



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

Processo nº 12448.727645/2012-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.888 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2019
Matéria IRPJ e CSLL - Glosa de Despesas
Recorrente SEADRILL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO DRJ. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS DE IMPORTAÇÃO E FRETE. CONTRATO DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO.

A obrigação contratual de importação destes equipamentos, partes e peças necessárias às atividades de operação e manutenção da *West Polaris* no decorrer da execução do contrato de Afretamento passou a ser de responsabilidade da contribuinte. É incontroverso que a contribuinte, em termos fáticos, suportou os custos de importação; não houve reembolso e, de acordo com seu próprio contrato social e o contrato de prestação de serviços, tais dispêndios são essenciais para o exercício da sua atividade empresarial e, portanto, dedutíveis, nos termos do artigo 299, do RIR/99.

Com relação ao frete há, ainda, cláusula contratual específica no acordo firmado entre ela e a empresa Esso, onde consta que tais custos deverão ser integralmente arcados pela Seadrill.

IRPJ. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. EMBARCAÇÕES. ASPECTO TEMPORAL. FASE PRÉ-CONTRATUAL.

As despesas incorridas com as embarcações *West Taurus* e *West Eminence* são, por força operacional e contratual, inequivocamente necessárias e indispensáveis para que a contribuinte realize os serviços para os quais foi contratada pela Petrobras. Se a contribuinte estivesse em “*período de*

desenvolvimento, construção e implantação” (leia-se na fase pré-operacional) e não em plena operação, sequer conseguiria firmar o contrato em questão. É equivocado vincular o aspecto temporal da dedutibilidade de tais dispêndios ao marco zero da obrigação contratual - as despesas com a preparação e o comissionamento dessas embarcações é condição essencial operacional "pura". Não é porque estamos diante de fase pré-contratual que o dispêndio pode ser classificado como despesa pré-operacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento ao recurso: a) por maioria, em relação às infrações 3 e 4 do auto de infração, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Allan Marcel Warwar Teixeira; b) por unanimidade, em relação às demais infrações. O julgamento foi transferido para a sessão das 14:00hs por falta de tempo.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigenio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (Suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de IRPJ e CSLL, no montante de R\$ 9.843.415,96, referente ao ano-calendário de 2008, conforme o quadro abaixo:

	Imposto/ Contribuição	Juros de Mora	Multa Proporcional de 75%	Multa Isolada	TOTAL
IRPJ	2.614.931,92	883.062,51	1.961.198,94	1.776.680,98	7.235.874,35
CSLL	941.375,49	317.902,50	706.031,62	642.232,00	2.607.541,61
					9.843.415,96

2. As exigências relativas ao PIS/PASEP e a COFINS, decorrentes do mesmo procedimento fiscal, tramitam no processo administrativo nº 12448.727644/2012-11.

3. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/17), fiscalização constatou infrações à legislação tributária e promoveu a autuação da empresa em relação as seguintes condutas:

3.1. Glosa de custos não necessários referentes aos impostos em importações, contabilizados nas contas 3.1.03.01.14 e 3.1.03.02.27, nos montantes de R\$ 433.441,39, em outubro de 2008, de R\$ 1.095.688,62, em novembro de 2008, de R\$ 1.722.385,67, em dezembro de 2008, conduta essa apenada com multa de ofício no percentual de 75% sobre os tributos lançados;

3.2. Glosa de custos não necessários referentes a serviços prestados, contabilizados nas contas 3.1.03.01.15 e 3.1.03.02.08 CUSTO COM FRETE, nos montantes de R\$ 3.156,60, em outubro de 2008, R\$ 11.619,99, em novembro de 2008, R\$ 27.146,88, em dezembro de 2008, conduta essa apenada com multa de ofício no percentual de 75% sobre os tributos lançados;

3.3. Glosa de custos não necessários referentes a serviços prestados, contabilizados na conta 3.1.03.01.08 SERVIÇOS PRESTADOS NA PLATAFORMA, nos importes de R\$ 3.731.060,43, em novembro de 2008, e de R\$ 657.505,51, em dezembro de 2008, conduta essa apenada com multa de ofício no percentual de 75% sobre os tributos lançados;

3.4. Glosa de despesas não necessárias referentes a serviços prestados, contabilizadas na conta 3.2.06.09 SERVIÇOS PRESTADOS PESSOA JURÍDICA, nos importes de R\$ 248.823,51, em agosto de 2008, R\$ 238.311,85, em setembro de 2008, R\$ 1.592.541,14, em outubro de 2008, e R\$ 698.046,07, em dezembro de 2008, conduta essa apenada com multa de ofício no percentual de 75% sobre os tributos lançados;

3.5. Falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, estimativa mensal, em outubro de 2008, conduta essa apenada com multa e juros isolados.

4. O procedimento fiscal teve como objeto o ano-calendário de 2008 e analisou dois contratos, firmados na mesma data (24/06/2008): (i) contrato (nº A2114995) de prestação de serviço de perfuração de poços, entre a contribuinte e a empresa Esso Exploração Santos Brasileira Ltda., utilizando o navio/sonda *West Polaris* de propriedade da sociedade norueguesa *Seadrill Offshore AS* (sócia da contribuinte); e (ii) contrato (nº A2114989) de afretamento da referida embarcação, entre as empresas Esso e a *Seadrill Offshore AS*, figurando como parte interveniente a contribuinte.

5. Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2195/2232), o contrato de prestação de serviço foi fonte de receita da contribuinte no ano de 2008, representada por notas fiscais emitidas contra a Esso e contabilizadas pelo valor de R\$ 33.176.568,70, na conta 4.1.02.01 REC SERVIÇOS MERCADO INTERNO.

6. Para a fiscalização, a contribuinte teria reconhecido receita sem observar o regime de competência, o que teria acarretado um resultado positivo sujeito ao pagamento do IR e da CSLL por estimativa. Diante da ausência de recolhimento dessas antecipações, foi aplicada multa isolada de 50% sobre as estimativas de IRPJ e CSLL com adição de juros de mora.

7. Ademais, ao analisar os contratos mencionados anteriormente (item 4), a fiscalização concluiu que os custos com a importação de materiais necessários à operacionalidade da embarcação *West Polaris*, utilizada para a prestação de serviços de perfuração, foram deduzidos de forma indevida pela contribuinte, pois a obrigação do fornecimento de equipamentos e peças da unidade de perfuração seria, via de regra, da proprietária da embarcação (*Seadrill Offshore AS*) e, em alguns casos, da contratante (Esso), mas nunca da parte interveniente, ora empresa fiscalizada (*Seadrill Serviços de Petróleo Ltda.*).

8. Por fim, a fiscalização concluiu que os custos e despesas relacionados às embarcações *West Eminence* e *West Taurus* teriam sido apropriados indevidamente, ainda em fase pré-operacional das embarcações, pela contribuinte, pois estariam desatrelados de quaisquer receitas de serviços no ano-calendário de 2008.

9. Devidamente intimada da autuação (ciência pessoal do Termo de Encerramento de fl. 2265, em 27/06/2012), a Contribuinte apresentou Impugnação ao lançamento, em 27/07/2012.

10. Em sessão de 13 de dezembro de 2013, a 4ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 11-44.244 (fls. 3783/3801), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“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. EMPRESA NACIONAL QUE FIRMA COM O FISCALIZADO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE OPERAÇÃO DA EMBARCAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE BENS SOB RESPONSABILIDADE DA EMPRESA ESTRANGEIRA, VINCULADO 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.

DESPESAS A BENEFICIAR EXERCÍCIOS FUTUROS. ATIVO DIFERIDO.

O dispêndio a ser diferido deve referir-se a projetos cuja operação ainda não tenha iniciado, deve haver razoável segurança da realização de receitas futuras a partir de tal dispêndio e haver uma relação direta, identificada e documentada, entre certos custos ou despesas incorridos em um certo momento e receitas a serem obtidas em períodos subsequentes. Ademais, para a existência de gastos diferidos, não se necessita que a empresa esteja em fase pré-operacional, pois o conceito se aplica a empresas implantadas por etapas, bem como em empresas existentes com novos projetos, gastos com pesquisas e desenvolvimento de produtos, tudo sempre a atrair a geração de receitas em exercícios vindouros.

ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL NÃO PAGAS. MULTA ISOLADA. HIGIDEZ. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO VINCULADA AO TRIBUTO LANÇADO. CORREÇÃO.

À luz do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, as estimativas de IRPJ e da CSLL não pagas dentro do período de apuração devem ser apenadas com multa de ofício isolada no percentual de 50% sobre elas. Indo além, o art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96 assevera que os débitos para com a União, decorrentes de tributos não pagos nos prazos previstos na legislação específica, sofrerão a incidência de juros de mora. E não se pode negar que a multa de ofício vinculada decorre de tributos não pagos no vencimento legal, sendo débito em face da União e, como tal, deve sofrer a incidência de juros de mora a partir do mês subsequente ao seu vencimento legal. De outro lado, a multa de ofício isolada sofre a incidência de juros de mora na forma do art. 43, § único, da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido”.

11. Cientificada da decisão (AR de 30/06/2014, fl. 3822) a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 21/07/2014 (3826/3878), no qual complementou as razões de defesa com os seguintes pontos: (i) a autuação e a decisão recorrida são nulas por afronta ao princípio da busca pela verdade material; (ii) o acórdão da DRJ é nulo por ter obstado o direito de defesa da contribuinte, ao negar a realização de diligência e perícia; (iii) quanto ao reconhecimento das receitas, houve apenas uma postergação dos meses de apropriação das

receitas, com igual postergação dos tributos eventualmente devidos; (iv) o fato de a embarcação *West Polaris*, ou dos bens importados necessários à sua operacionalidade, não serem de propriedade da Recorrente, nada importa para se demonstrar a pertinência de a Recorrente ter que incorrer nos custos com a importação de tais equipamentos; e (v) o fato das embarcações *West Eminence* e *West Taurus* não estarem operantes em 2008 não significa que os custos incorridos com elas nesse período são indedutíveis. Afirmar ainda que a exigência de multa isolada concomitante com a multa de ofício é indevida e que, os juros sobre a multa de ofício são inexigíveis.

12. Por fim requer: (i) o reconhecimento das nulidades apontadas e, consequentemente, que seja exarada nova decisão; (ii) a conversão do julgamento em diligência; (iii) que se afaste a multa isolada aplicada; (iv) que seja reconhecida a impossibilidade de aplicar o juros de mora sobre a multa de ofício; e (v) que sejam afastadas as glosas de despesas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

13. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

14. Cumpre registrar, para ciência deste colegiado, que o processo administrativo nº 12448.727644/2012-11, relativo às exigências de PIS e COFINS decorrentes do mesmo procedimento fiscal dos presentes autos, foi julgado pela 3ª Seção deste E. CARF, em 28 de março de 2017 e recebeu a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.

A perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realiza-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador, e a solução do litígio dela independe.

Ademais, foi realizada diligência em primeira instância para apuração da alegação do pagamento dos tributos em apreço.

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O indeferimento do pedido de perícia foi devidamente motivado na decisão da DRJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA NO MÊS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E NÃO NO DA EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL.

A receita auferida, base de cálculo do PIS e da Cofins, é tributada no mês da prestação de serviços, e não no da emissão da nota fiscal ou escrituração fiscal e contábil.

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS RECEBIDOS DISSOCIADOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS. INSUMOS NÃO CARACTERIZADOS. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS.

A não-cumulatividade do PIS e Cofins exige que cada insumo, bem ou serviço, esteja relacionado a algum produto ou serviço final que originou a receita tributada.

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS NÃO COMPROVADOS. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS.

Os gastos que geram créditos do PIS e Cofins precisam ser comprovados documentalmente pelo contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO DISSOCIADA DOS SERVIÇOS PRESTADOS. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS. CUSTEIO POR OUTRA EMPRESA.

Com ressalva dos tributos pagos na importação, os créditos, dissociados dos serviços prestados, não são admitidos.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA NO MÊS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E NÃO NO DA EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL.

A receita auferida, base de cálculo do PIS e da Cofins, é tributada no mês da prestação de serviços, e não no da emissão da nota fiscal ou escrituração fiscal e contábil.

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS RECEBIDOS DISSOCIADOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS. INSUMOS NÃO CARACTERIZADOS. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS.

A não-cumulatividade do PIS e Cofins exige que cada insumo, bem ou serviço, esteja relacionado a algum produto ou serviço final que originou a receita tributada.

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS NÃO COMPROVADOS. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS.

Os gastos que geram créditos do PIS e Cofins precisam ser comprovados documentalmente pelo contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO DISSOCIADA DOS SERVIÇOS PRESTADOS. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS. CUSTEIO POR OUTRA EMPRESA.

Com ressalva dos tributos pagos na importação, os créditos, dissociados dos serviços prestados, não são admitidos.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo”.

15. Os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitaram as preliminares na Reunião de Julgamento realizada no mês de setembro de 2016. E, por maioria de votos: (i) reconheceram o recolhimento a menor das Contribuições no 4º trimestre de 2008. Por maioria de votos, foram mantidas as glosas parciais referentes aos meses de novembro e dezembro de 2008; (ii) **foi dado provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito de PIS/COFINS na importação de peças máquinas e equipamentos necessários à manutenção e operação da embarcação *West Polaris* após o início das operações**; (iii) foi negado provimento ao Recurso em relação à incidência de juros sobre a multa.

Questões Preliminares

Das Nulidades Alegadas

16. A Recorrente afirma que a decisão recorrida teria se distanciado da busca pela verdade material ao negar o pedido de diligência capaz de demonstrar a improcedência das glosas. Suscita que a autoridade fiscal fundamentou as glosas utilizando única e exclusivamente da leitura dos contratos firmados pela Recorrente e sua cliente, a Eppo Exploração Santos Brasileira Ltda., sem produzir qualquer prova e sem trazer evidências sobre a autuação.

17. Aponta como segunda nulidade da decisão recorrida o preterimento de seu direito de defesa. Segundo a Recorrente, o acórdão da DRJ teria refutado os argumentos jurídicos trazidos na impugnação sem a devida fundamentação.

18. Afirma que a decisão recorrida deve ser anulada para que outra seja proferida, com a devida fundamentação, tendo em vista que o acórdão deixou de se pronunciar sobre as relevantes violações aos princípios da prevalência da substância sobre a forma, do formalismo moderado, da verdade material e, principalmente, acerca dos motivos de fato e de direito que o levaram a indeferir todos os pedidos de diligência e quesitos formulados.

19. De fato, ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

20. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10 e 59, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

21. No presente caso, a DRJ se pronunciou sobre o pedido de diligência e perícia da seguinte forma:

“Em relação à nulidade aventada no item I da defesa, quando o impugnante alega afronta à verdade material, pois a autoridade lançadora deveria ter realizado diligências e/ou solicitar evidências de modo a aprofundar-se na verificação do preenchimento dos requisitos exigidos pela legislação e nunca criar a ficção de que tais custos e despesas não seriam afetos à atividade da impugnante, trata-se de defesa que se refere ao próprio mérito da controvérsia, isso quando se consegue apreciar a imputação a partir da mera descrição abstrata das provas e do relatório de encerramento da ação fiscal.

No caso destes autos, atente-se, há largo esteio probatório, com contratos, notas fiscais, contabilidade do fiscalizado, tendo a autoridade fiscal apontado as infrações que entendeu pertinente, ou seja, consegue-se, prefacialmente, apreender as imputações das infrações fiscais em desfavor do contribuinte, como se viu no relatório deste voto. Seria uma questão preliminar se a insuficiência probatória fosse evidente, sem qualquer dúvida, o que não pode ser aplicado ao caso destes autos, pois a autoridade fiscal, repise-se, colacionou os contratos de afretamento e de prestação de serviço, contabilidade do fiscalizado, notas fiscais, termos de intimação, respostas do fiscalizado, tudo com o intuito de destacar as pretensas infrações.

Não sendo evidente a insuficiência probatória, inviável reconhecer a violação à busca da verdade material, como pugnado pelo impugnante”.

22. Da leitura do acórdão da DRJ, evidencio que as alegações apresentadas foram devidamente consideradas. Ademais, não há que se falar em preterição do direito de defesa, pois a DRJ foi capaz de fundamentar seu entendimento pela não realização de diligência, bem como para glosar as despesas aqui em análise.

23. Vejam que, a ora Recorrente não pode confundir sua discordância e/ou inconformismo advindo da lavratura do auto de infração com o efetivo cerceamento do seu direito de defesa.

24. No curso do presente PAF, não foram criados impedimentos ou limitações ao contraditório efetivo e inexistem obscuridades nos fundamentos de fato e de direito que embasaram o lançamento ou a apuração do crédito tributário.

25. As questões atinentes à valoração da prova por parte da autoridade fiscal, pertencem ao campo de análise de mérito e revisão do lançamento, e não implicam em nulidade, ao teor do artigo 60¹, Decreto nº 70.235/72.

26. A contribuinte notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e não teve seu direito de defesa cerceado. Considero que a constituição do crédito tributário foi feita de maneira correta, razão pela qual afasto a caracterização de nulidade.

27. No mais, em linha com o entendimento da r. DRJ, considero que o processo está apto para julgamento e não demanda a realização de diligência.

Questões de Mérito

I. Custos com Importação e Frete - Embarcação *West Polaris*

28. A autoridade fiscal procedeu à glosa de custos incorridos pela Recorrente com os impostos pagos na importação de equipamentos, partes e peças necessárias à

¹ " Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

manutenção preventiva da embarcação *West Polaris*, bem como do pagamento do frete para o transporte de tais equipamentos, partes e peças para bordo da embarcação.

29. A autoridade fiscal considerou que os referidos custos estavam vinculados ao contrato de afretamento (nº A2114989) da embarcação *West Polaris*, firmado entre a empresa Esso e a sociedade Seadrill Offshore AS, figurando a Recorrente como parte interveniente. Segundo o entendimento da fiscalização, a sociedade estrangeira, proprietária da embarcação, seria responsável pelos já citados custos, pois teria que entregar a unidade de perfuração com todos os equipamentos, máquinas, ferramentas, materiais, a fim de que a unidade se mantivesse operacional.

30. Caberia à proprietária da embarcação a manutenção da conformidade estrutural da embarcação e, indo além, as despesas dos tributos aduaneiros seriam reembolsados pela Esso. Tendo isso em vista, a inércia do contribuinte em proceder aos meios para evitar esse custo ou mesmo obter o seu reembolso, não caracterizaria a necessidade dele, ressaltando que o ônus do custo seria da proprietária da sonda (Seadrill Offshore) ou da Esso.

31. Ademais, o contribuinte não teria adquirido nenhum dos bens incorporados à sonda, que não constam em seu ativo imobilizado ou estoque, que vieram sem cobertura cambial, com fretes e seguros pagos.

32. A DRJ proferiu o seguinte entendimento sobre essa parcela da autuação:

“Se efetivamente a aquisição dos bens fosse de responsabilidade do impugnante, todas as despesas e custos (dos bens e incidentes na importação deles) 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 eventualmente 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 à empresa Esso (item 10.7 de ambos os contratos), não tendo assim procedido.

A única explicação para a situação acima é cancelar a imputação feita pela autoridade fiscal, que entendeu que tais bens estavam sendo incorporados à sonda West Polaris, de propriedade da sociedade norueguesa já discriminada. Veja-se, no contrato de afretamento (Anexo C – Seção I – Especificações Técnicas fls. 3.024 e seguintes), com o impugnante como interveniente, que sequer há menção a este último no caderno de

responsabilidade, tudo sendo ônus da sociedade estrangeira ou da Esso, ou seja, não parece plausível que o contribuinte pudesse simplesmente lançar como despesas impostos incidentes na importação, quando se vê que era ônus da sociedade estrangeira tais encargos, passíveis, até, de reembolso por parte da Esso.

Já quanto à alegação de que diversos itens importados glosados sequer se referiam à sonda afretada, deve-se observar que os itens glosados estão todos vinculados à operação do navio-sonda West Polaris, como se vê nas fls. 2012 a 2018 (R\$ 433.441,39 em outubro de 2008; R\$ 1.095.688,62 em novembro de 2008) e fls. 2.032 a 2.034 (R\$ 1.722.385,67 em dezembro de 2008), valores idênticos aos imputados ao fiscalizado. Assim, neste ponto, sem razão o impugnante.

Indo além, deve-se manter a glosa dos fretes correspondentes aos transportes dos bens importados do porto/aeroporto até a unidade de perfuração, pois tais despesas eram de responsabilidades da proprietária da sonda, na forma da letra “n” da cláusula 21.0 do contrato de afretamento”.

33. A Recorrente, por sua vez, alega que as autoridades administrativas não consideraram várias questões, já levantadas no curso do procedimento fiscal e em sede de Impugnação, acerca da legislação e do modelo de contratação aqui em análise.

34. Novamente, em seu Recurso Voluntário, a Recorrente descreve o *modus operandi* das contratações, que foram objeto do presente processo, bem como a legislação pertinente, da seguinte forma:

“Por se tratar de serviços offshore, em águas jurisdicionais brasileiras, os serviços prestados pela Recorrente a seus clientes – tal como a Esso - são invariavelmente executados a bordo da embarcação de propriedade de terceiros domiciliados no exterior, pertencentes ou não ao grupo econômico da Recorrente.

Essas embarcações seriam afretadas diretamente pelas concessionárias, como a Esso, através de contratos de afretamento celebrados com empresas domiciliadas no exterior.

Em paralelo, tais concessionárias contratam empresas domiciliadas no País – tal como a Recorrente - para a realização dos serviços de perfuração a serem executados de acordo com as premissas e orientações previstas no programa de perfuração definido pela própria concessionária.

Dessa maneira, o modelo de contratação adotado pelas concessionárias no País é o de contratação bipartida, que consiste na celebração de dois contratos/negócios jurídicos distintos, com pessoas jurídicas distintas cada qual responsável por acobertar diferentes obrigações, como de rigor.

Esse modelo de contratação decorre da própria legislação do REPETRO – Regime Especial de Exportação e de Importação de

bens Destinados às Atividades de Exploração e Produção de Petróleo e Gás -, que, não apenas prevê, como estimula, a possibilidade e a legitimidade de as concessionárias contrataram diretamente, no exterior, as embarcações necessárias de exploração e produção de petróleo e gás no País e, em paralelo, contratem a prestação de serviços de perfuração localmente, para que possam usufruir dos benefícios concedidos pelo Regime de Admissão Temporária, ex vi das Instruções Normativas nºs 844/08 e 1.415/2013: (...)

Como visto, para usufruírem dos benefícios da importação das embarcações sob Admissão Temporária no REPETRO, as concessionárias, sem cobertura cambial, fazendo-o através dos contratos de afretamento”.

35. Segundo a Recorrente, a legislação do REPETRO permite que a empresa contratada pela concessionária para a prestação dos serviços de perfuração, tal como a própria empresa autuada, habilite-se ao referido Regime Especial, de modo que também possa promover a importação temporária de máquinas, aparelhos, instrumentos, ferramentas e demais peças destinados a garantir a operacionalidade dos bens admitidos no REPETRO.

36. Para a contribuinte, a decisão recorrida teria se equivocado, eis que, embora as partes, peças, ferramentas e equipamentos destinados à manutenção, reparo, e operação da embarcação no país fossem de propriedade da empresa norueguesa *Seadrill Offshore AS*, a responsabilidade da importação destes bens (e consequentemente, dos custos inerentes à importação) é atribuída à Recorrente, justamente como condição para os equipamentos serem importados temporariamente sob o Regime de Admissão Temporária.

37. A Recorrente afirma ainda que, a fiscalização promoveu a glosa de itens que nem sequer se relacionam com o afretamento da embarcação celebrado entre a Esso e a *Seadrill Offshore AS*, mas sim se relacionam ao serviço de perfuração de poços de petróleo e gás, e que, portanto, são intrinsecamente relacionados à atividade da Recorrente. Para materializar tal argumento, apresenta a relação desses bens com a respectiva aplicabilidade (fls. 3854/3858).

38. Sobre os valores pagos a **título de frete**, a Recorrente destaca o fato de haver cláusula específica no contrato, firmado entre ela e a empresa Esso, atribuindo à Recorrente a obrigação de transporte de equipamentos necessários para o serviço a bordo da embarcação e que tais custos deverão ser integralmente arcados pela Recorrente:

“2.6 TRANSPORTE E MANUSEIO DE PEÇAS SOBRESSALENTES E EQUIPAMENTOS DO CONTRATO

Às suas próprias expensas, a CONTRATADA transportará qualquer peça sobressalente ou pela de reparo ou outros EQUIPAMENTOS DO CONTRATO necessários para os serviços do contrato até a Base Operacional da CONTRATANTE especificada no Anexo A, com a devida rapidez necessárias dadas as circunstâncias. Compete à CONTRATADA, como parte dos SERVIÇOS DO CONTRATO E CONFORME ESTABELECIDO NO Artigo 2.3, assegurar que as peças estejam a bordo para garantir a continuidade das operações. (...) a CONTRATADA adotará a forma mais rápida de transporte para

entregar as peças de reparo necessárias ou outros EQUIPAMENTOS DO CONTRATO. Esses métodos, tais como transporte aéreo, barcos especiais ou helicópteros, utilizados somente para o transporte de peças sobressalentes até a área da sonda serão arcados pela CONTRATADA”

39. A partir de tais circunstâncias fáticas, verifico que as autoridades fiscais não compreenderam a dinâmica operacional e relacional envolvendo a ora Recorrente, a Seadrill Offshore e a Esso.

40. Inicialmente, cumpre consignar que as regras gerais que condicionam a dedutibilidade de determinada despesa estão previstas no artigo 47 da Lei 4.506/64², base legal do artigo 299 do RIR/99. De acordo com esses dispositivos, somente serão dedutíveis as despesas consideradas necessárias, usuais e normais à manutenção da atividade econômica da pessoa jurídica.

41. Com caráter regulamentador, o Parecer Normativo nº 32/81, da Coordenação do Sistema de Tributação (“PN CST 32/81”), esclarece que **despesa necessária** é aquela essencial às transações exigidas para a exploração das atividades principais ou acessórias da sociedade, que estejam vinculadas à continuidade da fonte produtora dos rendimentos. Por sua vez, **despesa normal** seria aquela cujo valor se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma costumeira ou ordinária. Por fim, **despesa usual** seria aquela habitual para o tipo de negócio de que se trata.

42. Não há dúvidas de que a legislação combinada com o próprio Parecer Normativo nº 32/81 contemplam as circunstância fáticas aqui em pauta.

43. Em análise do objeto social da ora Recorrente verifico claramente que consta do contrato social as seguintes atividades: “a) *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*; b) *a participação em outras sociedades como sócia ou acionista, incluindo-se sociedade em conta de participação*; e c) *a comercialização, importação e exportação de equipamentos e produtos industrializados relacionados à atividade petrolífera*”. Logo, não há dúvidas de que tais custos/despesas são inerentes ao exercício da atividade empresarial da contribuinte.

44. No mais, conforme alegado pela Recorrente e confirmado pelas duntas autoridades fiscais, em vista da documentação fiscal e contábil anexa aos autos, não houve reembolso dessas despesas por parte da Seadrill Offshore e, portanto, tenho essa questão como **incontroversa**.

45. Relativamente às questões contratuais, principal elemento que motivou as autoridades fiscais e julgadoras a manterem a glosa em tela, cumpre trazer algumas ponderações aptas a desconstruir tais premissas.

² “Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”.

46. Diferente do que entendeu a decisão recorrida, dentre as disposições contidas no Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a Recorrente e a Esso, cabia a Recorrente, nos termos da **Clausula 2.3 da Avença**, a realização dos serviços de manutenção e reparo dos equipamentos a bordo da embarcação e da própria embarcação, necessários a execução dos serviços de perfuração. Confira-se:

"2.3 MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS DO CONTRATO

Compete a CONTRATADA garantir que os EQUIPAMENTOS DO CONTRATO sejam mantidos de forma adequada. A CONTRATADA também será responsável por toda a manutenção, reparos e peças sobressalentes para os EQUIPAMENTOS DO CONTRATO. Às suas próprias expensas, a CONTRATADA gerenciara um sistema para o fornecimento, armazenamento e manutenção de um estoque prontamente disponível de peças de reparo e manutenção e suprimentos operacionais suficientes para a operação contínua normal dos EQUIPAMENTOS DO CONTRATO durante o Prazo Especificado, de acordo com boas práticas de campos de petróleo." (Contrato de Prestação de Serviços de Perfuração-trechos da tradução juramentada)"

47. No mais, o próprio Contrato de Afretamento tem previsão expressa de que a proprietária estrangeira da embarcação poderá contatar serviços de terceiros para administrar e operar a embarcação, tal como segue:

"1.1 AFRETAMENTO

(..) A Sociedade pode utilizar serviços de terceiros para administrar e operar a Unidade de Perfuração e os equipamentos associados, serviços esses que serão denominados "Serviços de Perfuração, e que não são parte deste Contrato" (Contrato de Afretamento - trechos da tradução juramentada)"

48. Mesmo diante de tais esclarecimentos de ordem prática, o r. acórdão recorrido entendeu que tais bens estavam sendo incorporados à sonda *West Polaris*, de propriedade da sociedade norueguesa e que, por este motivo, *"não parece plausível que o contribuinte pudesse simplesmente lançar como despesas impostos incidentes na importação, quando se vê que era ônus da sociedade estrangeira tais encargos"*.

49. De fato, é incontroverso serem tais partes, peças, ferramentas e equipamentos destinados à manutenção, reparo e operação da embarcação no país, de propriedade da Seadrill AS (condição, como já dito, para serem importados temporariamente sob Regime de Admissão Temporária), mas isso não significa que a obrigação de importação desses bens e os custos inerentes não possam ser atribuídos à Recorrente, tanto pela legislação do REPETRO, quanto pelos contratos de prestação de serviços e de afretamento. Frise-se que, no contrato de afretamento a Recorrente figura como interveniente.

50. Diante da subcontratação, após a *West Polaris* ter sido entregue à Esso, com todos os equipamentos, peças e sobressalentes exigidos pelo contrato de afretamento, a Recorrente, e não a Seadrill AS ou a Esso, passou a ser responsável pelo

fornecimento de quaisquer partes e peças necessárias à manutenção da embarcação e dos serviços de perfuração.

51. Conforme esclarecido pela ora Recorrente, dentre as obrigações mínimas do fretador (proprietário da embarcação) no contexto de um contrato de afretamento a casco nu, esta a de prestar "*garantia por vícios ocultos que afetem o casco, as máquinas ou outros equipamentos do navio. Bem assim problemas fortuitos ou decorrentes de desgaste natural, os quais correm por conta do fretador, a quem incumbe proceder os reparos necessários*"³.

52. Em se tratando de contrato de afretamento a caso nu, tal manutenção cabe ao **Afretador** - quem recebe a embarcação em afretamento - e/ou seus subcontratados.

53. Esta relatoria, por conseguinte, está convencida de que, independentemente da origem do fornecimento de tais equipamentos, sendo ela à cargo de terceiros ou da Seadrill AS (proprietária da embarcação), a ora Recorrente, em termos fáticos, suportou os custos de importação (questão incontroversa). É certo que, a obrigação contratual de importação destes equipamentos, partes e peças necessárias às atividades de operação e manutenção da *West Polaris*, no decorrer da execução do contrato de Afretamento, passou a ser de responsabilidade da Recorrente e isso está previsto no contrato.

54. No mais, considero que não há nada de errado no fato de a Recorrente não ter ativado a embarcação importada em sua contabilidade. Em se tratando de embarcação importada a título precário, em regime de admissão temporária, incorreto seria se a contribuinte tivesse a ativado em seus registros, pois não é proprietária da embarcação.

55. Somado a isso, evidencio que a autoridade fiscal glosou itens/custos claramente relacionados aos serviços de perfuração. As duntas autoridades fiscais e julgadoras não se atentaram as provas juntadas aos autos, tampouco as especificidades da operação aqui em análise.

56. Com relação ao frete, em vista do racional aqui apresentado juntamente com o fato de haver cláusula contratual específica no acordo firmado entre ela e a empresa Esso, onde consta que tais custos deverão ser integralmente arcados pela Recorrente, também considero indevida a glosa de despesas respectiva.

57. Esta relatoria não pode permitir que eventuais detalhes formais, constantes de contratos padrão e meras presunções, sejam condição *sine qua non* para manutenção da glosa de despesas.

58. Na substância, a ora Recorrente é sim responsável por tais custos/despesas; não há dúvidas de que os encargos foram por elas suportados e não houve reembolso; e, de acordo com seu próprio contrato social e o contrato de prestação de serviços, tais dispêndios são essenciais para o exercício da sua atividade empresarial e, portanto, dedutíveis, nos termos do artigo 299, do RIR/99.

³ Em CARBONE, Arthur R. e GALANTE, Luís Felipe. O Afretamento a Casco Nu de Embarcações. In Revista de Direito Privado nº 8. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 15.

59. Por fim, interessante que, a 3ª Seção deste E. CARF, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito de PIS/COFINS na importação de peças máquinas e equipamentos necessários à manutenção e operação da embarcação *West Polaris*.

60. Diante das circunstâncias fáticas e jurídicas apresentadas, tais glosas devem ser afastadas.

II. Despesas e Custos Indedutíveis – embarcações *West Eminence* e *West Taurus*

61. Além das glosas tratadas no tópico anterior, a fiscalização autuou a Recorrente no que tange custos e despesas relacionados às embarcações *West Eminence* e *West Taurus*.

62. A douta autoridade fiscal fundamentou esse tópico da seguinte forma:

“Examinados os documentos de suporte aos lançamentos nas contas 3.1.03.01.08 SERVIÇOS PRESTADOS NA PLATAFORMA e 3.2.06.09 SERV PRESTADOS – P. JURÍDICAS, constatamos a ocorrência de diversas notas fiscais relacionadas às plataformas ainda não operantes WEST TAURUS E WEST EMINECE, nos valores de R\$ 4.388.565,94 e R\$ 2.777.722,57, respectivamente às contas;

Tais plataformas não estavam em operação em 2008, não estando, portanto, a serviço da ESSO;

Os valores lançados na conta 3.1.03.01.08 foram considerados pelo Contribuinte como custos e levados integralmente à conta de RESULTADO. Os da conta 3.2.06.09 foram consideradas despesas operacionais e, da mesma forma, integralmente apropriados ao RESULTADO;

De toda forma, tais GASTOS, desatrelados de quaisquer receitas de serviços, não podem ser considerados deduções da receita de serviços desvinculada (ESSO), para fins de apuração dos impostos, representando, portanto, mais uma infração”.

63. Em síntese, a autoridade autuante e a DRJ, entenderam que os custos e despesas vinculados às embarcações *West Eminence* e *West Taurus* em 2008, estariam desatrelados de quaisquer receitas de serviços, pois tais embarcações não estavam em operação no referido ano.

64. O acórdão recorrido, especificamente, expressa o entendimento de que, se a realização de receitas futuras era certa, com vinculação estrita das despesas glosadas às sondas *West Eminence* e *West Taurus*, a contribuinte não poderia ter lançado os gastos preparatórios com as sondas em conta de resultado em 2008, pois eles não geraram quaisquer receitas em 2008, mas somente a partir de 2009.

65. A Recorrente, por sua vez, afirma que tais gastos ocorreram de fato no ano de 2008, razão pela qual não poderiam estar atrelados “a realização de receitas futuras”, a ensejar o lançamento de tais despesas como ativo diferido, como entendeu o acórdão da DRJ.

66. Da leitura da decisão recorrida, evidencio que é incontroverso o fato de tais custos e despesas terem natureza operacional - dispêndios incorridos pela Recorrente, no final do exercício de 2008, para o comissionamento e a preparação das embarcações *West Eminence* e *West Taurus*.

67. A controvérsia, portanto, está relacionada com o aspecto temporal. A r. DRJ considera que o aproveitamento destes custos e despesas deveria ter sido diferido pela Recorrente, lançando-os em conta de resultado apenas a partir da assinatura do contrato com a Petrobras (a partir do ano de 2009), ocasião em que a operações das duas embarcações tiveram início - passaram a gerar receitas. Confira-se o seguinte trecho do voto condutor na DRJ:

No caso destes autos, ficou absolutamente claro que as despesas glosadas que se referiam aos atos preparatórios nas sondas West Eminence e West Taurus, no último trimestre de 2008, deveriam ter sido ativadas, diferidas, pois não iriam gerar receitas no ano de 2008, mas em exercícios subsequentes. E disso tinha absoluta ciência o fiscalizado, pois vinha com tratativas com a Petrobrás no curso de 2008 e somente assinou os contratos geradores de receitas em 12/01/2009.

As sondas não estavam operacionais em 2008, porém o contribuinte tinha elevado grau de segurança de realização de receitas futuras com elas, pois, caso contrário, não teria as importado, com assunção de expressivos gastos de comissionamento e preparação dos equipamentos em 2008. E tanto assim o é que o próprio impugnante asseverou que em novembro e dezembro de 2008 as negociações para utilização das sondas “já era mais do que certa, haja vista o avançado estágio das firmes negociações entre a Impugnante e a Petrobrás, tal como fazem prova a correspondência firmada pela Petrobrás em 14/04/2008 – doc. 08)”. Ora, se a realização de receitas futuras era certa, com vinculação estrita das despesas glosadas às sondas West Eminence e West Taurus, jamais o contribuinte poderia ter lançado os gastos preparatórios com as sondas em conta de resultado em 2008, pois eles não geraram quaisquer receitas em 2008, mas somente a partir de 2009, quando, aí, poder-se-ia amortizar as despesas diferidas de 2008.

Trata-se de típico dispêndio com operação não iniciada, com alto grau de certeza da realização de receitas futuras, com relação direta, identificada e documentada, das despesas às receitas a serem obtidas em períodos subsequentes, sendo de rigor diferenci-lo, não podendo o contribuinte lançá-lo em conta de resultado no ano-calendário 2008, quando o centro gerador de receita (contrato de prestação de serviço para operação das sondas West Eminence e West Taurus) ainda não estava em operação.

68. Data máxima vênia, considero que tal posicionamento está desconectado da realidade operacional em análise. É no mínimo razoável que, antes da efetiva utilização das embarcações contratadas, tenham lugar atos preparatórios como o comissionamento dos equipamentos de bordo para o início das atividades de perfuração e a realização de testes programados, a fim de verificar se as embarcações estão aptas a operar.

69. No mais, até pela envergadura da atividade, fica difícil, para não dizer impossível, conceber que para tais providências preparatórias a ora Recorrente não teve esses dispêndios em 2008. Nesse sentido, o próprio contrato de serviço firmado com a Petrobras, nos termos da Cláusula 3.9 (“Teste de Equipamento”), traz concretude a real necessidade de preparação prévia das embarcações para os testes programados **antes mesmo da assinatura do contrato**:

“3.9 Teste de Equipamento - A CONTRATADA apresentará a unidade à PETROBRAS para ser testada antes do início do PRAZO, sendo este um teste geral das condições operacionais dos equipamentos da UNIDADE, conforme o Anexo VII deste CONTRATO da PETROBRAS. Qualquer deficiência significativa encontrada durante o desempenho dos teste e solução pela CONTRATADA para que sejam obtidas boas condições operacionais serão devidamente anotadas no AO, a ser assinado pelo FISCAL DO CONTRATO da PETROBRAS e pelo representante da CONTRATADA. O PRAZO iniciará imediatamente após serem devidamente comprovadas as boas condições operacionais dos principais sistemas da UNIDADE (...)”

70. Constato que o próprio tópico I do Termo de Constatação enquadra custos com pessoal e com a disponibilização dos equipamentos aos clientes - despesas de mobilização - como “o primeiro ato da prestação do serviço”. Se a Recorrente tinha que estar em plena atividade no último trimestre de 2008, dada a peculiaridade da própria atividade, os dispêndios decorrentes não podem estar atrelados a realização de receitas futuras. Em outros termos, tais gastos não podem ser enquadrados como despesas pré-operacionais e acumulados no ativo diferido até que o contrato seja efetivamente iniciado.

71. Vale citar a definição adotada pelo Manual de Contabilidade da Sociedade por Ações (aplicável às demais sociedades) do FIPECAFI:

“Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais (ou aos custos), no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior a seu início de operação. (...)”⁴ (grifos nossos)

72. *In casu*, considero que a etapa em análise integra a fase operacional propriamente. Vejam que, tais gastos viabilizaram a contratação da Recorrente. Se a contribuinte estivesse em “período de desenvolvimento, construção e implantação” (leia-se na fase pré-operacional) e não em plena operação, sequer conseguiria firmar o contrato com a Petrobras - ser aprovada na fase pré-contratual de “inspeção” (prova/demonstração efetiva de que tinha condições de atender ao pactuado).

73. Não é porque estamos diante de fase pré-contratual que o dispêndio pode ser classificado como despesa pré-operacional, especialmente diante da peculiaridade do caso concreto. Constato ser equivocado vincular o aspecto temporal da dedutibilidade de tais

⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. 7ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008, p. 237.

dispêndios ao marco zero da obrigação contratual - as despesas com a preparação e o comissionamento dessas embarcações é condição essencial operacional "pura".

74. Logo, entendo que as despesas incorridas com as embarcações *West Taurus* e *West Eminence* são, por força operacional e contratual, inequivocamente necessárias e indispensáveis para que a Recorrente realize os serviços para os quais foi contratada pela Petrobras. Quanto ao aspecto temporal, considero que estas pode ser deduzidas já o último trimestre de 2008.

III. Do Reconhecimento das Receitas e da Aplicação da Multa Isolada

75. Conforme relatado, a fiscalização concluiu que a Recorrente teria reconhecido receita sem observar o regime de competência, não observando a origem exata das receitas, no ano-calendário de 2008. Tal equívoco teria resultado em apuração do lucro tributável incorreta.

76. A fiscalização fundamentou essa parcela da autuação da seguinte forma:

“O Contribuinte optou pela tributação com base no Lucro Real, estando sujeito ao regime de competência, tendo oferecido o seguinte quadro para a apuração do lucro tributável, conforme constante de seus balancetes, do LALUR e da DIPJ:

MÊS	RECEITA DE SERVIÇOS	VARIAÇÃO CAMBIAL	CUSTOS/ DESPESAS	ADIÇÕES/ EXCLUSÕES	LUCRO TRIBUTÁVEL
04	Zero		Zero		Zero
05	Zero		Zero		Zero
06	Zero		Zero		Zero
07	Zero		29.026,67		-29.026,67
08	Zero		1.893.991,82		-1.923.018,49
09	Zero		1.443.972,73		-3.356.991,22
10	6.712.325,91	147.200,00	8.162.947,94	-147.200,00	-4.807.613,24
11	16.088.128,82		12.098.226,89	+470.750,00	-346.961,31
12	10.376.113,97		9.363.006,80	+766.494,95	1.432.640,81
	33.176.568,70				

Obs.: em 12 estão refletidos todos os ajustes da apuração anual

A receita de dezembro está contabilizada envolvendo lançamentos de créditos e débitos com registros dos meses anteriores de outubro e novembro sem impactar as apurações anteriores, a princípio não se justificando;

Em se tratando do regime de competência para o reconhecimento das receitas podemos notar que o Contribuinte não observou a origem exata das receitas, haja vista que a constatação da descrição das notas fiscais e das medições dos serviços apresentadas indicam uma distribuição diversa das mesmas:

a) em outubro temos receitas de serviços de R\$ 22.694.975,28, resultado da NFS 001 de R\$ 15.982.649,37 (mobilização conforme contrato), com emissão em 21/11 e contabilizada em

novembro, relacionada ao relatório de medição de outubro; da NFS 002 de R\$ 6.594.657,01 (medição de 13 de outubro a 31 de outubro) com emissão em 01/12 e contabilizada em dezembro com reversão da provisão contabilizada em outubro; e da NFS 003 de R\$ 117.668,90 (medição conforme contrato de 1 a 31 de outubro) com emissão em 01/12 e contabilizada em dezembro com reversão da provisão contabilizada em outubro. Importante salientar que a mobilização é o primeiro ato da prestação do serviço contratado, quer no contrato de afretamento quer no de serviços, representando a colocação de pessoal e da sonda no local da perfuração, se coadunando com a medição apresentada e com respaldo na 1ª NFS emitida, a despeito de não discriminar o período;

b) em novembro temos receitas de serviços de R\$ 6.090.969,74, resultado das NFS 005 e 006, ambas com descrição dos serviços de 01 a 30 de novembro, relacionadas a relatórios de medições idem, emitidas em 09/01 e 23/01/2009 e contabilizadas em dezembro com valores discretamente diferentes, sendo que a 005 está com histórico de PROVISÃO PROFORMA INVOICE e a 006 faz par com uma reversão de novembro;

c) em dezembro temos receitas de R\$ 4.390.623,68, resultado das NFS 007 e 008, ambas com descrição dos serviços de 1 a 31 de dezembro, relacionadas a relatórios de medições idem, emitidas em 02/02/2009. contabilizadas em dezembro também com valores discretamente diferentes;

O total das receitas dos serviços no ano, assim determinado, se mantém como declarado e escriturado no valor de R\$ 33.176.568,70, sendo certo que qualquer ajuste que possa ou deva ser realizado em razão das divergências entre as notas fiscais e seus valores escriturados somente tem lugar em exercício posterior.

Assim, o quadro de receitas corrigido, se respeitando o regime de competência, tem a seguinte configuração:

MÊS	RECEITA DE SERVIÇOS
04 a 09	Zero
10	22.694.975,28
11	6.090.969,74
12	4.390.623,68
	33.176.568,70

Nesse sentido, e ainda se considerando uma glosa de custos/despesas no valor acumulado até outubro de R\$ 2.516.274,49 (adiante informada), se verifica que em outubro houve na realidade um resultado positivo sujeito ao pagamento do IR e da CSLL pela estimativa, cabendo, pelo seu não recolhimento, a aplicação de multa e juros isolados, de

ofício, representando 50% e 2,12%, respectivamente, dos valores não pagos, sendo essa uma das infrações.

MÊS	RECEITA DE SERVIÇOS	VARIAÇÃO CAMBIAL	CUSTOS/ DESPESAS	ADIÇÕES/ EXCLUSÕES	GLOSA ATÉ OUTUBRO	LUCRO TRIBUTÁVEL
09	Zero		1.443.972,73			-3.356.991,22
10	22.694.975,28	147.200,00	8.162.947,94	-147.200,00	2.516.274,49	13.691.310,61

BASE CÁLCULO	IR 15%	IR 10%	IR TOTAL	CSLL 9%
13.691.310,61	2.053.696,59			1.232.217,95
13.551.310,61		1.355.131,06	3.408.827,65	
MULTA ISOLADA	50%		1.704.413,83	616.108,98
JUROS ISOLADOS	2,12%	(1,12 +1)	72.267,15	26.123,02
MULTA e JUROS			1.776.680,98	642.232,00

- Nos meses seguintes não houve estimativas a pagar

77. Sobre esse tópico, a DRJ afirmou que o procedimento fiscal **não implicou em lançamento do tributo em si**, pois a infração ocorreu dentro de um mesmo trimestre (4º trimestre de 2008), impactando apenas o eventual não recolhimento de estimativas, com o lançamento de multa isolada.

78. Diferentemente do afirmado pela Recorrente em sede de impugnação, a DRJ concluiu que não há que se falar em ausência de prejuízo ao erário por se tratar de mera postergação dos tributos devidos, pois, eventualmente, postergou-se a entrada de dinheiro nos cofres públicos e o dinheiro tem valor no tempo.

79. A Recorrente, por sua vez, alega que a própria autoridade fiscal reconhece que houve apenas postergação dos meses de apropriação das receitas, com igual postergação dos tributos devidos.

80. Afirma ainda que, **as estimativas foram recolhidas em sua integralidade, dentro do próprio trimestre em questão e reitera seu argumento no sentido de que não houve prejuízo ao erário, pois o procedimento adotado, ainda que considerado incorreto**, poderia, no máximo, ter resultado em postergação de tributo devido (artigo 163, do CTN).

81. De fato, conforme consta do próprio TVF, não se está cobrando tributo em si, mas multa e juros isolados, de ofício, representando 50% e 2,12%, respectivamente, decorrente da manutenção da glosa de custos/despesas no valor acumulado até outubro e do consequente resultado positivo sujeito ao pagamento do IR e da CSLL pela estimativa.

82. Contudo, em vista do delineado no itens anteriores e por considerar que as glosas de despesas não merecem ser mantidas, a exigência em questão resta prejudicada. Logo, não há que se falar na imposição das multas e juros aqui suscitados.

Tributação Reflexa: CSLL

83. A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. Tal medida coaduna com a jurisprudência desse E. CARF.

Conclusão

84. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa