



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.731034/2014-83
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.945 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BW OFFSHORE DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CIRCUNSTÂNCIAS DISTINTAS
DETERMINANTES DA DECISÃO. DIVERGÊNCIA NÃO
CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Existindo circunstância distinta no acórdão paradigma, não presente no recorrido, que foi determinante para a solução adotada, revela-se prejudicada a divergência jurisprudencial suscitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, com base no art. 67, inciso II do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1302-003.485, proferido pela Segunda Turma Ordinária da 3ª Câmara, na sessão de julgamento de 16 de abril de 2019, que, por voto de qualidade, deu provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Na desconsideração dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, cabe à fiscalização provar que houve a prática de atos dissimulados, que, de alguma forma, evitaram o nascimento da obrigação tributária. Não havendo esta comprovação, não deve prevalecer Auto de Infração que constitui créditos tributários, como se as operações realizadas fossem ilícitas.

Para melhor compreensão da matéria em discussão transcrevo excertos do relatório do acórdão recorrido que bem sintetizam a exigência fiscal, *verbis*:

[...]

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 55/67, foi constatada omissão de receitas de Subvenção para Custeio, conforme detalhamento a seguir.

No período fiscalizado a empresa optou pelo lucro real e apurou Prejuízo Fiscal de R\$ 14,4 milhões e Base de Cálculo Negativa de CSLL no mesmo valor.

A BW Offshore do Brasil Ltda foi constituída em fevereiro de 2008, pela BW Offshore Ltd, pessoa jurídica domiciliada em Bermudas, e em 16 de maio de 2008, a BW Offshore do Brasil e a BW Offshore Netherlands BV, firmaram com a PETROBRÁS os contratos 2400.0045890.08.2 e 2400.0045842.08.2 respectivamente, sendo que primeiro seria para prestação de serviços de operação de unidade flutuante de produção, armazenamento e transferência de óleo (FPSO), e segundo para afretamento de unidade flutuante de produção, armazenamento e transferência de óleo.

O prazo estipulado para os dois contratos foi de 10 anos (cláusula 2.2 de cada contrato), com previsão de execução simultânea do serviço da BW Offshore do Brasil e o afretamento da BW Offshore Netherlands.

Nos dois contratos, a controladora BW Offshore Ltd figura como interveniente anuente, respondendo solidariamente por todas as obrigações, e as contratadas (BW Offshore do Brasil e BW Offshore Netherlands) são solidárias entre si na execução dos contratos.

Ainda, o Senhor John Harald Kilde é quem assina os contratos pelas três empresas (BW Offshore do Brasil, BW Offshore Netherlands e BW Offshore Ltd).

O valor estimado do contrato de prestação de serviços foi de R\$213.780.000,00 (cláusula 5.1) e o valor estimado do contrato de afretamento foi de R\$639.343.261,40 (cláusula 5.1). Ou seja, a empresa estrangeira recebe 75% do valor global dos contratos, o que permitiu o escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos sem

retenção do imposto de renda na fonte, sob o entendimento de que o afretamento das plataformas seria alcançado pela isenção do art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481/97.

E mais, a distribuição de 25% da receita para a BW Offshore do Brasil fez com que desde a vigência do contrato ela apurasse prejuízos consecutivos (em 2008 a BW Offshore do Brasil não apurou receitas).

[...]

Elaborou-se gráfico comparando receitas operacionais com os custos e despesas, no período de janeiro/2010 a dezembro/2012, ficando evidente a defasagem entre os valores:

[...]

Constatou-se que o desempenho das empresas que prestam serviços para a Petrobrás de operação de unidade flutuante de produção, armazenamento e transferência de óleo (FPSO) tem apresentado muitas características em comum, com prejuízos consecutivos, mas jamais deixando 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.

Com base em informes obtidos nas ações fiscais já desenvolvidas em outras empresas, pôde ser flagrado o mecanismo que explicaria a permanência em operação no Brasil de empresas econômica e financeiramente deficitárias:

a) a empresa estrangeira, interessada em prestar, para a Petrobrás, em território nacional, serviços de operação de unidade flutuante de produção, armazenamento e transferência de óleo (FPSO) cria/utiliza uma empresa no Brasil do mesmo grupo econômico, na situação de controlada ou controladora;

b) a Petrobrás firma contratos distintos, de execução simultânea: um, com a empresa estrangeira, locadora de FPSO 's, e que representa, em volume de dinheiro, a grande parte do valor na soma dos dois contratos; outro, com a empresa criada no Brasil, para a dois contratos mencionados, ou seja, o contrato de afretamento envolve a maior parte dos recursos se considerados os dois contratos.

c) na prática são contratos considerados únicos pela PETROBRÁS e pelas empresas contratadas que são personalidades jurídicas diferentes, mas possuem o mesmo proprietário, isto é, decisão única de comando;

d) a PETROBRÁS ainda exige, contratualmente, que ambas sejam responsáveis solidárias no contrato que "não lhe diz respeito", ou seja, a empresa de prestação de serviços, que é contratada para um menor valor, aceita ser responsável solidária pelo contrato da afretadora, muito superior ao seu.

Esse perfil se aplica perfeitamente ao caso da BW Offshore do Brasil Ltda:

=> A Petrobrás assinou um contrato de afretamento com a BW Offshore Netherlands e um de prestação de serviços com a BW Offshore do Brasil, com execução simultânea;

=> A empresa estrangeira recebe 75% da receita pelo afretamento e a do Brasil 25% pela prestação do serviço;

=> A empresa do Brasil é responsável solidária pelo contrato de afretamento celebrado pela empresa estrangeira;

=> Apesar dos prejuízos consecutivos a BW Offshore não deixa de honrar suas obrigações com fornecedores ou com funcionários Analisando a conta Bancos

1.01.01.02.01 HSBC 06967, verificou-se que todo mês a atuada recebe recursos do exterior, ora da fretadora BW Offshore Netherlands, sob a forma de empréstimo, ora da controladora BW Offshore Ltd, sob a forma de empréstimo ou aumento de capital, para cobrir os custos e despesas, que equivalem a aproximadamente o dobro de suas receitas.

Os gráficos a seguir representam o saldo bancário, sendo que o primeiro considera os ingressos a título de empréstimo e aumento de capital, e o segundo sem estes recursos.

[...]

Fica evidente, a partir dos gráficos acima, que a empresa jamais faria frente a seus compromissos sem as injeções de recursos subsidiadas pelas empresas estrangeiras. A partir de março de 2010, as injeções de recursos passaram a ser feitas por aportes de capital mensais da controladora BW Offshore Ltd. Ressalte-se que, em 29/03/2010 foi efetuado um aporte de capital de R\$13.192.405,77 e que foi utilizado para quitar parte do empréstimo com a própria controladora. Os contratos de câmbio de 29 de março comprovam o aporte de capital e o pagamento da dívida no mesmo dia. Inclusive, pode-se verificar que tanto no contrato de compra de câmbio quanto no de venda que a forma de entrega da moeda estrangeira foi simbólica, pois a BW Offshore Ltd enviaria a moeda estrangeira a título de aumento de capital e depois a receberia como pagamento de empréstimo.

[...]

A partir do Razão da conta Banco, constatou-se que foram utilizados R\$ 44 milhões para pagar fornecedores, impostos e salários, e R\$ 14 milhões para quitar parte do empréstimo com a BW Offshore Netherlands, enquanto que a receita apurada no ano foi de apenas R\$23,5 milhões.

Conclui-se que foram esses empréstimos e aportes que permitiram que a atuada se mantivesse regularmente em atividade, honrando suas obrigações, e fazendo frente aos custos não cobertos pelo contrato com a PETROBRAS, restando claro que estes recursos devem ser classificados como SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO, conforme o artigo 392 do RIR/99 e Parecer Normativo CST nº 112/78.

Segundo o citado Parecer, os recursos recebidos pela atuada são subvenção para custeio, eis que em contrapartida nada se exige por parte do contribuinte, diferente da subvenção para investimento, que impõe alguns comportamentos a serem observados pela beneficiária e tampouco como recuperação de custos, uma vez que os custos contabilizados foram previstos em contratos firmados com a Petrobrás e as notas fiscais foram emitidas em nome do fiscalizado.

Conforme Resolução CFC nº 750/1993, artigo 9, § 3º inciso IV, no caso de subvenções, o reconhecimento da receita deve ocorrer no momento do efetivo recebimento.

Além disso, sedimenta-se a prevalência da matéria sobre a forma, destacando as disposições do CTN e na citada Resolução, estabelecendo-se que o controle contábil deve pautar-se pela realidade e não pela ficção.

Considerando que as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO são tratadas como receita operacional, os recursos recebidos do exterior em 2010 a título de empréstimos e de aumento de capital (salvo pelo aumento de capital de R\$13,19 milhões realizado em 29 de março) devem ser tributados, com o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, estes sob o regime não-cumulativo.

[...]

Encaminhados os autos à PFN para ciência do acórdão de recurso voluntário, em 13/05/2019 (despacho, fls. 1312), foi interposto o recurso especial (fls. 1313/1347), em 28/06/2019 (fls. 1349), o qual a recorrente alega divergência jurisprudencial quanto ao entendimento do colegiado recorrido de que “*não restou demonstrado cabalmente a montagem artificial da contratação bipartida dos contratos de afretamento e de prestação de serviços de prospecção*”.

O recurso especial foi admitido pela presidente da 3ª Câmara, identificando divergência quanto à matéria “simulação”, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 1350/1353), nos seguintes termos:

[...]

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Simulação”

Decisão recorrida:

SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Na desconsideração dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, cabe à fiscalização provar que houve a prática de atos dissimulados, que, de alguma forma, evitaram o nascimento da obrigação tributária. Não havendo esta comprovação, não deve prevalecer Auto de Infração que constitui créditos tributários, como se as operações realizadas fossem ilícitas.

[...].

O risco da divisão da operação entre locação e prestação de serviços era das entidades e, se a atividade da empresa brasileira (prestação de serviços) se mostrou deficitária, o seu sócio, com domicílio no exterior, tinha o dever de bancar este déficit, sendo o aumento de capital e a efetivação de empréstimos as formas utilizadas para tanto. Não houve, por parte da fiscalização, a comprovação de nenhuma ilicitude do contribuinte, que pudesse ensejar na desconsideração dos negócios jurídicos entabulados.

Acórdão paradigma nº 3402-003.005, de 2016:

PIS E COFINS. CONTRATOS BIPARTIDOS DE FRETAMENTO DE UNIDADES DE PERFURAÇÃO DE POÇOS DE PETRÓLEO E GÁS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PERFURAÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS. RATEIO DAS RECEITAS NA PROPORÇÃO 90/10. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SIMULAÇÃO.

A estipulação de remuneração manifestamente incompatível com os custos incorridos pela empresa, que a obriga a operar sistematicamente com prejuízo, e o recebimento de aportes financeiros do exterior para cobrir esse prejuízo, dissimulado por meio de notas fiscais de prestação de serviços ao exterior que não podem ser vinculadas às ordens de serviço, caracteriza simulação e rende ensejo ao lançamento de ofício das contribuições ao PIS e COFINS com os consectários a ele inerentes.

[...].

Divirjo desta parte do voto do ilustre relator. A uma, porque a escrituração contábil anexada ao processo, notas fiscais, ordens de serviço e contratos, não comprovam que os aportes financeiros oriundos do exterior se referem a receitas de prestação de serviços. E, a duas, porque a questão dos contratos bipartidos envolve sim uma operação simulada, pois não é possível que empresas aceitem uma forma de contratação que acarrete a uma delas a imposição de prejuízo constante, como ocorre com esses contratos, onde a empresa proprietária da embarcação fica com 90% da remuneração, enquanto que a empresa brasileira fica com apenas 10%, operando de forma sistemática com prejuízo, e depois recebe aportes de recursos do exterior sob as mais diferentes denominações para cobrir tal prejuízo.

O advento do art. 106 da Lei nº 13.043/2014 em nada modifica a situação do contribuinte, pois a simulação não reside exclusivamente na bipartição dos contratos, mas também e, principalmente, na estipulação irreal de valores para cada contrato, o que acarreta que uma das empresas opere sistematicamente com prejuízo.

[...].

No caso concreto, a simulação foi comprovada, pois, de um lado, a fiscalização demonstrou às fls. 8693/8694 que a relação percentual dos custos e despesas escriturados como vinculados aos serviços prestados à PETROBRAS, sobre as correspondentes receitas auferidas desta empresa, aumentou em relação ao prejuízo verificado no ano-base de 2007, chegando a atingir 325,81%, ou seja, a Noble do Brasil Ltda. teria cerca de 225,81% de prejuízo sobre as receitas auferidas junto à PETROBRAS, caso não recebesse os aportes financeiros do exterior.

[...].

O vício de simulação não recai na bipartição dos contratos propriamente dita, mas sim no rateio da remuneração pactuada, que não guarda nenhuma relação de pertinência com o fluxo financeiro que ocorre na realidade.

Acórdão paradigma nº 3401-003.990, de 2017:

PIS/PASEP. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO. VERBAS PERCEBIDAS DO EXTERIOR. REEMBOLSO DE DESPESAS/RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

As verbas percebidas de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, para se qualificarem como prestação de serviços e não se sujeitarem à incidência do PIS/Pasep, exigem prova da efetiva natureza das operações executadas, não servindo a tal objetivo documentos fiscais remissivos e genéricos que não descrevem detalhadamente o pretense serviço prestado, além do que, no caso concreto, restou demonstrado que se tratava de reembolso de despesas/recuperação de custos e que, nessa condição, devem compor a base de apuração da contribuição em comento, nos termos do art. 1º, in fine, da Lei nº 10.637/02.

[...].

Quanto à utilização inadequada de presunções legais, fundada na percepção da fiscalização acerca dos contratos firmados entre a recorrente e sua coligada estrangeira (para a suposta prestação de serviços de gestão e intermediação de manutenção das embarcações afretadas), entre a coligada estrangeira e a

PETROBRÁS (para fretamento de embarcações) e entre a recorrente e a PETROBRÁS (perfuração, avaliação, complementação e “workover”), bem assim, sobre a própria existência de uma simulação visando à redução tributária, corporificada na bipartição dos contratos firmados com a PETROBRÁS, tenho entendimento distinto àqueles apresentados pela fiscalização e pelos julgadores de piso.

Com efeito, entendo despiciente discutir a validade dos contratos firmados, inclusive a cisão dos serviços de fretamento e de perfuração, avaliação, complementação e “workover” celebrados, mormente porque, segundo a recorrente, esse modelo contratual foi desenvolvido pela contratante e constante de seus editais, sendo condição necessária à celebração do acordo com os vencedores.

6. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *o risco da divisão da operação entre locação e prestação de serviços era das entidades e, se a atividade da empresa brasileira (prestação de serviços) se mostrou deficitária, o seu sócio, com domicílio no exterior, tinha o dever de bancar este déficit, sendo o aumento de capital e a efetivação de empréstimos as formas utilizadas para tanto, sendo que não houve, por parte da fiscalização, a comprovação de nenhuma ilicitude do contribuinte, que pudesse ensejar na descon sideração dos negócios jurídicos entabulados*, **o primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 3402-004.393, de 2016) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a questão dos contratos bipartidos envolve sim uma operação simulada, pois não é possível que empresas aceitem uma forma de contratação que acarrete a uma delas a imposição de prejuízo constante, [...], e depois recebe aportes de recursos do exterior sob as mais diferentes denominações para cobrir tal prejuízo*.

8. Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 3401-003.990, de 2017), este não se manifestou, explicitamente, sobre se a operação em análise envolveria, ou não, uma simulação (*entendo despiciente discutir a validade dos contratos firmados*).

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

10. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.

[...]

11. Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO o Recurso Especial interposto.

[...]

A PFN apresenta as seguintes razões de mérito para a reforma do acórdão recorrido, *verbis*:

A desproporcionalidade das remunerações pagas pela PETROBRÁS às empresas do grupo BW por si só – e dessa forma entenderam os acórdãos paradigmas – já evidencia que valores relativos à prestação dos serviços realizados em poços de petróleo/gás estão inseridos nos contratos de locação. Tanto que a empresa estrangeira do Grupo durante anos consecutivos necessita enviar recursos do exterior para que a fiscalizada, ‘deficitária’ desde 2008, cumpra as obrigações firmadas com a PETROBRÁS.

A validade ou litude dos atos do contribuinte do ponto de vista societário não necessariamente implica a desconstituição do lançamento. Isso porque o interesse do Fisco jamais é de fato anular um negócio jurídico, mas sim aplicar-lhe seus efeitos tributários próprios por lei designados, independentemente de suas consequências societárias.(...)

[...]

Assim, a validade do procedimento fiscal não depende da ilegitimidade de quaisquer dos atos praticados, isoladamente considerados. É possível que todos eles sejam válidos, mas, dado o contexto em que foram realizados, a tributação poderia incidir conforme a substância das operações.

Este é o motivo de a Fiscalização ter realizado esforços em esclarecer o panorama em que se inserem as integralizações de capital realizadas, com a intenção de tributá-las como rendimentos.

[...]

Com efeito, duas questões devem ser analisadas: **(i)** a natureza da “montagem jurídica” da contratação da BW pela Petrobrás e; **(ii)** a natureza dos aportes financeiros denominados de aumentos de capital.

3.1. Da montagem jurídica na celebração dos contratos.

Em primeiro lugar, a montagem jurídica em questão consiste no seguinte:

- a empresa nacional deseja contratar serviços de prospecção de petróleo de empresa estrangeira;
- firma-se um contrato de locação de equipamentos (em terra) ou afretamento de embarcação (em mar) com a empresa estrangeira;
- firma-se um contrato de prestação de serviços com empresa nacional controlada pela empresa estrangeira locadora;
- a remuneração do contrato de locação é exponencialmente maior que a do contrato de prestação de serviços, sendo remetida ao exterior.

Na “versão marítima” deste planejamento, utiliza-se do contrato de afretamento de embarcação para aproveitar-se da alíquota zero de Imposto de Renda Retido na Fonte prevista no art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481/97, e evita-se o pagamento de CIDE sobre serviços remetidos ao exterior.

A “versão marítima” já foi reconhecida como abusiva por esse e. Conselho Administrativo:

[...]

Na “versão terrestre”, paga-se o IRRF, mas anula-se a tributação por IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as receitas que em situações normais seriam devidas pela empresa controlada nacional. Para que a controlada nada receba diretamente, mas ainda assim tenha dinheiro em caixa, a controladora lhe remete do exterior aportes financeiros.

Contudo, a classificação contábil dos aportes normalmente é apresentada como alguma forma de receita isenta ou sequer caracterizada como receita, como ressarcimento de despesas com prestação de serviços, empréstimos ou, como no caso presente, aumentos de capital.

Bem se vê que enquanto a “versão marítima” importa em planejamento na remessa ao exterior de valores, a “versão terrestre” visa afastar a tributação sobre receitas advindas do exterior. Em algumas hipóteses, ambas as versões se complementam, criando uma montagem jurídica que, por falta de figura ideal melhor, importa em “planejamento nas duas pernas”.

A “versão terrestre” também já foi reconhecida como ilícita pelo e. Conselho de Contribuintes:

[...]

Outro aspecto relevante a ser considerado é o do deslocamento da base tributável para sociedades que se encontrem em situação tributariamente mais favorável.

O deslocamento da base tributária para outra pessoa jurídica que se encontra em regime tributário comparativamente mais vantajoso é elemento que merece especial atenção; aliás, já foi objeto de exame pelo antigo Tribunal Federal de Recursos ao ensejo da mencionada Apelação Cível nº 115.478-RS. Neste processo, além de outras considerações, encontra-se no relatório do acórdão o seguinte aspecto:

'O que existiu na verdade foi transferência de receita representada pela diferença de preços nas transações entre a autora e as demais empresas, pois a receita que não se realizou foi realizada pelas demais empresas, ainda que sob regime de determinação diferente.' (grifei)

Este é o ponto a se considerar, pois – dependendo das circunstâncias do caso concreto – pode configurar fraude à lei tributária.

Este deslocamento da base tributária pode ocorrer não apenas entre pessoas jurídicas brasileiras mas também para fora do país, com a consequente erosão da arrecadação interna. [...]”² (grifos no original)

A base tributável original (incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre a receita auferida pela controlada nacional, caso remunerada diretamente) é deslocada para o exterior (pagamento de IRRF, apenas).

Outra característica a se destacar como operação preocupante é o tratamento entre partes relacionadas:

“A terceira diz respeito às ações realizadas **fora do padrão com que seriam celebradas com terceiros**; ou, no jargão, operações em que não seja obedecido o princípio at arm's length (à distância de um braço). Esta expressão é utilizada para para indicar que os negócios entre partes relacionadas devem ser feitos como seriam feitos com terceiros.”³ (grifos acrescidos)

No caso vertente, a empresa estrangeira e a empresa nacional pertencentes ao mesmo grupo firmam obrigações entre si e com terceiros que não seriam jamais feitas em operações realizadas entre partes independentes.

Tanto nos contratos de locação quanto nos de serviços, as empresas nacional e estrangeira assumem obrigações solidárias quanto a prestações contratuais que seriam devidas apenas por uma delas. É dizer: a empresa nacional é devedora solidária no contrato de locação firmado pela estrangeira e esta é devedora solidária no contrato de prestação de serviços firmado pela nacional.

¹ 2 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004, p. 356.

² 3 Idem, p. 348.

Jamais em uma situação de ampla concorrência seria admitida uma cláusula dessa natureza, posto que se exporia cada empresa ao risco decorrente da prestação de terceiro. O fato disso ocorrer nos contratos em exame só comprova sua unidade.

Inclusive, a empresa nacional prestadora de serviços se responsabiliza pela manutenção e conservação dos bens locados, de propriedade da controladora estrangeira.

Nos dois contratos a controladora BW Offshore Ltd figura como interveniente anuente, respondendo solidariamente por todas as obrigações dos contratos (cláusula 22ª do contrato 2400.0045890.08.2 e 27ª do contrato 2400.0045842.08.2) e a BW Offshore do Brasil assina como solidária do contrato de afretamento da BW Offshore Netherlands, assim como a BW Offshore Netherlands assina como solidária no contrato de prestação de serviços da BW Offshore do Brasil.

Ainda, o Senhor John Harald Kilde é quem assina os contratos pelas três empresas (BW Offshore do Brasil, BW Offshore Netherlands e BW Offshore Ltd).

Tal desproporção gerou a circunstância ainda mais notável de que **nos anos-calendário sob exame a Recorrida (controlada) apresentou altos prejuízos fiscais a despeito de vultuoso volume de serviços prestados à Petrobrás.** Inclusive, o fato de operar em vultuoso prejuízo fiscal não pareceu prejudicar a capacidade operacional da empresa na prestação de serviços.

Em operações entre partes independentes, **é impensável que uma das contratantes opere em constante prejuízo.** Tal só se torna possível em operações entre partes relacionadas, como é o caso do presente planejamento.

Fica evidente, portanto, que esse planejamento não faz o menor sentido societário ou comercial, tendo o intuito exclusivo de economia tributária à revelia da legislação, conforme já amplamente reconhecido pelo CARF nos precedentes citados.

3.2. Natureza dos aportes financeiros da controladora estrangeira

Neste ponto, há de se perquirir a natureza jurídica dos aportes financeiros realizados pela controladora na Recorrida durante o período fiscalizado. A contabilidade dá conta de que se tratam de aumentos de capital.

Sobre a figura do aumento de capital, preceitua a doutrina comercialista:

“O aumento de capital deve inserir-se nesse contexto. A sociedade anônima necessita de mais recursos para o financiamento ou ampliação de suas atividades e identifica a possibilidade de obtê-los apresentando-se, no mercado de capitais ou em particular, como alternativa de investimento.”³

Daí já se vê que o aumento de capital social não se confunde com mera complementação de caixa. O aumento do capital social tem uma finalidade de investimento.

É necessário, portanto, examinar a forma de integralização e de utilização dos recursos aportados pela controladora na controlada para definir sua natureza jurídica. A mera classificação contábil como aumento de capital não tem o condão de, por si só, dar tal natureza ao que não o é, em especial quando detectada que a definição dada pela contribuinte à verba tem condão de planejamento fiscal ilícito.

Em primeiro lugar, cabe salientar a sistemática que levava a esses aumentos de capital.

³ 4 COELHO, Fábio Ulhôa. Curso de direito comercial – direito de empresa. v. 2. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 190.

Pode se observar das alterações contratuais apresentadas pela contribuinte que os aumentos de capital ocorriam por **reconhecimento de aportes** já feitos pela controladora. É dizer: **eram reconhecidas integralizações anteriores**.

A Fiscalização, com a diligência que lhe foi peculiar, demonstrou graficamente a relação entre o saldo de caixa da Recorrida e os sucessivos aumentos de capital nos gráficos abaixo:

[...]

Da mera observação dos gráficos, fica evidente o comportamento da saúde financeira da Recorrida. Os aportes financeiros eram utilizados sempre para fazer frente a vultuosas despesas com prestação de serviços. Após efetuadas as despesas, havia novo aporte que viria a custar as próximas. Isso tudo durante dois anos-calendário fiscalizados.

O comportamento do gráfico deixa claro que os aportes financeiros não tinham finalidade de investimento, mas sim a de custeio das atividades cotidianas da empresa, o que explica como a mesma se manteve operacional a despeito dos vultuosos prejuízos fiscais observados anteriormente.

Os gráficos demonstram de forma indubitável que, sem esse montante, a empresa seria insolvente e incapaz de desenvolver as atividades para que contratada.

Ou seja: se as operações de “aumento de capital” eram gerenciadas no Brasil, o eram pela Recorrida, não pela sua controladora. É dizer: **os aportes financeiros atendiam mais à conveniência da necessidade de caixa da Recorrida do que às necessidades de investimento de sua controladora**.

Aos aumentos de capital não houve como contrapartida qualquer investimento ou aumento nos lucros da controladora no exterior. Trata-se de investimento “a fundo perdido” na medida em que não visava qualquer retorno, mas sim o custeio de investimento já feito: a manutenção e operação da controlada brasileira.

Ante essas circunstâncias, é inegável que de aumentos de capital não se trataram os aportes. No entendimento da Fazenda Nacional, tratou-se de aportes com caráter de subvenção para custeio.

[...]

O Parecer Normativo CST nº 112/78 trouxe conceito específico de subvenção corrente para custeio e operação:

“2.5 - Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei nº 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º quanto à sua finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO ou OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO OU OPERAÇÃO.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela

produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

A conclusão do referido Parecer, com base no atual art. 392, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda é que **as subvenções correntes para custeio ou operação compõem o lucro operacional da pessoa jurídica.**

Também sobre a subvenção para custeio e operação incidem o PIS e a COFINS, conforme o art. 1º da Lei nº 10.833/03 e art. 1º da Lei nº 10.637/02.

Vê-se desde logo que os aportes financeiros classificados como “aumento de capital”, conforme já insistentemente repisado, foram utilizados para permitir a operação da pessoa jurídica nacional, ora Recorrida. Isso não ocorreu apenas uma vez, mas sim 46 vezes durante o período fiscalizado.

Caso inexistentes os aportes, a Recorrida não teria condições financeiras de operar e prestar os serviços contratados pela Petrobrás. Com efeito, é de se considerar indubitável que os aportes financeiros têm natureza de subvenções correntes para custeio e operação, não aumentos de capital.

Ora, em momento algum se impingiu à prática da Recorrida o caráter de ilicitude propriamente dita. O que se disse é que os valores aportados eram usados para manter em operação da Recorrida. Isso não é ilícito, tanto é que existe mecanismo financeiro previsto para esse fim: a **subvenção para custeio e operação**. O que ocorreu no lançamento foi reconhecer a natureza jurídica dos aportes – subvenções – e aplicar-lhes o regime tributário pertinente, não considerar ilícitos os aumentos de capital.

Inclusive, uma coisa é reconhecer um prejuízo e realizar um investimento para recuperá-lo. Isso de fato poderia ser feito mediante aumento de capital. Outra coisa completamente diversa é manter de forma **intencional** uma empresa em situação deficitária e utilizar para sua manutenção aportes externos. Aí não há investimento ou recuperação de prejuízo, mas sim verdadeiras verbas para manutenção e operação. Essas verbas, a despeito do nome que se dê, têm natureza jurídica de subvenção de custeio e compõem o lucro operacional da entidade.

[...]

A contribuinte, ora recorrida, foi cientificada do recurso especial interposto e de sua admissibilidade em 16/10/2019 (Termo, fls. 1358) e apresentou em 29/10/2019 (fls. 1359) suas contrarrazões (fls. 1361/1379), sustentando em síntese:

- a) Que o recurso não deve ser conhecido, vez que os paradigmas apresentados não apresentam similitude fática e jurídica com o presente caso, não estando comprovada a divergência jurisprudencial;
- b) Que os valores recebidos pela recorrida realmente consistiram em empréstimos e aumento de capital, inexistindo prova em contrário, tendo a autuação se baseado em mera presunção;
- c) Que os aumentos de capital e empréstimos recebidos são institutos distintos e que não se confundem com a subvenção para custeio; e
- d) Que a fiscalização não apresentou nenhuma prova no sentido de que, na realidade, os aumentos de capital e os empréstimos não teriam ocorrido ou teriam sido acometidos de algum vício, sendo descabida a menção a eventual ficção, a fim de dar suporte à modificação do tratamento contábil aplicado a tais operações.

É o relatório.

Fl. 13 do Acórdão n.º 9101-005.945 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 12448.731034/2014-83

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte contesta o conhecimento do recurso especial da PFN, sustentando que os paradigmas apresentados não apresentam similitude fática e jurídica com o presente caso, não estando comprovada a divergência jurisprudencial.

O despacho de admissibilidade, embora de forma não muito clara, afastou a divergência em relação ao segundo acórdão paradigma (3401-003.990), na medida em que não teria se debruçado sobre a existência ou não de simulação nos contratos bipartidos, considerado irrelevante para o deslinde da questão pelo relator, conforme se colhe do despacho, *verbis*:

[...]

8. Já no referente ao segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 3401-003.990, de 2017), **este não se manifestou, explicitamente, sobre se a operação em análise envolveria, ou não, uma simulação** (*entendo despiciente discutir a validade dos contratos firmados*).

[...]

Com efeito, é o que se pode concluir da seguinte passagem do voto condutor do paradigma mencionado, *verbis*:

[...]

Quanto à utilização inadequada de presunções legais, fundada na percepção da fiscalização acerca dos contratos firmados entre a recorrente e sua coligada estrangeira (para a suposta prestação de serviços de gestão e intermediação de manutenção das embarcações afretadas), entre a coligada estrangeira e a PETROBRÁS (para fretamento de embarcações) e entre a recorrente e a PETROBRÁS (perfuração, avaliação, completação e “workover”), bem assim, sobre a própria existência de uma simulação visando a redução tributária, corporificada na bipartição dos contratos firmados com a PETROBRÁS, tenho entendimento distinto àqueles apresentados pela fiscalização e pelos julgadores de piso.

Com efeito, entendo despiciente discutir a validade dos contratos firmados, inclusive a cisão dos serviços de fretamento e de perfuração, avaliação, completação e “workover” celebrados, mormente porque, segundo a recorrente, esse modelo contratual foi desenvolvido pela contratante e constante de seus editais, sendo condição necessária à celebração do acordo com os vencedores.

[...]

Assim, entendo que o despacho da presidente da Câmara admitiu o recurso apenas com relação ao primeiro acórdão paradigma, cabendo analisar a alegação de ausência de similitude fática e jurídica trazida pela contribuinte em suas contrarrazões.

Examinando o acórdão paradigma nº 3402-003.005, verifica-se que o mesmo examina situação similar à do presente processo, concernente à contratos bipartidos de fretamento de unidades de perfuração de poços de petróleo e gás com rateio das receitas na proporção 90/10 entre empresas do mesmo grupo econômico.

Em que pese o paradigma tratar de lançamento de contribuições ao Pis/Cofins, tal fato, em princípio não é suficiente para afastar a similitude fática ou mesmo jurídica, na medida em que, da mesma forma que o acórdão recorrido, este se debruça sobre a questão da existência de simulação na bipartição dos contratos firmados com a Petrobrás.

Não obstante, impõe-se examinar uma circunstância distinta, presente no acórdão paradigma, que não se encontra no acórdão recorrido.

No paradigma os recursos provenientes da empresa controladora no exterior que serviram de suporte para a manutenção das operações da empresa brasileira foram tratados como receita de prestação de serviços à sua controladora, enquanto que no acórdão recorrido o ingresso de tais recursos para fazer frente ao descompasso entre custos e receitas foram feitos sob a forma de empréstimos e aumentos de capital.

No lançamento fiscal examinado no paradigma, a autoridade fiscal afastou a causa declarada pela contribuinte (Receitas de Prestação de Serviços à sua controladora), à qual a empresa deu o tratamento de receita de exportação de serviços, que seria isenta da incidência do PIS e da COFINS, nos termos do art. 5º, inciso II da lei n. 10.637/022 e art. 6º., inciso II da lei n. 10.833/033 e deu aos ingressos o tratamento de receitas tributáveis por estas contribuições, conforme se extrai do relatório do acórdão, *verbis*:

2. Para a devida compreensão fática do caso, mister se faz destacar que a Recorrente é pessoa jurídica que tem por objeto social a prestação de serviços relacionados direta ou indiretamente à perfuração de poços de petróleo e/ou gás natural, bem, como a realização de atividade de agenciamento marítimo (cláusula terceira do contrato social de fl. 13.312).

3. No âmbito empresarial em que a Recorrente atua, é comum que empresas concessionárias de petróleo e gás (dentre as quais destacamos a Petróleo Brasileiro S.A. "PETROBRÁS", já que referida no presente processo administrativo) celebrem com empresas estrangeiras contratos de afretamento de unidades destinadas à perfuração de poços de petróleo e gás, conforme atesta, exemplarmente, o contrato de fls. 584/637. De forma muito simplória, trata-se de "locação" de unidades de exploração de poços de petróleo e gás pertencentes a uma empresa estrangeira para pessoa jurídica situada no país.

4. Não obstante, também é comum neste mercado que, paralelamente ao negócio jurídico acima narrado, também sejam celebrados outros contratos, dentre eles contratos de prestação de serviços firmados entre as concessionárias de petróleo e gás e empresas brasileiras, o qual tem por escopo a prestação dos serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais, horizontais e partilhados) na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais (como, v.g., atesta o contrato de fls. 1.014/1.060). Neste caso, o negócio jurídico é celebrado entre a empresa brasileira prestadora de serviços e a empresa petrolífera.

5. Por sua vez, também de forma paralela aos negócios jurídicos alhures narrados, é comum que a empresa brasileira seja contratada pela empresa estrangeira para lhe prestar serviços afetos à unidade de exploração de petróleo e gás de sua propriedade e

que se encontra em operação no país. Dentre tais atividades as mais comuns são: (i) aquisição de partes e peças destinadas à manutenção preventiva da plataforma enquanto fretada em águas brasileiras; e (ii) realização de reparos na citadas plataformas para que elas continuem operando. Neste caso, há um negócio jurídico perpetrado entre a empresa nacional prestadora de serviço e a empresa estrangeira fretadora.

6. Não obstante, também é muito comum que neste segmento a empresa nacional prestadora de serviço e a fretadora estrangeira integrem um mesmo grupo econômico.

7. Dito isso, convém destacar que o presente processo administrativo gravita em torno exatamente dos negócios jurídicos acima sumarizados.

8. Segundo a acusação fiscal, a Recorrente seria uma das empresas pertencentes a um conglomerado empresarial (Grupo Noble Corporation) dotado de pessoas jurídicas localizadas no exterior. Não obstante, ainda **segundo a acusação, a Recorrente aparentemente prestaria serviços às empresas estrangeiras do mesmo grupo econômico, i.e., para as proprietárias e fretadoras de unidades de exploração de petróleo e gás fretadas pela PETROBRÁS o que, em verdade, visaria camuflar uma operação de repatriação de divisas que deveriam ter sido pagas no Brasil diretamente pela empresa estatal para a Recorrente.**

9. Detalhando melhor a operação, a PETROBRÁS contratava uma das empresas estrangeiras do Grupo Noble na qualidade de proprietária ou fretadora de unidades de exploração de petróleo e gás, celebrando contratos específicos para esse fim. Concomitantemente, a PETROBRÁS também contratava a Recorrente, na qualidade de prestadora de serviços, para, a partir das unidades fretadas, prestar serviços de perfuração de poços de petróleo e gás. Quando isto ocorria, a Recorrente celebrava com sua empresa no exterior contratos de prestação de serviços para reformas e reparos nas unidades de propriedade do Grupo Noble e fretadas para a PETROBRÁS. Assim, o valor percebido pela Recorrente em razão dos serviços realizados para empresas do Grupo Noble era fiscalmente tratado como serviço prestado para empresa estrangeira, o que, ao ver da Recorrente, configuraria receita isenta da incidência do PIS e da COFINS, nos termos do art. 5o, inciso II da lei n. 10.637/022 e art. 6o., inciso II da lei n. 10.833/033.

10. Ocorre que, **para a fiscalização, referida sistemática tratar-se-ia, em verdade, de simulação.** Assim, **segundo o Fisco, os valores percebidos pela Recorrente a título de serviços prestados à empresa estrangeira do seu grupo econômico deveria, em verdade, ter sido diretamente percebido pelo contribuinte da PETROBRÁS e, por conseguinte, sujeitar-se à incidência das exações aqui analisadas.** Neste sentido foi lavrada a autuação que redundou no presente processo administrativo e, uma vez intimada, a Recorrente apresentou Impugnação levantando os fundamentos a seguir sumarizados:

[...] (destaquei)

No acórdão recorrido, conforme relatado, também existe a figura de um contrato firmado com a Petrobrás, bipartido entre afretamento e prestação de serviços, no qual a empresa brasileira recebeu seguidos aportes de recursos de suas coligadas no exterior a título de empréstimos e/ou aumento de capital social, para fazer frente aos déficits operacionais sucessivos, que, desta feita, foram considerados pela fiscalização como subvenções para custeio.

A recorrida alega em suas contrarrazões que seu caso é distinto dos acórdão paradigmas indicados, *verbis*:

14. Contudo, importa esclarecer, desde já, que o referido contrato em nada tem a ver com os supostos créditos tributários lançados.

15. Na realidade, a fiscalização pretendeu desconsiderar os aumentos de capital, regulamente registrados, contabilizados e arquivados, que levaram à efetiva subscrição de novas cotas em favor de seu sócio investidor, bem como de empréstimos realizados em favor da Recorrida, como subvenções para custeio.

16. Portanto, é importante destacar que o presente caso não trata de eventual simulação de contratos com a Petrobras, mas sim de desconsideração de negócio jurídico realizado de forma plenamente regular entre a Recorrida e sua controladora, consubstanciados em aumentos de capital ou empréstimos que não podem ser confundidos com subvenções para custeio.

17. Por outro lado, **a Fazenda Nacional apresentou como paradigma acórdãos que trataram de receitas oriundas de contratos firmados com a Petrobras, referentes a autos de infração lavrados para cobrar tributos em razão do recebimento de valores da Petrobras ou da apuração de prejuízos em razão desses contratos, não tratando de aumentos de capital ou empréstimos realizados pelos contribuintes, muito menos da sua desconsideração para tratá-los como subvenção para custeio.**

18. Com efeito, nota-se, de forma muito clara e imediata, que o recurso especial não deve ser admitido/conhecido, por ausência de comprovação da suposta divergência jurisprudencial apontada no recurso.

[...] (grifei)

Ao examinar o voto vencedor do acórdão paradigma verifica-se que, não obstante seja apontada a simulação na contratação bipartida firmada entre a empresa nacional e a sua controlada no exterior, dada a flagrante desproporcionalidade entre receitas e custos, o conselheiro redator do voto vencedor apoiou, fortemente, suas conclusões na falta de comprovação da efetiva prestação de serviços pela contribuinte à sua controlada no exterior, o que corroboraria o pacto simulatório. Confirma-se os excerto extraídos do voto vencedor, *verbis*:

[...]

Divirjo desta parte do voto do ilustre relator. A uma porque a escrituração contábil anexada ao processo, notas fiscais, ordens de serviço e contratos, não comprovam que os aportes financeiros oriundos do exterior se referem a receitas de prestação de serviços. E, a duas, porque a questão dos contratos bipartidos envolve sim uma operação simulada, pois não é possível que empresas aceitem uma forma de contratação que acarrete a uma delas a imposição de prejuízo constante, como corre com esses contratos, onde a empresa proprietária da embarcação fica com 90% da remuneração, enquanto que a empresa brasileira, fica com apenas 10% , operando de forma sistemática com prejuízo, e depois recebe aportes de recursos do exterior sob as mais diferentes denominações para cobrir tal prejuízo.

O advento do art. 106 da Lei nº 13.043/2014 em nada modifica a situação do contribuinte, pois a simulação não reside exclusivamente na bipartição dos contratos, mas também e, principalmente, na estipulação irreal de valores para cada contrato, o que acarreta que uma das empresas opere sistematicamente com prejuízo.

A defesa contestou a fiscalização e o acórdão recorrido, alegando que as receitas tributadas neste processo não se reportariam à serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e “workover”, prestados à PETROBRÁS, mas sim a serviços prestados a residentes no exterior, tais como: (i) intermediação das atividades contratadas no Brasil em nome da empresa no exterior, fretadora da embarcação, para a execução dos serviços necessários para a sua manutenção (da embarcação) e perfeito funcionamento, cobrando-se, posteriormente, estes montantes da empresa no exterior; e (ii) reformas das embarcações, de propriedade de outras empresas do Grupo, em estaleiros brasileiros, tratando-se, segundo o alegado, de reformas e melhorias dos

navios-sonda, as quais a administração do Grupo Noble julgou conveniente realizar no Brasil, mas que poderiam ter sido realizadas em qualquer outra parte do mundo.

Entretanto, conforme será visto na sequência, a documentação apresentada pelo contribuinte não foi suficiente para comprovar de forma inequívoca suas alegações.

A Fiscalização apurou que os valores recebidos da empresa estrangeira sistematicamente cobriram os custos e despesas para a consecução de atividades de perfuração, argumentando que os tributos devidos sobre as receitas (conta 890450) corresponde ao valor do prejuízo contábil (vide fl. 8.694), não restando outra conclusão a não ser que os aportes de recursos do exterior se destinaram a cobrir custos e despesas decorrente de contratos entre a PETROBRAS e o Grupo Noble.

No período abrangido pelo presente auto de infração, a fiscalização apurou, com base na contabilidade e nas declarações do próprio contribuinte, que a Noble do Brasil sofreu prejuízo de 225,81% sobre as receitas auferidas junto à Petrobrás, denotando que sem os ingressos do exterior não haveria como a empresa sobreviver financeiramente e honrar os contratos com a estatal (fl. 8.694).

Como foi dito acima, a recorrente alegou que os aportes recebidos do exterior são receitas de prestação de serviço, isentas das contribuições, e invocou a seu favor as notas fiscais e as ordens de serviço relacionadas a reparos feitos nas embarcações (fls. 8344/8438 e 8519/8594), que não teriam sido consideradas pela fiscalização e pela DRJ, as quais comprovariam a prestação de serviços ao exterior.

Analizando o termo de verificação e o Acórdão da DRJ, verifica-se que as referidas notas fiscais não foram simplesmente ignoradas pela fiscalização ou pelos julgadores de primeira instância. O problema é que **a documentação apresentada não demonstra a vinculação entre os serviços que teriam sido prestados ao exterior com os aportes financeiros, pois os serviços foram não foram discriminados nas notas fiscais, as quais se limitaram a remeter o leitor às ordens de serviço.**

A defesa alegou que apresentou as ordens de serviço às fls. 8519/8594, devidamente acompanhadas das traduções juramentadas (fls. 8599/8649). Pois bem. A apresentação das ordens de serviço não resolve o problema probatório, pois nenhuma das notas fiscais faz referência ao número da ordem de serviço, de forma que não é possível estabelecer correlação entre nota-fiscal e ordem de serviço. As ordens de serviço, por sua vez, mencionam genericamente vários serviços a serem prestados no Brasil durante certo período de tempo, estabelecendo um preço máximo que poderia ser cobrado. As notas fiscais não dizem qual ou quais desses serviços foram prestados.

Analizando o conteúdo dessas ordens de serviço, constata-se que elas fazem referência a um "contrato principal" entre a empresa estrangeira ("Companhia") e a Noble do Brasil, dando a entender que existiria um "contrato secundário".

A empresa foi intimada às fls. 574 a apresentar à fiscalização não só os contratos celebrados com a PETROBRÁS, mas também todos os demais contratos firmados com pessoas vinculadas.

Em resposta, apresentou os contratos de fls. 1397/1416, nos quais não é possível aquilatar quais os serviços, quais os direitos e quais as obrigações convencionados, pois a cláusula 2.1 estabelece que:

"Este contrato será aplicável a todas as Obras a serem realizadas no Brasil em relação com contratos assinados pela Companhia. As condições e os termos específicos serão definidos em cada Encomenda (conforme definição na Seção 3.1). Este sistema de contratação consiste em duas partes: (1) este Contrato, com termos e condições gerais e (2) uma ou mais Encomendas por escrito com especificação da Obra a ser realizada e contendo condições e termos especiais.

Qualquer aspecto não tratado neste Contrato será regido pelas disposições definidas nas Encomendas."

Já a Seção 3.1 (fl. 1399) estabelece basicamente que os pedidos para obras serão feitos pela empresa estrangeira ("Companhia") por meio de ordens de trabalho, ordens de compra, ordens de aluguel ou outros documentos similares.

Essas disposições contratuais permitem concluir que os contratos de fls. 1397/1416 são os principais ("contrato principal") e que as ordens de serviço de fls. 8519/8594 seriam as "Encomendas".

Ademais, cada "contrato principal" remeteu a fixação dos direitos e obrigações às ordens de serviço apresentadas às fls. 8519/8594 (traduções juramentadas às fls. 8599/8649).

Acontece que conforme se viu acima, a descrição dos serviços nas ordens de serviço foi genérica, pois as "Encomendas" descrevem vários serviços a serem prestados, estipulam um período de tempo, e fixam valores variáveis a serem pagos, limitados a um valor máximo.

Ou seja, **toda essa documentação não permite identificar qual serviço foi prestado, por quanto foi prestado e nem estabelecer a correlação entre a nota fiscal e a ordem de serviço, o que impede o fisco de vincular a suposta receita de prestação de serviço ao exterior com o suposto serviço prestado.**

O art. 9, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/76, estabelece que a escrituração mantida em conformidade com a legislação e devidamente acompanhada dos documentos fiscais e demais documentos pertinentes ao giro do negócio, faz prova a favor do contribuinte em relação aos fatos contábeis nela registrados.

No caso concreto, **a contabilidade do contribuinte não pode ser aceita como prova de que os valores tributados neste processo correspondem ao recebimento de receita de serviços prestados ao exterior, pois os documentos apresentados não permitem correlacionar os valores escriturados com os documentos que supostamente lhes deram lastro, uma vez que não se sabe qual nota fiscal corresponde a qual serviço.**

Sendo assim, **se a empresa operava sistematicamente com prejuízo e se foi incapaz de correlacionar os aportes provenientes do exterior com os supostos serviços prestados, é legítima e robusta a acusação da fiscalização, no sentido de que houve simulação, tratando-se tais aportes de valores recebidos para cobrir o déficit do contribuinte em relação a serviços prestados à PETROBRÁS. no âmbito do mercado interno.**

Desse modo, ao contrário do alegado, não existe nenhuma "teoria da conspiração", pois além do fisco ter demonstrado o déficit de magnitude cavalgar na execução dos contratos entre a recorrente e a PETROBRÁS, o contribuinte não comprovou a vinculação entre os aportes financeiros vindos do exterior, com a prestação de serviços, não restando cumprido o primeiro dos requisitos para fruição da isenção, estabelecidos no art. 5º, II, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 6º, II da Lei nº 10.833/2003, que exigem que as receitas sejam provenientes da prestação de serviços.

[...]

No caso concreto, a simulação foi comprovada, **pois, de um lado, a fiscalização demonstrou às fls. 8693/8694 que a relação percentual dos custos e despesas escriturados como vinculados aos serviços prestados à PETROBRÁS, sobre as correspondentes receitas auferidas desta empresa, aumentou em relação ao prejuízo verificado no ano-base de 2007, chegando a atingir 325,81%, ou seja, a Noble do Brasil Ltda teria cerca de 225,81% de prejuízo sobre as receitas auferidas junto à PETROBRÁS, caso não recebesse os aportes financeiros do exterior.**

Por outro lado, a documentação apresentada pela recorrente não permite estabelecer vínculo entre esses aportes financeiros e os serviços supostamente prestados ao exterior, pois não há como estabelecer correlação segura entre notas-fiscais, ordens de serviço e o serviço teria sido prestado.

É inimaginável que uma empresa aceite um contrato, ainda que tenha imposto por uma estatal em procedimento licitatório, sabendo que para cada R\$ 100,00 de receita auferida no contrato, precisará desembolsar R\$ 325,00 para obtê-la.

O vício de simulação não recai na bipartição dos contratos propriamente dita, mas sim no rateio da remuneração pactuada, que não guarda nenhuma relação de pertinência com o fluxo financeiro que ocorre na realidade.

[...] (destaquei e grifei)

Com efeito, para além da infração fiscal apontada no paradigma ser distinta do recorrido (Omissão de receita contratual x Subvenção para Custeio), verifica-se que as conclusões do paradigma estão fortemente fundamentadas na ausência de comprovação da prestação de serviços pela empresa brasileira à sua controlada no exterior.

Este fato, aliado à desproporção entre as receitas e custos decorrentes do contrato firmado com a Petrobrás (esta sim, também presente no recorrido) configuraria a simulação no sentido de ocultar receitas que, embora contratualmente pagas pela contratante (Petrobrás) à empresa no exterior a título de afretamento, seriam, de fato, da contribuinte brasileira e que estas retornariam sob a forma de receitas de prestação de serviços isentas que não se comprovaram.

Não existe tal circunstância no acórdão recorrido, de sorte que não é possível concluir que o colegiado que proferiu o acórdão paradigma, ora analisado, adotaria o mesmo entendimento ao exame do presente caso.

Ressalto ainda que a circunstância da receita de prestação de serviços à empresa situada no exterior tem um caráter extremamente relevante para efeito da tributação do Pis/Cofins que é o objeto de exigência no processo discutido no paradigma, posto que a não comprovação da prestação dos serviços, naquele caso, afastaria, como afastou, a isenção legal prevista para aquelas contribuições por serem tratadas como receitas de exportação de serviços.

Por outro lado, do ponto de vista da tributação do IRPJ e da CSLL, objeto de discussão no acórdão recorrido, a natureza da receita contabilizada não teria qualquer relevância, pois seria tributada em qualquer caso.

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Fl. 20 do Acórdão n.º 9101-005.945 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 12448.731034/2014-83