláusulas do contrato de afretamento prevêm obrigações relativas à prestação de serviços

Ditos serviços são prestados com a utilização de plataforma ou embarcação fornecida pelo próprio grupo econômico que realiza tais serviços. Como já informado no Termo de Verificação, a parte mais significativa do preço pago refere-se ao afretamento e pago à empresa estrangeira.

Na mesma linha do entendimento fiscal, a meu ver não há que se falar em afretamento autônomo. O fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

Portanto, cabe a pergunta: quem efetivamente prestou os serviços?

A resposta deve levar em consideração a impossibilidade de separar a receita auferido do respectivo custo. A distorção no procedimento adotado pelo grupo empresarial a que pertence a interessada decorreu justamente do fato de a receita, supostamente referente a afretamento, ter sido computada na controladora no exterior e os custos, relativos à utilização do equipamento, terem sido deduzidos pela empresa brasileira.

Do até aqui exposto parece-me claro que os custos pertencem a quem auferiu a receita, ou seja, à controladora no exterior. Como afirmado no Termo de Verificação, a formalização do contrato de afretamento teve como escopo a remessa da receita - que na verdade refere-se à prestação de serviço de operação da plataforma – ao exterior sem a incidência do IRRF e da CIDE.

A rejeição dos contratos atinge em cheio a dedutibilidade dos custos e despesas. Não está mais em discussão se as despesas foram incorridas ou se são necessárias mas, previamente a isso, quem efetivamente arcou com elas.

Não se trata aqui de uma ilação. Essa circunstância foi analisada nos autos do processo 16682.721312/2013-91 referente à autuação contra a Petrobras para cobrança do IRRF referente a vários contratos dessa natureza, inclusive os referentes ao presente lançamento.

Naqueles autos, o procedimento fiscal deconsiderou os contratos de afretamento tratando-os em conjunto com os contratos firmados com as empresas nacionais como um contrato único de prestação de serviços.

Analisando o recurso voluntário da empresa naqueles autos, o Acórdão 2202-003.063, transitado em julgado, assim se pronunciou:

[...]

Pelo exposto, resta evidente que os contratos de afretamento e de prestação de serviços se confundiam e, portanto, devem ser considerados como únicos, correspondentes à prestação de serviços técnicos de pesquisa e exploração de petróleo e gás. A bipartição dos contratos pela contratante, ora Recorrente, era puramente formal e deu-se unicamente com o intuito de evitar a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as remessas efetuadas às empresas sediadas no exterior.

As empresas contratadas a estrangeira e a brasileira atuavam de forma conjunta, solidária e contínua, prestando serviços técnicos, embora sob a forma de contratos distintos, segredados formalmente. Os contratos, porém, eram de fato vinculados, entrelaçados, amarrados, sem independência, o que demonstra que não havia afretamento autônomo.

[...]

No processo 16682.721545/2013-94 de exigência da CIDE referentes a esses mesmos contratos, o voto vencedor no Acórdão 3403-002.702 é didático:

Em primeiro lugar, os contratos ditos de afretamento não são, pois não têm como objeto embarcação. Ademais, as unidades de perfuração e de produção de petróleo offshore, objeto dos contratos de afretamento, não são meras estruturas metálicas, sobre as quais desembarcam e atuam os operadores da companhia prestadora de serviço contratada. Em absoluto. As unidades são, justamente, os equipamentos que serão operados para a consecução do objetivo último da Petrobrás, que é a perfuração ou produção do poço de petróleo. E, penso ser evidente, trata-se de equipamentos sofisticados, construídos sob encomenda, com projeto único, que incorpora, em geral, o último estágio de desenvolvimento da tecnologia. Nesse sentido, seus operadores são designados já durante a fase de construção, no estaleiro, tamanha é a intimidade com equipamento requerida para operá-los.

Saliento esse aspecto porque, ainda que se considere a natureza genérica dos contratos, como contrato de aluguel de bens, o que sobressai é que tal contratação é absolutamente dispensável. Bastaria que a Petrobrás celebrasse contrato único, de prestação de serviços, fosse com a nacional ou com a empresa estrangeira, ainda assim as unidades seriam fornecidas, simplesmente, porque não há como prestar os serviços sem elas. Aliás, esse é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra. A Petrobrás, em terra, não se dá ao trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra SPT e, simultaneamente, contratar a prestação do serviço, pois é ilógico, desnecessário, antieconômico<sup>1</sup>. E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que os mesmos fossem operados por terceiros.

Esse relator admite que pronunciou-se em sentido diverso quando do julgamento consubstanciado no Acórdão 1402-001.439. Entretanto não apenas em função de melhor reflexão mas, principalmente, pela consolidação da jurisprudência administrativa em sentido diverso ao entendimento lá explanado, conforme demonstrado nas transcrições supra, reconheço o equívoco cometido naquele julgado.

Na linha do até aqui exposto, o contrato de cessão de mão de obra foi um mero instrumento para viabilizar a segregação contratual aqui contestada. Irrelevante o fato do contrato ter sido formalizado com empresas que não aquela objeto do afretamento pois, insiste-se, o que se concluiu no procedimento é que custo correspondente não foi suportado pela recorrente.

Quanto à presença de funcionários da própria empresa nas sondas é argumento que depõe contra a recorrente pois, sendo próprios, não deveriam mesmo constar do contrato de cessão.

Em relação às contas “ISS s/ custo serv. Prest. Exterior” e Cide s/ custo serv. Prest. Exterior”, são decorrentes do contrato de cessão de mão de obra desconsiderado. Não cabe portanto que sejam dedutíveis. O mesmo se aplica à conta “Custos dos Serviços

Prestados”, “Custos com Treinamento” e “Outros Custos com Serviços Prest. MDO Ext.” pois referem-se a despesas burocráticas para regularização bem como treinamento e segurança dos funcionários cedidos .

O item “Custos com Importação” é o típico exemplo da confusão patrimonial entre a empresa nacional e sua controlada estrangeira no desempenho em conjunto de atividades contratadas de forma segregada mas com o objetivo da prestação de serviços de perfuração para a Petrobras. A recorrente afirma que referem-se a despesas aduaneiras relativas às importações de partes e peças de reparo e manutenção e sustenta o caráter necessário das despesas com base em cláusula do contrato de prestação de serviços:

**“3.10.2 Substituição, Reparo e Manutenção – A CONTRATADA deverá ser responsável pela substituição das peças sobressalentes, manutenção e reparo da UNIDADE, devendo, inclusive, arcar com os custos desses serviços.”**

Tal cláusula consta também do contrato de afretamento:

**3.19. Exceto se estabelecido de forma contrária, neste instrumento a CONTRATADA arcará com o custo de substituição de equipamentos, peças sobressalentes, materiais e acessórios necessários para o funcionamento adequado da UNIDADE.**

Portanto, a cláusula suscitada pela interessada não elide o entendimento de que as despesas seriam de responsabilidade da controladora no exterior.

Também não merece prosperar a arguição de crédito em relação às receitas oferecidas à tributação como decorrência da glosa de custos. Tal argumento só mereceria crédito se a glosa envolvesse todo o custo da pessoa jurídica. Isso não ocorreu.

Para o ano-calendário de 2009, o custo total de vendas e serviços foi R\$ 277.640.745,06. Desse montante foi glosado apenas o valor de R\$ 146.950.594,27 que, no entender da Fiscalização, pertenceriam à controladora domiciliada no exterior. Restou como dedutível os custos no montante de R\$ 130.690.150,79; para um receita de serviços obtida no mercado interno no valor de R\$ 231.621.749,10.

Pela relação de causa e efeito que os une, aplicam-se ao lançamento da CSLL as considerações feitas na autuação do IRPJ.

Passa-se à análise da imputação da multa isolada.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

***Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

(...)

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

(...)

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(.....)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(.....)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*(.....) (grifo acrescido)*

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

*(.....)*

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou

inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.<sup>1</sup>

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.<sup>2</sup> (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

---

<sup>1</sup> RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

<sup>2</sup> Idem, Idem

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Em resumo de todo o exposto conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Leonardo de Andrade Couto - Relator