



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 12448.725982/2014-80
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-003.683 – 1ª Turma**
Sessão de 07 de agosto de 2018
Matéria DEDUÇÃO DE CUSTOS/DESPESAS
Recorrente SEADRILL SERVIÇOS DE PETROLEO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE.

1- Os critérios de necessidade/utilidade traduzem o interesse processual. Não deve ser conhecido o recurso que, sendo provido, não ensejará nenhum proveito para o recorrente no âmbito do próprio processo.

2- A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. O acórdão paradigma não se refere a lançamento por glosa de custos/despesas (caso do acórdão recorrido), mas sim a lançamento por omissão de receitas, receitas que estariam configuradas nos valores que as controladoras no estrangeiro remeteram à controlada no Brasil. Não há paralelo entre o acórdão recorrido (que tratou de glosa de custos/despesas referentes a rubricas específicas) e o paradigma, que permita a caracterização de divergência a ser sanada mediante processamento de recurso especial. Os contextos fáticos distintos justificam as diferentes decisões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que conheceram do recurso. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Nelso Kichel não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Flávio Franco Correa na reunião anterior. Julgamento iniciado na reunião de 07/2018 e concluído 08/2018, no período da manhã.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luís Flávio Neto, Nelso Kichel (suplente convocado em substituição ao conselheiro Flávio Franco Corrêa), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

1) artificialidade da divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço (*split* contratual); e

2) impossibilidade de aplicação da multa isolada de 50% de que trata o art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96, em concomitância com a multa de ofício de 75%.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à matéria constante do item "1" acima indicado. Houve negativa de seguimento em relação à matéria tratada no item "2", conforme o despacho exarado em 02/06/2017 pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Na sequência, a contribuinte apresentou agravo contra o exame de admissibilidade feito pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, mas a negativa de seguimento do recurso em relação à segunda divergência foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme despacho decisório exarado em 21/07/2017.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1402-002.456, de 11/04/2017, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, decidiu manter a glosa de custos/despesas que embasou o lançamento contido nos presentes autos.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

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 incurrir, 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.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Quanto à matéria admitida do recurso (artificialidade da divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço - *split* contratual), a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

A COMPROVAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL

A ARTIFICIALIDADE DO "SPLIT" CONTRATUAL

- conforme já mencionado, o v. acórdão recorrido julgou procedente a autuação por entender que a fiscalização descaracterizou o "split" contratual diante da confusão entre o contrato de prestação de serviço e o contrato de afretamento. Em outras palavras, no entendimento da autuação e do acórdão recorrido, a bipartição dos contratos entre prestação de serviços (empresa brasileira) e afretamento (empresa estrangeira) é artificial na medida em que ambas as atividades foram executadas de forma conjunta à Petrobras;

- contudo, de forma contrária ao que foi definido pela Turma *a quo* e em consonância com o entendimento defendido pela recorrente, o Acórdão paradigma nº 1103-001.105, que trata da mesma situação fática, reconhece expressamente que a autuação fiscal não pode ser procedente se não houver nos autos nenhuma indicação de que os limites previstos nos editais tenham sido objeto de alguma negociação entre o licitante e os participantes do certame ou de que os recursos recebidos pela recorrente de suas "controladoras" sejam por prestação de serviços a essas e parte por prestação de serviços à contratante ou licitante;

- em cumprimento ao disposto pelo §6º do art. 67 do Regimento Interno do CARF, procede-se a seguir ao cotejo analítico entre as ementas do acórdão recorrido e do acórdão paradigma:

Ementa do Acórdão Paradigma

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PRELIMINARES DE NULIDADE

O uso de informações coletadas no âmbito de um MPF para a instrução primária dos lançamentos efetuados sob outro MPF não constitui emprego de prova emprestada. Trata-se de continuidade da própria instrução primária dos lançamentos, a qual se iniciou com o primeiro MPF-F e se concluiu com o segundo MPF-F. O fato de se ter emitido novo MPF-F, embora a fiscalizada tenha sido cientificada do primeiro MPF-F e do início do procedimento fiscal, não viola a Portaria RFB 4.066/07, sendo, antes, medida de cautela.

DECADÊNCIA - CIÊNCIA DOS LANÇAMENTOS EM 27/12/2007

O IRPJ e a CSLL tiveram sua apuração anual, no ano-calendário de 2002, conforme DIPJ/03, o que afasta a decadência. A exigência de PIS e de Cofins se deu somente para dezembro de 2002, ou melhor, para todo o ano-calendário de 2002, definindo o momento do fato gerador para 31/12/02, de modo que se afasta a decadência.

PIS, COFINS LANÇAMENTOS ANUAIS E TRIMESTRAIS

Não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração. Vício substancial que inquina os lançamentos de nulidade material.

IRPJ, CSLL - TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR DE JANEIRO A SETEMBRO DE 2003

A DIPJ/04 de evento especial de incorporação da recorrente em 30/9/03 não foi rechaçada pelo autuante. Incabível a exigência de IRPJ e de CSLL sob fato gerador em 31/12/03.

IRPJ, CSLL, PIS, COFINS - TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR DE OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2003

Resulta comprovado que as transferências de recursos da controladora da recorrente foram para integralizações de seus aumentos de seu capital. Exigências afastadas.

FLUXO TRIANGULAR DE RECURSOS - PREÇO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO - RECUPERAÇÕES DE CUSTOS DEDUZIDOS

1 - Motivo central é de artificialidade entre os preços praticados entre a contratante com as contratadas empresas estrangeiras (por afretamento de embarcações), e os preços praticados entre a mesma contratante e a recorrente, controlada das empresas estrangeiras, emergindo a parte do preço pela prestação de serviços à contratante pela recorrente, com os recursos transferidos a essa pelas empresas estrangeiras. Os editais de licitação internacional preveem o limite percentual (sobre o preço global) a ser praticado pela prestação de serviços, sem exceção. Preços contratados conforme os limites percentuais estabelecidos nos editais de licitação. Não há nos autos nenhuma indicação de que os limites previstos nos editais tenham sido objeto de alguma negociação entre o licitante e os participantes do certame. Também não há nenhuma discriminação de que parte dos recursos recebidos pela recorrente de suas “controladoras” sejam por prestação de serviços a essas e parte por prestação de serviços à contratante licitante.

2 - Motivo alternativo é de que os recursos transferidos pelas empresas estrangeiras à recorrente são subvenções para custeio ou recuperações de custos deduzidos. Recuperação de custos e subvenções para custeio não são sinônimos. Se os gastos foram em benefício das empresas estrangeiras, os valores transferidos para a recorrente até o limite dos gastos não foram subvenções para custeio.

Do exame da documentação constante dos autos, não há indicação que os gastos em benefício das empresas estrangeiras tenham transitado como despesa da recorrente; o que afasta a exigência por recuperação de custos deduzidos - as transferências não transitaram como receita na recorrente. Do mesmo exame, constata-se a ausência nas contas do Razão de lançamentos contábeis de ingressos de recursos de R\$ 1.063.093,46 em 2002, e de R\$ 17.018.000,00 em 2004. Parcelas que representam subvenções para custeio. Exigências afastadas parcialmente.

CSLL - FALTA DE COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVA DE CSLL PARA OS TRIMESTRES DE 2004

Não consta a compensação de bases negativas de CSL apuradas nos próprios trimestres do ano-calendário de 2004, como declaradas na ficha 17 da DIPJ/05. Porquanto essas bases negativas de CSL não foram questionadas pelo autuante, impõem-se suas compensações na apuração dos valores tributáveis dos trimestres de 2004.

- a fim de deixar ainda mais evidente a divergência entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, e em cumprimento do disposto pelo §6º do art. 67 do Regimento Interno do CARF, promove-se a seguir ao cotejo analítico entre trechos do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas: [...];

- comprovado, portanto, o dissídio jurisprudencial, a recorrente passará a demonstrar o prequestionamento da matéria;

COMPROVAÇÃO DO PREQUESTIONAMENTO

- no recurso voluntário, a questão do *split* contratual foi tratada com minúcia no tópico "a legitimidade do modelo contratual adotado";

COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

- para fins de cumprimento do requisito do art. 67, §1º do RICARF, a legislação tributária interpretada de maneira divergente é, no que diz respeito ao *split* contratual, os arts. 5º e 14, da então IN 844/2008 e, posteriormente, em ratificação, o art. 1º da Lei nº 9.481/1997 (com redação conferida pelo art. 106 da Lei 13.043/14): [...];

- no acórdão recorrido, interpretou-se que o *split* contratual entre afretamento e prestação de serviços foi artificial e não correspondia a realidade, pois ambas as atividades foram prestadas em conjunto à Petrobras. À fls. 3558, o acórdão recorrido consigna de forma categórica que "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". Por sua vez, o acórdão paradigma nº 1103-001.105, à fl. 5833 daqueles autos, deixa claro que um dos principais argumentos da Recorrente é que "a maior parte do preço global ficou com a empresa no exterior, sem a incidência de IR no Brasil, por aplicação da hipótese de alíquota zero do art. 1º, I, da Lei nº 9.481/97. A parcela residual do preço, atribuída à recorrente, não apresentava suficiência para que ela apresentasse lucros" e conclui que não houve artificialidade na determinação dos preços de afretamento e de prestação de serviços pela recorrente naqueles autos;

DO MÉRITO

A INEXISTÊNCIA DE ARTIFICIALIDADE NO SPLIT CONTRATUAL

- para que se tenha um perfeito entendimento da controvérsia, é preciso tecer alguns comentários sobre o modelo de contratação adotado, utilizado de forma padrão na

indústria de óleo e gás, que consiste na contratação coligada em que há a celebração simultânea de um contrato de prestação de serviços, com uma entidade residente no Brasil, e de um contrato de afretamento, com uma entidade residente no exterior ("split contract");

- a rejeição do Fisco ao modelo em causa está bem demonstrada no TVF:
[...];

- ocorre que o TVF e o Acórdão ora recorrido não poderiam ter rejeitado ou descaracterizado o modelo contratual bipartido, tendo em vista que este é legal, uma vez que jamais vedado em lei, e legítimo, incentivado pelo Regime Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Exploração e Produção de Petróleo e Gás - REPETRO (IN RFB 844/08) e recentemente ratificado pelo art. 106 da Lei 13.043/14;

- referido modelo de contrato de afretamento acabou sendo utilizado em larga escala em razão da regulamentação do REPETRO, que considera integrante do regime tão somente os bens que "pertencam a pessoa sediada no exterior", "sejam importados sem cobertura cambial" e "procedam diretamente do exterior";

- o mesmo ocorre em relação à importação temporária de "máquinas aparelhos, instrumentos, ferramentas, equipamentos e outras partes ou peças, incluídos os sobressalentes, destinados a garantir a operacionalidade do Repetro: [...];

- ou seja, o sistema do REPETRO, mais que legitima, incentiva que as concessionárias importem as embarcações de empresas estrangeiras, em detrimento às embarcações de empresas nacionais e/ou em território nacional. Por outro lado, é evidente que o dia-a-dia das prestações de serviço de extração e perfuração de poços de petróleo teria que ocorrer no local, razão pela qual tais empresas criaram subsidiárias locais para atender a estes serviços;

- dessa forma, durante muitos anos, as empresas foram estimuladas a manter os contratos de afretamento com empresas no exterior, sendo lógica a contratação da prestação dos serviços no Brasil;

- por tal razão, e a fim de acabar com a pretensão do Fisco de considerar tais estruturas ilegítimas, foi que o legislador brasileiro recentemente decidiu ratificar, através do art. 106 da Lei 13.043/14, que conferiu nova redação ao art. 1º da Lei nº 9.481/1997, a legitimidade e legalidade do modelo bipartido de contratos. *In verbis*: [...];

- note-se que os percentuais adotados no caso concreto (80% afretamento e 20% serviços) são exatamente aqueles adotados pelo legislador;

- logo, diferentemente do que sustenta o acórdão recorrido, o art. 1º da Lei nº 9.481/1997 (com redação conferida pelo art. 106 da Lei 13.043/14) deve sim servir como parâmetro para demonstração da legitimidade do modelo contratual utilizado por todo o setor de petróleo e dos percentuais aplicados nos contratos no caso concreto. Ainda que os fatos geradores tenham ocorrido anteriormente à entrada em vigor do novo texto legal;

- e não poderia ser diferente, pois os serviços são a parte menos importante dos contratos coligados, vindo a maior parte dos custos e da receita, de fato, do contrato de afretamento. Veja-se abaixo tabela com outras embarcações do tipo jack-up, cujo preço para construção, em dólares, chega a 530 milhões;

- não restam dúvidas de que o modelo de *split* é legítimo e que o contrato de afretamento é, de fato, o que produz maior receita, haja vista que o custo do mesmo pode chegar a ser de 10 vezes maior que os custos contabilizados pela recorrente em razão do contrato de prestação de serviços;

- é certo, no entanto, que tais considerações servem apenas para que os Srs. Julgadores se dissipem da rejeição incorporada pelo TVF e pelo Acórdão e vejam os fatos de forma concreta e objetiva, sem a sombra que o Fisco busca criar quanto à existência de uma suposta simulação, ou "burla", mas que não é afirmada com concretude;

- por consequência, não pode subsistir o acórdão recorrido quando afirma que "a rejeição dos contratos atinge em cheio a dedutibilidade dos custos e despesas" e que "não está mais em discussão se as despesas foram incorridas ou se são necessárias, mas, previamente a isso, quem efetivamente arcou com elas". Ora, uma vez derrubada a premissa do acórdão de que o *split* contratual é artificial, resta inevitável concluir que a Recorrente faz jus a dedutibilidade dos custos e despesas tidos no desempenho do contrato de prestação de serviços;

- não é demais lembrar que as despesas incorridas pela recorrente e glosadas pela Fiscalização estão contabilizadas em contas sob a rubrica "MERCADO EXTERNO", senão vejamos: [...];

- como sabemos, segundo o artigo 47 da Lei nº 4.506/64 e o artigo 299 do RIR/99, para que a despesa seja dedutível, faz-se necessário que o gasto (i) seja necessário à manutenção da atividade da empresa, (ii) seja usual, (iii) tenha sido efetivamente incorrido e (iv) adequadamente comprovado por todos os meios de prova admitidos pelo ordenamento jurídico. Esses requisitos estão perfeitamente presentes em todas as glosas realizadas pelo Fisco;

a) A dedutibilidade das despesas da conta "Serviços Prestados MDO"

- esta conta refere-se às despesas com os pagamentos das sociedades estrangeiras Eastern Drilling AS e Seadrill Américas Inc., que cederam a mão de obra para a recorrente, chamada comumente de "expatriados";

- é preciso ressaltar que a recorrente é empresa do ramo de óleo e gás, cujo objeto, descrito na Cláusula 2ª de seu contrato social, consiste, entre outros, na prestação de "serviços 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";

- em assim sendo, são atividades-fim da recorrente tanto a prestação de serviços de operação de sondas e equipamentos, como a importação de tais equipamentos e de produtos industrializados em geral, tudo relacionado à atividade petrolífera;

- por sua vez, o contrato de prestação de serviços firmado entre a recorrente e a Petrobras determinou como obrigações da empresa brasileira a prestação de serviços à concessionária, cf. redação da cláusula 1.1. do contrato de prestação de serviços, notadamente "serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou manutenção e ou intervenção ("workover") de poços de petróleo e/ou gás";

- o instrumento contratual não só previu a prestação de serviços a ser executada pela recorrente, como também estabeleceu que a empresa brasileira seria responsável pela manutenção dos equipamentos e da própria embarcação, necessários aos serviços de perfuração prestados, devendo ainda arcar com os custos inerentes à referida manutenção, conforme disposição expressa da Cláusula 3.10.2 do contrato de prestação de serviços com a Petrobras;

- dessa forma, o contrato firmado com a Petrobras, de natureza vinculante e que não foi desconstituído pela fiscalização, demonstra de forma irrefutável a obrigação contratual da recorrente no que tange à prestação de serviços de perfuração e à manutenção dos equipamentos utilizados;

- por sua vez, a relação direta da cessão de mão de obra com a prestação dos serviços junto à Petrobras também se revela evidente, por diversos documentos;

- os contratos de cessão de mão de obra entre a recorrente e empresas estrangeiras (apresentados à Fiscalização e anexados como Doc.2 na Impugnação) determinam o fornecimento de mão de obra pelas empresas estrangeiras (Seadrill Américas Inc. e Eastern Drilling AS) visando o preenchimento, por profissionais capacitados, das funções constantes do Anexo I do referido contrato, das quais se extrai, a título de exemplo, as seguintes funções: Assistente de Guindasteiro; Sondador; Assistente de Torrista; Plataformista-chefe; Assistente de Perfurador, [...];

- a comprovação de que a referida mão de obra foi empregada pela recorrente nas sondas para prestar à Petrobras os serviços de perfuração de poços de petróleo foi feita através de organogramas e de parte das listas das pessoas a bordo das sondas ("POB" ou "People On Board");

- nessa esteira, os organogramas anexados no doc. 4 da Impugnação demonstram a relação de pessoal (mão de obra terceirizada), suas respectivas funções em cada sonda, evidenciando o efetivo envolvimento da mão de obra terceirizada na prestação de serviços à Petrobras, nos termos do contrato firmado entre a recorrente e a concessionária;

- a título de exemplo, vejam-se algumas das atividades descritas nos organogramas: [...];

- como se nota, as funções exercidas no âmbito da prestação de serviços da recorrente à Petrobras se encontram em linha com o Anexo I dos contratos de cessão de mão de obra, demonstrando que a mão de obra cedida pelas sociedades estrangeiras foi direcionada aos projetos da recorrente, na prestação de serviços à Petrobras;

- além disso, dos organogramas extrai-se também a presença de funcionários brasileiros da recorrente. A título de exemplo, o organograma funcional da sonda West Eminence conta com a presença dos seguintes empregados da empresa brasileira: Leandro Ribeiro Martins, José Antonio Santana Vieira, Anselmo Serra dos Santos, e Francisco das Chagas;

- portanto, há clara presença não só de colaboradores terceirizados, mas de empregados da própria empresa brasileira nas sondas, fato capaz de espantar o "pano de fundo" da teoria fiscal no sentido de que os serviços estariam sendo prestados pela empresa estrangeira e não pela recorrente;

- ainda no intuito de ratificar que a mão de obra objeto do contrato de cessão foi efetivamente direcionada à prestação dos serviços da recorrente, esta anexou à Impugnação a cópia de parte da extensa lista de pessoal a bordo das sondas, revelando claramente que a fiscalização deixou de verificar a questão com a minúcia exigida ao caso;

- ora, a lista de colaboradores a bordo das sondas, separada de forma cronológica por ano e mês, demonstra a presença de funcionários terceirizados no exercício das funções da prestação de serviço contratada entre a Petrobras e a recorrente, evidenciando, assim, que a despesa para a contratação de empresa que fornecia mão de obra para a execução dos serviços da recorrente era necessária e usual;

- diga-se, por fim, que, ao contrário do que parecem entender o TVF e o Acórdão recorrido, os contratos de cessão de mão de obra envolviam a recorrente e empresas que não se encontravam inseridas no contexto do contrato de afretamento (EASTERN DRILLING AS e SEADRILL AMÉRICAS INC.), o que indica a ausência de relação direta entre a empresa afretadora (SEADRILL OFFSHORE AS) e a contratação da mão de obra terceirizada, reforçando a idoneidade dos contratos de cessão;

- quanto à efetividade da despesa, a mesma restou demonstrada por comprovante de pagamento anexo à Impugnação como doc. 8, o qual foi direcionado às empresas estrangeiras, que são partes do contrato junto com a recorrente;

- note-se que não são realizadas contratações diretamente entre expatriados e recorrente. A empresa estrangeira é contratada, recebendo pelos custos da contratação, mais uma margem de 5%, e é ela que efetua os pagamentos, seleciona os expatriados dentro das condições estabelecidas pela contratante, substitui eventual expatriado quando necessário e é responsável pelo expatriado enquanto empregado;

- semelhante à estrutura de uma cooperativa de empregados, à recorrente cabia dar-lhe ordens sobre os serviços que deveriam ser prestados e garantir sua segurança a bordo (artigo 1º), além de assumir responsabilidade pelo trabalho por eles realizado (artigo 3.4), mas não as responsabilidades trabalhistas e previdenciárias;

- por essa razão, inclusive, a exigência que pretendia o TVF referente à discriminação dos salários pagos a cada contratado, era impossível para a recorrente, que fez o pagamento somente para a empresa que cedeu a mão de obra;

- diga-se, por fim, que todos os pontos acima suscitados foram ratificados pela cedente Seadrill Américas Inc., através de declaração anexada à impugnação como Doc.5;

- dessa forma, havendo sido demonstrada de forma cabal a necessidade, usualidade e efetividade das despesas da conta "Serviços Prestados MDO", em contraponto aos genéricos argumentos do TVF e do Acórdão, não se pode negar a dedutibilidade das despesas;

b) A dedutibilidade das despesas das contas "ISS s/ custo serv. Prest Exterior" e "CIDE s/ custo serv. Prest. Exterior"

- esta conta trata dos tributos incidentes sobre a remuneração pela cessão de mão de obra. Ora, caindo a premissa, cai a conclusão. Ou seja, demonstrado acima que as despesas com as cessões de mão de obra são da prestadora do serviço e são dedutíveis, é

preciso reconhecer que também o são os tributos incidentes sobre a receita de referida contratação;

- além disso, jamais se poderia sustentar que as despesas com tais tributos seriam de responsabilidade da afretadora que jamais poderia ser contribuinte de tais tributos;

c) A dedutibilidade das despesas da conta "Custos dos Serviços Prestados

- trata-se de dispêndios com a Visa Solutions para obtenção de vistos, passaportes e autorizações de trabalho para os expatriados, cedidos a fim de integrar a mão de obra da recorrente na prestação de serviços à Petrobras;

- tais despesas revelam-se incontestavelmente dedutíveis, na medida em que necessárias à regularização da contratação da mão de obra empregada na atividade-fim da recorrente;

- ora, sem a contratação de mão de obra qualificada não haveria como proceder à prestação de serviços dentro dos padrões de qualidade exigidos pela Petrobras e, por óbvio, a contratação de estrangeiros necessariamente envolve diversos custos com despachantes e profissionais especializados na obtenção de vistos e regularização dos expatriados junto à administração pública brasileira, que não são apenas necessários, mas também usuais;

- a efetividade das despesas jamais foi contestada pelo TVF nem pelo Acórdão, havendo sido devidamente demonstrada em sede de Fiscalização através de tabela e diversas notas fiscais;

d) A dedutibilidade das despesas da conta "Custos com Importação"

- esta conta inclui as despesas aduaneiras relativas às importações de partes e peças de reparo e manutenção, pagos em geral à MS Logística (cf. demonstrado à Fiscalização quando da apresentação de notas fiscais e planilhas, as quais não foram impugnadas);

- não obstante a comprovação - e incontrovérsia - do efetivo pagamento e do beneficiário, a Fiscalização decidiu glosar tais despesas e o Acórdão manter tais glosas sob o argumento de que seriam custos de titularidade da Seadrill Offshore e não da empresa brasileira;

- contudo, a argumentação fiscal não se sustenta à luz de suas próprias razões, sendo fruto de análise parcial e fora do contexto da operação;

- a demonstração quanto ao caráter necessário das despesas com as importações de equipamentos, partes e peças para reparo e manutenção de equipamentos de perfuração utilizados na prestação de serviços em comento pode ser verificada a partir da simples leitura da cláusula 3.10.2 do contrato de prestação de serviços firmado entre a recorrente e a Petrobras, já anexado aos autos, a substituição de peças, manutenção e reparo da embarcação, devendo arcar com os respectivos custos;

- por sua vez, foi apresentada no doc. 6 da Impugnação relação contendo as declarações de importação e a descrição dos itens importado, a qual revela se tratarem de partes e peças de manutenção/reposição;

- a relação de referida prestação com o objeto da recorrente deduz-se da Cláusula 2ª de seu contrato social, o qual prevê também como objeto da recorrente a "comercialização, importação e exportação de equipamentos e produtos industrializados relacionados à atividade petrolífera";

- assim, em possuindo a obrigação de importar partes e peças para a manutenção da embarcação, e sendo os custos a ela imputáveis (cf. cláusula 3.10.2), é certo que despesas fiscais deveriam ser assumidas pela recorrente;

e) A dedutibilidade das despesas das demais contas da rubrica "MERCADO EXTERNO": "Custos com Treinamento" e "Outros Custos com Serv Prest MDO Ext"

- trata-se de contas relativas às despesas com pagamentos de diversas empresas de treinamento e segurança do pessoal que presta serviços em nome da recorrente;

- a recorrente, em sede de fiscalização, demonstrou através de notas fiscais e planilhas o pagamento a diversas destas empresas, dentre elas Step offshore, National Oilwell Varco Norway AS, Training for the Offshore Driling. Além disso, em sede de Impugnação, anexou notas fiscais e contrato de câmbio contendo a descrição dos treinamentos, sendo certo que a Fiscalização não impugnou a efetividade de qualquer dos pagamentos comprovados;

- no que se refere à necessidade e usualidade das despesas, evidentemente, para a prestação de serviços à Petrobras a bordo, são exigidos determinados treinamentos procedimentais antes do deslocamento às sondas e a providência de alguns equipamentos de segurança;

- frise-se que a própria concessionária exige a realização de tais treinamentos no contrato de prestação de serviços;

- vê-se, portanto, que se trata de despesas necessárias à atividade-fim da recorrente, usuais e efetivas, cf. devidamente comprovado ao longo da fiscalização e na Impugnação;

f) A glosa das despesas e os consequentes créditos em relação às receitas oferecidas à tributação

- caso ultrapassados os argumentos esposados acima, o que se admite para argumentar, haverá que se reconhecer os impactos fiscais decorrentes da interpretação fiscal também sob o ponto de vista da recorrente;

- a premissa fiscal baseia-se na alegação de que as despesas em comento são da empresa estrangeira (afretadora) e não da empresa brasileira (prestadora de serviços), logo, deveriam ser glosadas. Nessa esteira, o consectário lógico de tal conclusão exigiria o reconhecimento de que toda a apuração de receitas e, via de consequência, de tributos incidentes sobre a renda, lucro e receitas brutas deverá ser reconstituída para que se desconsiderem as receitas decorrentes dos contratos de prestação de serviço em tela;

- logo, se a fiscalização acaba por desconsiderar substancial parte das despesas relacionadas ao contrato em razão de compreender a prestação de serviços da recorrente à Petrobras como inexistente, deverá, por conseguinte, desconsiderar a mesma proporção de receitas decorrente do instrumento contratual;

- destaque-se que seria virtualmente impossível executar os serviços previstos no contrato de prestação de serviços com a Petrobras sem incorrer nas despesas dedutíveis (despesas operacionais), haja vista a natureza dos serviços de sondagem/perfuração e os altíssimos dispêndios associados à atividade;

- nesse passo, desconstituir apenas as despesas como se inexistentes fossem para, ao mesmo tempo, tributar-se todas as receitas como reais e efetivas representa incoerência fiscal e até mesmo abuso de direito;

- a descaracterização das despesas em atenção a todo o "pano de fundo" traçado pela Fiscalização, qual seja, a suposta inexistência de prestação de serviços entre a recorrente e Petrobras, deverá acarretar a consequente descaracterização das receitas da prestação de serviços. Se não há que se falar em despesas dedutíveis em razão de ausência de efetiva prestação, não há que se falar em receitas tributáveis, também em razão de ausência de efetiva prestação de serviços;

- portanto, haverá a necessidade de recomposição imediata da tributação relativamente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com o consequente reconhecimento de créditos (caso tenha havido pagamento), redução do lucro real ou majoração de prejuízos da empresa;

DO PEDIDO

- a recorrente espera e confia que seu recurso especial seja conhecido e provido para reformar o Acórdão 1402-002.456, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, e cancelar o auto de infração que deu origem ao PAF nº 12448-725.982/2014-80.

Já foi mencionado anteriormente que o recurso especial só foi admitido em relação à divergência sobre a "artificialidade da divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço (*split* contratual)".

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 25/10/2017, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu parcialmente o recurso especial da contribuinte, e em 07/11/2017, o referido órgão apresentou tempestivamente suas contrarrazões, com os seguintes argumentos:

DA INADMISSILIDADE DO RECURSO

- trata-se de lançamento de IRPJ e CSLL em razão das irregularidades apuradas nos anos de 2009 e 2010;

- o auto de infração consigna que as despesas e os custos registrados pela contribuinte são estranhos às suas atividades e, portanto, não necessários para a manutenção da respectiva fonte de receitas. Na realidade, constatou-se que essas despesas são de responsabilidade da empresa Seadrill Offshore, que é a proprietária das unidades perfuradoras;

- o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário por entender que "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";

- desse modo, o acórdão recorrido, corroborando as razões apresentadas pela autoridade fiscal, entendeu que “os custos pertencem a quem auferiu a receita, ou seja, à controladora no exterior”;

- por sua vez, o recurso especial do contribuinte discute apenas a artificialidade dos contratos de afretamento e de prestação de serviço, sem questionar os fundamentos do lançamento, quais sejam as glosas dos custos erroneamente contabilizados;

- inicialmente, cumpre salientar que a Fazenda Nacional corrobora o entendimento consignado no despacho de admissibilidade do recurso especial no sentido de que não há interesse recursal por parte do contribuinte. Veja-se:

“No que concerne à primeira matéria objeto do recurso especial deve-se esclarecer inicialmente que o lançamento não se encontra fundamentado na ora questionada "artificialidade" da divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço (split contratual).

De fato, embora tenha tecido comentários sobre os contratos de afretamento (vide conceito estabelecido pelo art. 2º Lei nº 9.432/97) celebrados entre a Petrobrás e a Seadrill Offshore A.S., bem como os contratos de prestação de serviço celebrados entre a recorrente e sua controladora no exterior (Seadrill Offshore A.S.), o autor da ação fiscal glosou os custos contabilizados pela recorrente relativos aos contratos de prestação de serviços em razão de entender que tais custos foram incorridos pela Seadrill Offshor A.S., e não pela ora recorrente (correlação entre receitas e custos).

Sobre o assunto o autor da ação fiscal, após analisar detidamente os custos em questão, assim se pronunciou (vide TVF à e-fl. 1749):

DAS INFRAÇÕES APURADAS

Por todo o exposto, tais 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. Dessa forma foram glosados para efeito das apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Os montantes mensais foram extraídos da escrituração e os extratos dos respectivos balancetes estão anexados ao presente Termo de Verificação. (g.n.)

Quem primeiro levantou a questão da "artificialidade" da divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço (split contratual) foi o próprio sujeito passivo, em sua impugnação.

Essa questão foi, então, examinada tanto pela decisão de primeiro grau quanto pela decisão recorrida, mas sempre, a meu ver, como obiter dictum.

Em assim sendo, a meu juízo, falta à recorrente interesse recursal quanto à questão da "artificialidade" dos contratos. Em poucas palavras, a doutrina processualista afirma haver interesse recursal quando: (i) o recorrente não dispuser de meio processual diverso para modificar o ato guerreado

(necessidade do recurso); e (ii) quando o recurso propiciar situação mais vantajosa ao recorrente do que aquela posta na decisão recorrida (utilidade do recurso);

Nesse sentido, o presente recurso especial revela-se inútil, pois a recorrente não contestou a acusação do autor da ação fiscal, qual seja, que os custos registrados na conta "3.1.03.02 - Mercado Externo" não foram incorridos pela recorrente, e sim por sua controladora no exterior. Noutros termos, ainda que a CSRF entenda que os contratos em questão não são "artificiais", a posição do sujeito passivo não será mais vantajosa, pois nada poderá ser dito pela Turma sobre a glosa dos custos, já que essa matéria não foi objeto do recurso especial.

Para concluir, embora entenda que relativamente à matéria da "artificialidade" falte interesse recursal à ora recorrente, também entendo que a questão da presença ou ausência de interesse recursal não deve ser objeto deste juízo de admissibilidade, e sim do juízo de conhecimento do recurso, a ser realizado pela própria Turma da CSRF."

- nesse sentido, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal não precisou descaracterizar os contratos celebrados pois apenas realizou o reenquadramento dos efeitos tributários causados pelas obrigações contraídas pela Contribuinte junto à Petrobrás e as demais controladoras estrangeiras;

- portanto, a autoridade fiscal demonstrou que os custos apropriados pela recorrente eram, na realidade, despesas pertencentes à controladora estrangeira. Este é o fundamento do auto de infração que foi corroborado pelo acórdão recorrido e que deveria ter sido objeto do recurso especial;

- assim, considerando que o recurso interposto não rebateu os fundamentos do auto de infração, resta caracterizada a falta de interesse recursal. Portanto, o recurso especial não deve ser conhecido;

- além da falta de interesse recursal, o acórdão apresentado como paradigma não serve para configurar a divergência, pelas razões a seguir expostas;

- a situação fática do acórdão recorrido já foi delimitada acima. Assim, passa-se a analisar a situação do acórdão de nº 1103-001.105, apresentado como paradigma;

- pela simples leitura da ementa do acórdão, percebe-se que se tratam de situações diversas e que os motivos para dar provimento ao recurso voluntário decorreram da análise da documentação constante dos autos. Documentação completamente diversa da do presente processo. Veja-se:

"FLUXO TRIANGULAR DE RECURSOS - PREÇO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO - RECUPERAÇÕES DE CUSTOS DEDUZIDOS

1 - Motivo central é de artificialidade entre os preços praticados entre a contratante com as contratadas empresas estrangeiras (por afretamento de embarcações), e os preços praticados entre a mesma contratante e a

recorrente, controlada das empresas estrangeiras, emergindo a parte do preço pela prestação de serviços à contratante pela recorrente, com os recursos transferidos a essa pelas empresas estrangeiras. Os editais de licitação internacional preveem o limite percentual (sobre o preço global) a ser praticado pela prestação de serviços, sem exceção. Preços contratados conforme os limites percentuais estabelecidos nos editais de licitação. Não há nos autos nenhuma indicação de que os limites previstos nos editais tenham sido objeto de alguma negociação entre o licitante e os participantes do certame. Também não há nenhuma discriminação de que parte dos recursos recebidos pela recorrente de suas “controladoras” sejam por prestação de serviços a essas e parte por prestação de serviços à contratante licitante.

2 - Motivo alternativo é de que os recursos transferidos pelas empresas estrangeiras à recorrente são subvenções para custeio ou recuperações de custos deduzidos. Recuperação de custos e subvenções para custeio não são sinônimos. Se os gastos foram em benefício das empresas estrangeiras, os valores transferidos para a recorrente até o limite dos gastos não foram subvenções para custeio.

Do exame da documentação constante dos autos, não há indicação que os gastos em benefício das empresas estrangeiras tenham transitado como despesa da recorrente; o que afasta a exigência por recuperação de custos deduzidos - as transferências não transitaram como receita na recorrente. Do mesmo exame, constata-se a ausência nas contas dos Razão de lançamentos contábeis de ingressos de recursos de R\$ 1.063.093,46 em 2002, e de R\$ 17.018.000,00 em 2004. Parcelas que representam subvenções para custeio. Exigências afastadas parcialmente."

- pelo simples fato de o fundamento do acórdão paradigma basear-se na análise de prova já seria motivo suficiente para desconfigurar a divergência de entendimento entre os acórdãos, requisito essencial para admissibilidade do recurso especial;

- a seguir, transcreve-se trechos do acórdão paradigma que delimitam os fundamentos da autuação, bem como os motivos pelos quais o contribuinte teve seu recurso provido:

“Relatório

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

...

A autuação ocorreu, segundo a fiscalização, por omissão de receitas de reembolsos pelas controladas, mediante um fluxo triangular de rendimento, realizado entre a empresa contratante (Petrobras), as empresas controladoras no exterior e a controlada sediada no Brasil, com o intuito de reduzir os tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento da empresa controlada com sede no território nacional.

...

Sendo assim, em suma, o que motivou o auto de infração foi a omissão de receita nas DIPJs 2002, 2003 e 2004, pois a controlada não contabilizou como receita os valores recebidos como pagamento da prestação de serviço realizado por ela, os quais deveriam ter sido acrescentados ao resultado do lucro real e da base de cálculo da CSL.

...

Segundo o autuante, a recorrente e a empresa no exterior, por ser sua controladora, atribuíram com artificialidade os preços que ambas praticariam à contratante, a Petrobras, de modo que a maior parte do preço global ajustado com a contratante fosse imputável à controladora da recorrente no exterior – no caso, cerca de 90% do preço global.

...

Do exame da documentação acostada aos autos, constato o seguinte.

...

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), o autuante acusa que a contratada pela Petrobras era a controladora da recorrente. Não trouxe aos autos, contudo, os contratos firmados entre a Petrobras e a controladora da recorrente, como alegado. Transcrevo excertos do TVF que indicam ter sido a controladora da recorrente a contratada pela Petrobras:

...

De outra parte, a recorrente carrou aos autos cópia de cartas de decisão, de contratos de afretamento, seus anexos e aditivos, firmado entre a Petrobras e a empresa no exterior (fls. 1966 a 135, 2137 a 2289, 2388 a 2551, 2998 a 3215, 3224 a 3275 e 3341 a 3373, 3546 a 3676, 5048 a 5169).

As cópias de contratos de afretamento são dos navios-sonda Deepwater Navigator, Deepwater Frontier, dos navios semissubmersíveis Transocean Legend, Transocean Driller e, do navio Peregrine IV, das unidades Sedo 707 e Sedco 710 e Discoverer Sean Seas.

Há cópia de contrato de afretamento contratado entre Petrobras e a R&B Falcon Drilling (International & Deepwater) Inc., e cessão da posição contratual de R&B Falcon Drilling (International & Deepwater) Inc. para Transocean Holdings Inc. (aditivo 1 do contrato de afretamento do naviosonda Deepwater Navigator – fls. 1979 a 1981 e aditivo 4 do contrato de afretamento do navio Deepwater Frontier – fls. 2140 a 2142).

...

Repito. A autuante não trouxe aos autos cópia de nenhum contrato de afretamento firmado entre a Petrobrás e as empresas estrangeiras por ele indicadas como contratadas.

Como se viu anteriormente, foram sócias da recorrente (Transocean Brasil Ltda.) nos períodos da autuação: Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc.; Sedco Forex International Inc.; Transocean Sedco Forex Ventures, Limited.

Nada há nos autos que indique que as empresas no exterior, contratadas pela Petrobras para o afretamento de embarcações, R&B FalconDrilling (International & Deepwater) Inc., Transocean Holdings Inc., Falcon Drilling Co. Inc., Falcon Atlantic Ltd., Transocean UK Limited, Sedco Forex International Services S.A., sejam sócias da recorrente nos períodos autuados. Ou seja, nada há nos autos que indique que as ora citadas empresas contratadas pela Petrobras para o afretamento de embarcações sejam sócias da recorrente, e, pois, controladoras da recorrente ao tempo dos períodos autuados – diversamente ao exposto no TVF, conforme transcrição feita acima.

Por outro lado, a cópia do contrato de afretamento entre a Petrobras e a Sonat Offshore Drilling Inc., cujas fls. indiquei acima, contém data de assinatura ilegível. Ao teor das cláusulas nele constantes, há fortes indícios de que tenha sido assinado entre dezembro de 1994 e fevereiro de 1995.

Conforme descrevi anteriormente, antes do período autuado, constava como sócia da recorrente a Transocen Offshore Inc., anteriormente denominada Sonat Offshore Drilling Inc. E a Transocen Offshore Inc. passou a ser denominada Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc., permanecendo como controladora da recorrente até início de junho de 2003, quando passou a ser controladora a Sedco Forex International Inc. Portanto, somente em relação ao contrato de afretamento com a Sonat Offshore Drilling Inc., pode-se afirmar que a contratada da Petrobras era controladora da recorrente (contratada pela Petrobras para prestação de serviços) até o início de junho de 2003.

O que se vê é que, ainda que não se possa dizer que as empresas estrangeiras contratadas pela Petrobras tenham sido sócias e controladoras da recorrente nos períodos autuados, cuida-se de empresas do mesmo grupo econômico.

Nesse passo, reputo curial acentuar o seguinte.

Análise atenta do TVF permite concluir que o motivo central da autuação repousa sobre o estabelecimento de fluxo triangular de recursos, com artificialidade dos preços praticados com a contratante, a Petrobras.

Nesse motivo central, a artificialidade dos preços se põe entre os praticados entre a Petrobras, contratante, com as contratadas empresas estrangeiras, controladoras da recorrente, segundo o TVF, e os praticados entre a Petrobras, contratante, com a contratada recorrente, controlada das empresas estrangeiras, conforme o TVF.

E, dessa artificialidade dos preços, emerge a parte do preço (receita omitida autuada) pela prestação de serviços pela recorrente à contratante Petrobras:

ela é representada pelos recursos transferidos pelas controladoras estrangeiras da recorrente para esta.

Ou seja, houve artificialidade dos preços na contratação pela Petrobras: parte do preço estabelecido na contratação do afretamento – contratação das empresas estrangeiras controladoras da recorrente – em realidade, compõe o preço estabelecido na contratação da recorrente (pela Petrobrás) para prestação de serviços à Petrobras.

Tal conclusão é extraível da apreciação cuidadosa do “conjunto da obra” do TVF e, especialmente, da decomposição da situação fática real, como é dito no TVF, cuja descrição já transcrevi neste voto, a que faço remissão. E se reforça com a transcrição do excerto do TVF que se segue à referida descrição nele contida:

...

Não há nos autos nenhuma indicação de que os limites previstos nos editais tenham sido objeto de alguma negociação entre os participantes do certame e a Petrobras.

Disso tudo, a conclusão extraível é a de que não houve artificialidade na determinação dos preços de afretamento de embarcações pela SedcoForex International Services S.A., e de prestação de serviços pela recorrente, ambos contratados pela Petrobras.

Resta, pois, derruído o motivo central da autuação, qual seja, o de estabelecimento de fluxo triangular de recursos, com artificialidade dos preços praticados com a contratante, a Petrobras.

...

Não houve por parte do autuante, nenhuma indicação de que os valores recebidos pela recorrente de suas “controladoras” sejam maiores do que os valores das despesas dessas, a justificar que parte de tais valores foram por prestação dos serviços à Petrobras e parte por prestação de serviços às “controladoras” da recorrente.

Tampouco houve indicação, muito menos discriminação, de quais valores seriam os de preço de serviços prestados à Petrobras, encobertos no preço de afretamento da SedcoForex International Services S.A., e quais seriam os de remuneração de atividade da recorrente para suas “controladoras”. Posto isso tudo, não se sustenta a conclusão de que os valores de transferência de recursos das “controladoras” da recorrente para esta são preço de prestação de serviços da recorrente às suas “controladoras”.

E o mais importante. Não se sustenta a conclusão de que tais valores sejam preço de prestação de serviços pela recorrente à Petrobras (encobertos no preço dos afretamentos das empresas estrangeiras contratadas), pois já se viu que ficou incomprovada a artificialidade de preços praticados com a

contratante. O motivo central resultou derruído, ante a imposição determinada pelos editais de licitação.”

- dos trechos acima destacados, conclui-se que as situações fáticas dos casos são diversas e que o acórdão acima analisou diversos documentos específicos ao caso. Não sendo possível, portanto, afirmar que os acórdãos tiveram entendimentos divergentes diante de situação fáticas semelhantes, requisito essencial à interposição de recurso especial;

- ora, os lançamentos, apesar de terem uma situação de fundo similares (contratos de afretamento e de prestações de serviços com a Petrobrás), foram realizados de formas diferentes, como se pode concluir da leitura dos Termos de Verificação Fiscal. E por esse motivo, os acórdãos recorrido e paradigma analisaram situações diversas;

- por todo o exposto, o recurso especial não deve ser conhecido, tanto por faltar interesse recursal ao contribuinte, como por não ter sido comprovada a divergência entre os acórdãos;

DO MÉRITO

- caso o recurso seja conhecido, seguem as razões já apresentadas em contrarrazões ao recurso voluntário, para que seja negado provimento.

“2.3. DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE OS CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FIRMADOS PELA PETROBRAS

Inicialmente, impende ressaltar que essa forma de contratação fracionada (serviços e afretamento) tornou-se verdadeira praxe das prestadoras contratadas com a Petrobrás e, como exemplo, citam-se os processos nº 15521.000124/2005-04, 15521.000127/2009-63, 19395.720024/2012-62, 19395.720263/2012-12 e 16682.721162/2012-35, que constataram idêntica prática.

Desses processos citados, o último processo alcançou julgamento no CARF, por meio do acórdão nº 3403-002.702 (processo nº 16682.721162/2012-35), concluindo em seu julgamento que “a bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de polos e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções” (destacado).

Vejamos então a ementa desse julgado:

Acórdão 3403-002.702

Processo nº 16682.721162/2012-35

PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS

Sessão 29/01/2014

3ª Seção – 4ª Câmara – 3ª Turma, Relator Cons. Alexandre Kern

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRATO DE “AFRETAMENTO” DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

A bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções.

O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos ditos de “afretamento” sujeitam-se à incidência da Contribuição.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA.

A incidência da Contribuição, na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato, sendo ilegais tanto a adição quanto a exclusão do IRRF da sua base de cálculo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

E em seu voto, assevera o Conselheiro Relator Alexandre Kern os pontos de seu convencimento motivado que passo a transcrever abaixo:

“Parece-me que o conjunto indiciário reunido pela Fiscalização é consistente e corrobora essa conclusão.

Em primeiro lugar, os contratos ditos de afretamento 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. 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.

Portanto, parece-me que a conclusão a que chegou a Fiscalização a respeito da essência desses contratos está correta. A bipartição do contrato em “afretamento” e prestação de serviços – a também, por óbvio, a sua coligação voluntária – é artificial, desnecessária, sem propósito.

A recorrente nessa hora bradará princípios constitucionais como da Livre Iniciativa (art. 1º, IV), da Livre Concorrência (art. 170, IV) ou mesmo da Propriedade Privada (art. 170, II), e que o ordenamento jurídico brasileiro outorga ao contribuinte o direito de organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível. Pugnará por que se analisem os contratos celebrados sob uma concepção estritamente formal da legalidade. Enfim, invocará a clássica cantilena liberal formalista que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

Marciano Seabra de Godoi diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais

sejam, o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX. Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça”. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

Nesse sentido, a doutrina propõe um teste para se constatar ausência de propósito negocial:

- a) o elemento temporal: já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;*
- b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;*
- c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.*

Marco Aurélio Greco revela os indícios de mera tentativa despropositada de economia de tributo:

- a) operações estruturas em sequência, em que uma etapa não tem sentido a não ser quando vista a partir do conjunto de etapas [...];*
- b) operações invertidas, no sentido de serem realizadas ao contrário do que indica o juízo comum, por exemplo, a incorporação da controladora pela controlada;*
- c) operações entre partes relacionadas, pois nestas é mais rigoroso o juízo sobre os critérios de equitatividade em que devem ser feitas certas operações quando comparadas com operações com terceiros;*

d) o uso de pessoas jurídicas para realizar determinadas operações, pois além de poderem configurar uma interposta pessoa, estas sociedades podem se apresentar como meros instrumentos de passagens de recursos destinados a terceiros (conduint companies) ou assumirem a condição de sociedade aparentes, fictícias ou efêmeras;

e) operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária;

f) as substituições ou montagens jurídicas em que as formas contratuais são construídas meramente para vestir determinado conteúdo sem que haja razões reais e efetivas que as justifiquem.

O modelo de contratação da Petrobrás sucumbe em todos os testes que lhe são pertinentes:

a) Quanto ao aspecto temporal, revela-se a simultaneidade da celebração dos pares de contratos;

b) A interdependência das partes contratantes é nota característica: a prestadora dos serviços nacional é controlada pela “fretadora” estrangeira;

c) Ausência de coerência: a Petrobrás não reproduz o modelo de contratação bipartida, mutatis mutandis, nas suas operações terrestres;

d) Deslocamento da base tributável para o exterior: a Petrobrás atribui ao contrato de afretamento, celebrado com a empresa estrangeira, 90% do valor total da causa dos contratos (a exploração dos poços de petróleo);

e) Montagem jurídica: a bipartição de contrato que tem causa unitária – a exploração de poços de petróleo – é artificial e despropositada.” (d. n.)

Observa-se, portanto, que nesse julgamento a turma concluiu a existência de artificialismo na contratação apartada de serviços e afretamento, especialmente quando se trata de empresas de um mesmo grupo econômico.

Nesses processos, foi constatada a seguinte situação: uma única prestação de serviço é desmembrada em dois contratos, um firmado entre a Petrobrás e a sociedade estrangeira fretadora, totalizando 90% da remuneração, e o outro entre a Petrobrás e a prestadora de serviços no Brasil, com o restante (10%) dos recursos. O objetivo é enviar para o exterior a maior parte dos valores envolvidos, sob alcance de alíquota zero, que impede a retenção na fonte para receitas de afretamento de embarcações marítimas.

No caso concreto, o percentual aferido foi de 80% para o contrato de afretamento e 20% para o contrato de prestação de serviços e, a bem da

verdade, tais diferenças são pouco relevantes e inócuas para abalar o entendimento acima, que manteve a tributação do IR.

De igual forma, esse modelo de contratação da PETROBRAS obteve entendimento idêntico da 2ª Seção, quando do julgamento sobre a Imposto de Renda Retido na Fonte no exercício de 2010. Vejamos trecho da ementa:

Acórdão nº 2202-003.063

Processo nº 16682.721312/2013-91

PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS

Sessão 09/12/2015

2ª Seção - 2ª Câmara - 2ª Turma Ordinária

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2010

(...)

ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.

PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ARTIGO 12 DA CONVENÇÃO E PROTOCOLOS ADICIONAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EQUIPARADA A ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea a, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).(d. n.)

Em recentíssimo julgamento, datado de 15 de março de 2016, este Conselho Administrativo consolidou novo precedente sobre o modelo de contratação da PETROBRAS, no Acórdão nº 3302-003.095 (processo nº 16682.721545/2013-94, em que a 3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma, mais uma vez, reconheceu o artificialismo desse tipo de contratação bipartida.

Processo nº 12448.725982/2014-80
Acórdão n.º **9101-003.683**

CSRF-T1
Fl. 27

Esse entendimento já encontrou ressonância nos tribunais pátrios, reconhecendo a ilicitude dessa forma de contratação praticada na seara dos serviços petrolíferos.

...”

- ante o exposto, fica claro o correto entendimento do acórdão recorrido, devendo ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

DO PEDIDO

- ante todo o exposto pugna a Fazenda Nacional para que não seja conhecido e, caso contrário, seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2009 e 2010, e lançamento de multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais dos referidos tributos nesses mesmos períodos.

A autuação fiscal diz respeito à glosa de custos que foram considerados estranhos às atividades da contribuinte, não necessários para a manutenção da respectiva fonte de receitas. Essa glosa repercutiu tanto no ajuste anual, quanto na apuração das estimativas mensais.

A decisão de primeira instância administrativa manteve o lançamento.

A decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido) também manteve o lançamento.

Com seu recurso especial, a contribuinte pretende cancelar as exigências fiscais. Para tanto, ela apresenta paradigma procurando demonstrar que não há artificialidade na divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço (*split* contratual).

Na lógica dos seus argumentos, uma vez derrubada a premissa do acórdão de que o *split* contratual é artificial, restaria inevitável concluir que a Recorrente faz jus à dedutibilidade dos custos e despesas tidos no desempenho do contrato de prestação de serviços que ela tem com a Petrobras.

Em sede de contrarrazões, a PGFN apresentou preliminar de não conhecimento do recurso.

Inicialmente, ela destacou o entendimento consignado no próprio despacho de admissibilidade do recurso especial, no sentido de que não há interesse recursal por parte da contribuinte.

Realmente, o despacho de admissibilidade fez essa observação em relação à falta de interesse da recorrente, mas entendeu que a questão da presença ou ausência de interesse recursal não deveria ser objeto daquele juízo monocrático de admissibilidade, e sim do juízo de conhecimento do recurso, a ser realizado por este colegiado.

É interessante reproduzir novamente trechos do referido despacho de admissibilidade:

[...]

No que concerne à primeira matéria objeto do recurso especial deve-se esclarecer inicialmente que o lançamento não se encontra fundamentado na

ora questionada "artificialidade" da divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço (split contratual).

De fato, embora tenha tecido comentários sobre os contratos de afretamento (vide conceito estabelecido pelo art. 2º Lei nº 9.432/97) celebrados entre a Petrobrás e a Seadrill Offshore A.S., bem como os contratos de prestação de serviço celebrados entre a recorrente e sua controladora no exterior (Seadrill Offshore A.S.), o autor da ação fiscal glosou os custos contabilizados pela recorrente relativos aos contratos de prestação de serviços em razão de entender que tais custos foram incorridos pela Seadrill Offshor A.S., e não pela ora recorrente (correlação entre receitas e custos).

Sobre o assunto o autor da ação fiscal, após analisar detidamente os custos em questão, assim se pronunciou (vide TVF à e-fl. 1749):

DAS INFRAÇÕES APURADAS

Por todo o exposto, tais 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. Dessa forma foram glosados para efeito das apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Os montantes mensais foram extraídos da escrituração e os extratos dos respectivos balancetes estão anexados ao presente Termo de Verificação. (g.n.)

Quem primeiro levantou a questão da "artificialidade" da divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço (split contratual) foi o próprio sujeito passivo, em sua impugnação.

Essa questão foi, então, examinada tanto pela decisão de primeiro grau quanto pela decisão recorrida, mas sempre, a meu ver, como *obiter dictum*.

Em assim sendo, a meu juízo, falta à recorrente interesse recursal quanto à questão da "artificialidade" dos contratos. Em poucas palavras, a doutrina processualista afirma haver interesse recursal quando: (i) o recorrente não dispuser de meio processual diverso para modificar o ato guerreado (necessidade do recurso); e (ii) quando o recurso propiciar situação mais vantajosa ao recorrente do que aquela posta na decisão recorrida (utilidade do recurso);

Nesse sentido, o presente recurso especial revela-se inútil, pois a recorrente não contestou a acusação do autor da ação fiscal, qual seja, que os custos registrados na conta "3.1.03.02 - Mercado Externo" não foram incorridos pela recorrente, e sim por sua controladora no exterior. Noutros termos, ainda que a CSRF entenda que os contratos em questão não são "artificiais", a posição do sujeito passivo não será mais vantajosa, pois nada poderá ser dito pela Turma sobre a glosa dos custos, já que essa matéria não foi objeto do recurso especial.

Para concluir, embora entenda que relativamente à matéria da "artificialidade" falte interesse recursal à ora recorrente, também entendo que a questão da presença ou ausência de interesse recursal não deve ser

objeto deste juízo de admissibilidade, e sim do juízo de conhecimento do recurso, a ser realizado pela própria Turma da CSRF.

Dito isso, deve-se reconhecer que a recorrente logrou êxito em demonstrar o prequestionamento da aludida "artificialidade" da divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço, conforme trechos do acórdão recorrido a seguir reproduzidos (e-fls. 3557/3558):

[...]

No que concerne à divergência interpretativa, é de se dizer que a recorrente também logrou êxito em demonstrá-la, como se observa pelo cotejo entre o acórdão recorrido e o seguinte trecho da ementa ao acórdão paradigma nº 1103-001.105:

[...]

Por fim, é de se dizer que os demais pressupostos previstos no Regimento Interno para admissibilidade dessa parte do recurso encontram-se satisfeitos.

No que concerne à segunda matéria objeto do recurso especial, [...]

O relatório feito anteriormente não corrobora a afirmação de que a "recorrente não contestou a acusação do autor da ação fiscal, qual seja, que os custos registrados na conta '3.1.03.02 - Mercado Externo' não foram incorridos pela recorrente, e sim por sua controladora no exterior".

A contribuinte procurou sim contestar essa acusação.

O problema é que ela não trouxe paradigma em relação a isso, ou seja, à glosa de custos referentes às rubricas para as quais ela defende a dedutibilidade. O paradigma apresentado nem mesmo se refere a lançamento por glosa de custos/despesas, mas sim por omissão de receitas.

A PGFN também apresentou uma outra preliminar de não conhecimento, alegando que o paradigma trata de situação diversa, e que os motivos para o provimento do recurso voluntário naquele outro caso decorreram da análise da documentação lá constante (análise de prova), o que já seria suficiente para desconfigurar a divergência jurisprudencial.

Penso que as duas preliminares estão bastante relacionadas.

Como já mencionado, a contribuinte apresentou paradigma procurando demonstrar que não há artificialidade na divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço (*split* contratual). E na lógica dos seus argumentos, uma vez derrubada a premissa do acórdão de que o *split* contratual é artificial, restaria inevitável concluir que a Recorrente faz jus à dedutibilidade dos custos e despesas tidos no desempenho do contrato de prestação de serviços que ela tem com a Petrobras.

De certa forma, a própria contribuinte explicita o problema em relação à admissibilidade de seu recurso.

Ou seja, ela sabe que atacar a artificialidade do *split* contratual não basta para o êxito do recurso (o que evidencia o problema da falta de interesse recursal, baseada no binômio necessidade/utilidade), e por isso ela defende que, uma vez derrubada essa premissa, seria "inevitável" concluir pela dedutibilidade dos custos e despesas glosados pela Fiscalização (o que aponta para a falta de similaridade entre o acórdão recorrido e o paradigma apresentado).

A preliminar de não conhecimento trazida pela PGFN é procedente.

Cabe transcrever trechos do Termo de Verificação Fiscal, para bem visualizar o contexto em que se deu a apuração do crédito tributário sob exame:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

A empresa tem por objeto, segundo seu contrato 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. Em 2010 foram feitas três subscrições, integralizadas por remessas em moeda estrangeira, no montante total ao equivalente a R\$ 141 milhões. Eastern Drilling contribuiu com R\$ 124 milhões e Seadrill Offshore com R\$ 17 milhões.

Seadrill Offshore é a proprietária das unidades perfuradoras que são objetos dos contratos de afretamento firmados com a Petrobrás. São três plataformas semi submersíveis: "West Taurus", "West Eminence" e "West Orion". Há ainda uma quarta unidade, o Navio-sonda "West Polaris", também propriedade da Seadrill Offshore, a serviço da Esso Exploração Santos Brasileira Ltda, contratada da Petrobrás e contratante dos serviços da fiscalizada.

Como já mencionado, os contratos de afretamento, firmados por Seadrill Offshore, foram coletados junto à Petrobrás. São eles: 2050.0048094.08.02 (West Taurus), 2050.0048273.08.02 (West Eminence) e 2050.0048275.08.02 (West Orion). Já os de prestação de serviços, firmados por Seadrill Serviços de Petróleo, foram obtidos da própria fiscalizada: 2050.0048179.08.02 (West Taurus), 2050.0048274.08.02 (West Eminence) e 2050.0048276.08.02 (West Orion).

Tais contratos são concomitantes, de execução simultânea (vide cláusula 2.2.1.1 em ambos os modelos). Para cada unidade a serviço da Petrobrás há um contrato de afretamento e outro de prestação de serviços. As contratadas, Seadrill Offshore e Seadrill Serviços, são solidárias em todos eles (vide cláusulas 1.4.6 e 17 dos contratos de afretamento e 1.5.4 nos de serviços).

A remuneração do afretamento leva o equivalente à cerca de 80 % dos montantes totais. Seguem os valores estipulados:

[...]

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).

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: [...];

Também tem sido este o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Eis a ementa de acórdão recente, publicado em 01/07/2014: [...];

Não fosse suficiente, a remuneração dos contratos de prestação de serviços também não é alcançada pela tributação. A uma porque os resultados, como já demonstrado, são reiteradamente negativos, não sendo, portanto, alcançados pelo IRPJ e CSLL. A duas porque esses mesmos resultados se convertem em créditos fiscais e são utilizados para compensar débitos das contribuições incidentes sobre a receita (PIS e COFINS), através das PERDCOMP.

E como são formados os referidos prejuízos? Essa é a questão que se impôs à programação desta fiscalização. Não se cogitou de questionar a respeito da remuneração dos serviços prestados, respeitando-se a forma das contratações firmadas com a Petrobrás. Dessa forma, restou analisar os custos apropriados à formação dos resultados já demonstrados. Observe-se que os prejuízos são reiterados na série dos quatro primeiros anos de operação. Os custos são superiores à receita líquida, resultando em lucro bruto negativo. Ora, a primeira dúvida que advém é como um negócio com tais resultados se mantém ativo e longo.

O capital inicial, de R\$ 17 milhões, tampouco faz frente ao investimento. Quem paga a conta são as sócias estrangeiras. Como já informado, em 2010 foram enviados, na forma de aumento de capital, recursos oportunos e suficientes para a manutenção das atividades.

Tal procedimento não é exclusividade da empresa ora fiscalizada. Freqüentemente se observa nas DIPJ de empresas de atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural, e com contratos firmados com a PETROBRÁS, informações de prejuízos consecutivos, ano após ano, sem que, contudo, deixem essas empresas de operar, saldar dívidas, honrar compromissos de pagamentos, suportar seus custos operacionais e não operacionais, além do que, as instalações e edificações das sedes são, sem exceção, novas e de ótima qualidade estrutural, com visível cuidado de conservação e manutenção. O quadro de funcionários é amplo e de boa remuneração, revelando que a ótica administrativa de viabilidade econômica dessas empresas contempla um cenário de grande retorno de investimento, correspondente à expectativa de que a atividade seja lucrativa.

Com base em informes obtidos nas ações fiscais já desenvolvidas em outras empresas, puderam ser flagradas as mesmas práticas que explicam a permanência em operação no Brasil de empresas econômica e financeiramente deficitárias, ou seja, contratos distintos com a Petrobrás

para afretamento e operação de unidades perfuradoras; firmados, os primeiros com empresa estrangeira, que concentra a remuneração total estipulada, e os segundos com suas controladas brasileiras que, embora tenham personalidades jurídicas distintas das sócias, estão, à evidência, sob gestão daquelas.

DOS CUSTOS COM SERVIÇOS PRESTADOS - MDO

Ultrapassada a questão da origem dos recursos que suportam resultados tão extravagantes, passou-se a indagar sobre a natureza, a origem e a efetividade de custos tão elevados em relação às receitas que lhes são atribuídas. Foram analisados diversos custos e despesas, mas o que chama a atenção são os custos declarados na rubrica de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica (ficha 4A - linha 34 das DIPJ). Na ordem de R\$ 146 milhões em 2009 e de R\$ 158 milhões em 2010, representam cerca de 50% dos custos totais e nada menos do que 66% e 55% das receitas líquidas dos respectivos exercícios.

Inquiriu-se a respeito. Reiteradamente. Há uma seqüência de intimações (TIF nº 1 item 3; TIF nº 2, item 2; TIF nº 3, item 1; TIF nº 5, itens 1 e 2; TIF nº 7, item 2; TIF nº 8, item 1 e TIF nº 10, item 1) que resultaram em uma série de documentos e esclarecimentos evasivos. Tudo depois de solicitações intermináveis de prorrogação dos prazos de atendimento, conforme se pode verificar pelas diversas solicitações por escrito que se juntam aos respectivos termos. Contudo ficou constatado que se trata da folha de pagamentos da tripulação das unidades perfuradoras, composta por funcionários "expatriados", estrangeiros. Quadro cujos empregadores são as sócias norueguesas. Foi a informação obtida com o TIF 1, de 18/03/2013. À solicitação da respectiva folha de pagamentos, a fiscalizada juntou cópias das faturas emitidas pelas sócias e aduziu, em resposta ao TIF 3: "que não possui o controle requerido, já que não temos acesso à folha de pagamentos da empresa no exterior. A Cia Brasileira recebe outrossim um documento com o valor fechado que varia por sonda". Tal argumentação foi ratificada em resposta ao TIF 5, em 27/09/2013, depois de duas prorrogações no prazo de atendimento. Só nessa ocasião é que então foram apresentados os contratos de cessão de mão-de-obra, firmados com as sócias norueguesas. Foi ressaltado, porém, que a documentação apresentada não é suficiente para comprovação dos referidos custos (TIF 7 e 8), e que seria imprescindível a identificação e quantificação dos prestadores e suas funções, de modo a esclarecer a natureza, as características e a efetividade dos serviços. Ao primeiro termo não foi apresentada qualquer resposta. Ao segundo, já em janeiro de 2014, respondeu ratificando as mesmas informações anteriores, acrescentando que a sócia Eastern Drilling é a empregadora e responsável pela gestão dos expatriados. Que "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 à presente fiscalização, de forma que a natureza e características do serviço foram esclarecidas".

Os contratos mencionados são os de cessão de mão de obra. Estes, de fato, não deixam dúvidas a respeito da sua natureza. Foram firmados particularmente entre sócios e estipulam que serão, regidos, interpretados e

arbitrados por normas e autoridades estrangeiras (ver artigo 10). Prevêem que os custos com a folha de pagamentos das tripulações das unidades sejam repassados para a empresa brasileira, mediante faturamentos mensais. Também é pertinente a informação quanto à gestão dos empregados. Efetivamente, fica claro que a empresa brasileira, a contratante, não tem qualquer gerência ou responsabilidade em relação a eles (art. 12º). Ou seja, de fato, tal acordo serve apenas para tentar justificar a apropriação destes custos aos resultados da empresa brasileira, que ainda lhe imputa, adicionalmente, uma taxa de 5% sobre o valor das faturas (ver art. 6º), a título de remuneração pela "cessão" de seus empregados. Fica patente, portanto, que tais encargos não podem onerar os resultados da empresa fiscalizada. Tal ônus é, à evidência, de responsabilidade das sócias estrangeiras.

Assim considerado, inquiriu-se sobre o motivo de tal ônus ser imputado a Seadrill Serviços de Petróleo (TIF 10, item 1). A resposta, não sem antes mais um pedido de prorrogação, não trouxe qualquer novidade. Salienta apenas 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.

Não obstante tais evidências fáticas, há ainda estranheza na forma de contratação em relação aos padrões e costumes adotados para operações de afretamento de embarcações. Não se tem notícia de contratações feitas da forma ora verificada. Em geral a doutrina classifica tais contratos, quanto ao tipo, em três modalidades: por viagens, a casco nu e por tempo determinado. A legislação brasileira acompanha. E, a julgar pelas definições doutrinárias e legais (art. 2º, Lei 9.432/97), pode-se afirmar que o afretamento ora em questão é o por tempo determinado, conhecido no mercado internacional por "Time Charter Party". A principal característica desta modalidade é que a embarcação é entregue armada e tripulada, pronta para operação. É, de fato, o que ocorre no presente caso. Observe-se como se pronunciou o STJ, em sede de Recurso Especial, em relação ao assunto:

STJ-RECURSO ESPECIAL Resp 1054144 RJ 2008/0097797-8

Data de publicação 09/12/2009

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

1. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, afretamento a casco nu é o "contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação". Afretamento por tempo é o "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado" e afretamento por viagem é o "contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens".

2. No que se refere à primeira espécie - afretamento a casco nu -, na qual se cede apenas o uso da embarcação, a Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 792.444/RJ, entendeu que "para efeitos tributários, os

navios devem ser considerados (Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 26.9.2007) como bens móveis, sob pena de desvirtuarem-se institutos de Direito Privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN". E levando em consideração a orientação do STF no sentido de que é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 116.121/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.5.2001), concluiu no sentido de que é ilegítima a incidência do ISS em relação ao afretamento a casco nu. De falo. no contrato em comento há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui falo gerador do ISS.

3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra", de modo que "não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tribulação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68". Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG. 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000, REsp 189.225/RJ. 2ª Turma. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001).

4. Por tais razões, mostra-se ilegítima a incidência do ISS sobre o contrato de afretamento de embarcação, em relação às três espécies examinadas.

Recurso especial provido.

DOS CUSTOS COM IMPORTAÇÃO

Auditoria em uma outra rubrica dos custos, Material Aplicado, revelou a conta de custos com importação - 3.1.03.02.07. Diferente do que indica a denominação da rubrica nas DIPJ, tal conta não registra aquisição de materiais. Exame no razão indica que nela são lançadas despesas aduaneiras com importações, como impostos, taxas e armazenagem. As intimações do TIF nº 7 - item 1 e TIF Nº 8 - item 2, procuraram esclarecer a questão, inquirindo sobre a natureza da conta, bem como a respeito das aquisições que lhe deram origem. A resposta foi lacônica. Afirma de pronto que já havia prestado tais esclarecimentos em respostas anteriores, mas não há registro de qualquer manifestação acerca do assunto antes do atendimento ao TIF 8. A intimação anterior - TIF 7, não foi atendida.

Mas a informação assim obtida é de que ali "são lançadas as despesas de armazenagem e eventuais taxas de liberação de mercadorias" e que "os custos referentes à importação de produtos e mercadorias são, por sua vez, lançados na conta 3.1.03.02.01". Esta última informação não foi confirmada com a análise da conta indicada. Os registros e a própria denominação da

conta contradizem-na. Nela, cuja denominação é Custos dos Serviços Prestados, estão lançadas despesas com serviços de consultoria, prestados, em sua maior parte, por Visa Solutions para obtenção de vistos, passaporte e autorizações de trabalho. Os montantes registrados foram de R\$ 380 mil, em 2009 e de R\$ 945 mil, em 2010. Essa questão foi, então, tema do TIF nº 9, no qual foram solicitados esclarecimentos adicionais, considerando a possibilidade de ter havido um lapso na indicação da referida conta. A resposta surpreende. Não há menção a tal conta que registraria as aquisições de produtos e mercadorias, pois se depreende que não há importações. O que se registra são apenas os respectivos encargos aduaneiros, já anteriormente identificados.

A razão é muito simples. Como já havia ficado claro para esta fiscalização, as importações se referem à internação de equipamentos, acessórios, instalações, componentes e outros materiais inerentes às plataformas de perfuração. A resposta dá conta de que se trata de regime aduaneiro de admissão temporária, sem cobertura cambial, transcrevendo o dispositivo que o disciplinava. Ou seja, depois da hesitação inicial, a fiscalizada admitiu, ainda que de forma subjacente, que tais encargos, de evidente responsabilidade da Sedrill Offshore, proprietária dos bens importados, estão indevidamente apropriados aos seus resultados. A título de informação, registre-se que duas das plataformas foram internadas em 2009 e uma terceira em 2010. Extrato do SISCOMEX-Importação informa que a primeira foi desembarçada em 12/02/2009, através da DI nº 0901586786001, no valor de US\$ 850 milhões, a segunda em 19/06/2009, DI nº 0907360984001, de US\$ 745 milhões e a terceira em 16/07/2010, DI nº 1012054839001, de US\$ 668 milhões.

Assim, não poderia ser outra a indagação do TIF nº 10 - item 2. Solicitou-se que se indicassem os motivos de tal ônus recair sobre a empresa brasileira. A resposta só veio um mês depois, mais uma vez com direito a prorrogação do prazo. Não há qualquer novidade, apenas se reafirmam as alegações anteriores de que referidos custos são necessários e utilizados na sua atividade.

Tal procedimento da fiscalizada já havia sido objeto de análise pela DRJ do Recife. A conclusão não foi diferente. Segue a ementa do acórdão Nº 11-44244 de 2013

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - Irpj

Ano-calendário: 2008

IRPJ. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. CONTRATO DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO ENTRE SOCIEDADE ESTRANGEIRA E EMPRESA NACIONAL QUE FIRMA COM O FISCALIZADO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE OPERAÇÃO DA EMBARCAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE BENS SOB RESPONSABILIDADE DA EMPRESA ESTRANGEIRA, VINCULADA AO CONTRATO DE AFRETAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE TAIS GASTOS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL POR PARTE DO FISCALIZADO.

Se efetivamente a aquisição dos bens fosse de responsabilidade do impugnante, todas as despesas e custos (dos bens e incidentes na importação) deveriam figurar em contas de resultado do fiscalizado.

Ocorre que os bens foram importados sem cobertura cambial, uma vez que não haveria pagamento à sociedade estrangeira, tendo o contribuinte impugnante apenas contabilizado os impostos incidentes sobre tais importações. Ademais, como afirmado pela autoridade lançadora, sequer tais bens constaram no ativo imobilizado, muito menos em contas de estoques. Ora, se o contribuinte importa bens (máquinas, equipamentos, acessórios etc.) para fazer frente a um contrato de prestação de serviço, não se compreende como tais bens, pelo seu preço de aquisição, não figurassem na contabilidade do adquirente, nem muito menos fossem ativados em contas do imobilizado ou de estoque. A mesma estranheza avulta quando se vê que o contribuinte somente contabilizou em conta de despesa os tributos incidentes na importação de tais bens, quando poderia a impugnante ou a sociedade estrangeira solicitar o reembolso de tais despesas ao contratante nacional, e assim não procedeu. Apreende-se, de tudo, que os gastos oriundos da importação estão vinculados ao contrato de afretamento de embarcação, não podendo ser despesas dedutíveis em favor do impugnante.

DO PLANO DE CONTAS

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:

Cod.	Descrição	2009	2010
3.1 03.02	MERCADO EXTERNO	146.950.594,27	155.012.208,81
3.1.03.02.01	CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	388.054,10	945.512,56
3.1.03.02.06	SERVIÇOS PRESTADOS - MDO	110.499.603,49	125.913.461,62
3.1.03.02.07	CUSTO COM IMPORTAÇÃO	20.317.529,60	8.107.644,79
3.1.03.02.09	CUSTO COM TREINAMENTOS	27.133,29	98.812,13
3.1.03.02.10	ISS S/ CUSTO SERV. PREST. EXTERIOR	5.815.750,34	6.627.024,31
3.1.03.02.11	IRRJ S/ CUSTO SERV. PREST. EXTERIOR	15.748,00	0
3.1.03.02.12	CIDE S/ CUSTO SERV. PREST. EXTERIOR	9.886.775,45	13.254.048,75
3.1.03.02.99	OUTROS CUSTOS COM SERV PREST MDO EXT	0	65.704,65

Vejamos esse grupo de contas inserido nas demonstrações dos resultados no encerramento dos exercícios em questão:

[...]

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. Do contrário estariam integrados aos demais custos, da mesma natureza, classificados de Mercado Interno - 3.1.03.01 e/ou Custos com Pessoal - 3.01.03.04. E nem se diga que se refiram às receitas equivalentes, de serviço no mercado externo (conta

4.1.02.02). Nesta são lançados meros reembolsos, faturados contra a sócia Seadrill Offshore, conforme a escrituração e os esclarecimentos prestados em atendimento aos TIF nº 01, item 4; nº 03, item 2; e nº 05 - item 5

DAS INFRAÇÕES APURADAS

Por todo o exposto, tais 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. Dessa forma foram glosados para efeito das apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Os montantes mensais foram extraídos da escrituração e os extratos dos respectivos balancetes estão anexados ao presente Termo de Verificação.

Está bem claro que a Fiscalização não questionou a divisão do valor total dos contratos firmados com a Petrobras entre as empresas citadas (o chamado *split* contratual). A forma de contratação, pela qual se dividiu o montante total dos contratos em 80% para o afretamento (controladora no exterior) e 20% para a prestação de serviços (controlada no Brasil), não foi em nenhum momento questionada ou alterada pela Fiscalização.

O que a Fiscalização fez foi analisar os custos apropriados à formação dos resultados, partindo exatamente das receitas reconhecidas pela própria contribuinte.

É bastante acertada a observação contida no despacho de admissibilidade, de que "quem primeiro levantou a questão da 'artificialidade' da divisão da operação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviço (*split* contratual) foi o próprio sujeito passivo, em sua impugnação", e que "essa questão foi, então, examinada tanto pela decisão de primeiro grau quanto pela decisão recorrida, mas sempre, a meu ver, como *obiter dictum*".

Também é importante registrar que a glosa de custos/despesas foi averiguada com profundidade no curso da fiscalização, conforme evidencia a transcrição acima do TVF, e foi dirigida para contas e rubricas específicas.

A glosa não abrangeu todos os custos e despesas, como pretende sugerir a contribuinte em seu recurso. Em 2009, de um custo total de vendas e serviços na ordem de R\$ 277 milhões, foram glosados valores em torno de R\$ 146 milhões. Já em 2010, de um custo total de vendas e serviços na ordem de R\$ 352 milhões, os valores glosados giraram em torno de R\$ 155 milhões.

As reivindicações da contribuinte em seu recurso especial apontam, inclusive, para uma demanda de puro reexame de provas, o que já seria bastante inapropriado para essa fase de recurso especial, que não se confunde com qualificação jurídica dos fatos (mas não é o caso deste processo, dado que a divergência que se pretende instaurar não é sobre a qualificação jurídica).

O fato é que todo o questionamento em relação à artificialidade do *split* contratual serviria apenas para a subida do recurso, mas a conclusão pela dedutibilidade das rubricas e valores glosados pela Fiscalização não seria tão automática assim, ou "inevitável", nas palavras da contribuinte.

Basta ver o conteúdo do TVF, para se perceber que a análise da glosa dos custos/despesas vai muito além dos questionamentos em relação ao *split* contratual. E já ficou

bastante esclarecido que a Fiscalização nem mesmo fez qualquer modificação na divisão do valor total dos contratos firmados com a Petrobras entre as empresas citadas (que é o que se designa como *split* contratual).

Desse modo, ainda que se tomasse conhecimento do recurso especial para apreciar essa questão da artificialidade do *split* contratual, não haveria nada a fazer em relação ao montante e à proporção das receitas reconhecidas pela própria contribuinte, porque a Fiscalização partiu exatamente desses valores para a apuração do resultado tributável.

É isso o que evidencia a falta de interesse recursal no presente caso.

Ainda que se tomasse conhecimento do recurso especial para apreciar essa questão da artificialidade do *split* contratual, caberia ainda tratar individualmente de cada rubrica glosada, e isso exigiria puro reexame de provas

O que está bastante evidente é que a caracterização da divergência que a contribuinte pretendeu suscitar em seu recurso especial dependeria da apresentação de um paradigma que tratasse de glosa dos mesmos tipos de rubricas, nesse mesmo tipo de situação/contrato, só aí se estaria pacificando a qualificação jurídica dos fatos e as provas poderiam ser revisadas.

Mas como já destacado anteriormente, o paradigma apresentado, o Acórdão nº 1103-001.105, nem mesmo se refere a lançamento por glosa de custos/despesas, mas sim por omissão de receitas, receitas que estariam configuradas nos valores que as controladoras no estrangeiro remeteram à controlada no Brasil.

No relatório (no tópico contrarrazões da PGFN), consta transcrição de boa parte desse paradigma, e não é necessário reproduzi-la novamente.

O que é importante registrar é que essa decisão tratou de lançamento bastante distinto do contido nestes autos.

No paradigma, a Fiscalização entendeu que a contribuinte autuada e as empresas no exterior, por serem suas controladoras, atribuíram com artificialidade os preços que ambas praticariam junto à contratante, a Petrobras, de modo que a maior parte do preço global ajustado com a contratante fosse imputável às controladoras no exterior – no caso, cerca de 90% do preço global.

E é a partir dessa artificialidade de preços contratados (ou seja, do *split* contratual) que emergiu a parte do preço (receita omitida) da prestação de serviços pela contribuinte autuada à Petrobras, representada pelos recursos que foram transferidos pelas controladoras estrangeiras para a controlada brasileira.

A artificialidade dos preços na contratação pela Petrobrás estaria configurada da seguinte forma: parte do preço estabelecido na contratação do afretamento – contratação das empresas estrangeiras controladoras – em realidade, comporiam o preço estabelecido na contratação da controlada no Brasil para prestação de serviços à Petrobras.

A contribuinte autuada afirmava que, por comodidade operacional, ela fazia desembolsos de despesas incorridas pelas empresas estrangeiras contratadas pela Petrobras, sendo por essas reembolsada. Ou seja, os valores recebidos das empresas estrangeiras

corresponderiam a reembolsos de despesas incorridas por aquelas empresas, mas pagas pela empresa brasileira.

Diante desse cenário, o acórdão paradigma registrou que não havia nos autos nenhuma indicação de que os limites previstos nos editais de licitação da Petrobras (ou seja, o *split* contratual) tinham sido objeto de alguma negociação entre os participantes do certame e a Petrobras.

E que, portanto, não haveria artificialidade na determinação dos preços de afretamento e de prestação de serviços, ambos contratados pela Petrobras conforme o *split* contratual previsto nos próprios editais de concorrência e de convite, os quais menciona e transcreve.

Ainda segundo o paradigma, com isso, restaria derruído o motivo central da autuação naquele caso, qual seja, o de estabelecimento de fluxo triangular de recursos, com artificialidade dos preços praticados com a contratante, a Petrobras.

O acórdão paradigma entendeu que não se sustentava a conclusão de que os valores de transferência de recursos das “controladoras” da recorrente para esta eram preço de prestação de serviços da recorrente às suas “controladoras”, e que também não se sustentava a conclusão de que tais valores eram preço de prestação de serviços pela recorrente à Petrobras (encobertos no preço dos afretamentos das empresas estrangeiras contratadas).

O acórdão paradigma, além de rejeitar o entendimento de que os valores repassados pelas empresas estrangeiras à empresa brasileira correspondiam a receitas referentes aos serviços prestados por esta à Petrobras (receitas omitidas), também refutaram o argumento de que os valores recebidos pela empresa brasileira poderiam constituir, alternativamente, subvenção para custeio ou recuperações de custos por ela deduzidos.

Tudo isso deixa muito evidente que não há paralelo entre o referido paradigma e o acórdão recorrido, que permita a caracterização de divergência jurisprudencial.

Os contextos dos lançamentos examinados por essas decisões são muito distintos. Nem mesmo há como analisar o lançamento dos presentes autos (glosa de custos/despesas) pela ótica do acórdão paradigma (que tratou de lançamento por omissão de receitas).

Além da falta de interesse, não há como caracterizar a divergência suscitada a partir de decisões que examinaram contextos tão diferentes. E como já mencionado, o recurso especial não configura uma terceira instância destinada a simples reexame de provas desvinculado de qualificação jurídica dos fatos, que, em resumo, é o que a contribuinte busca com seu recurso.

Correta a preliminar de não conhecimento suscitada pela PGFN em sede de contrarrazões.

Deste modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 12448.725982/2014-80
Acórdão n.º **9101-003.683**

CSRF-T1
Fl. 41
