



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13587.000186/2010-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-005.982 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2021  
**Recorrente** ENSCO DO BRASIL PETRÓLEO E GÁS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2006

SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Não prospera a recomposição do lucro tributável promovida pela autoridade fiscal se não reunidas provas ou indícios suficientes para desconstituir a forma como contratadas as operações analisadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para reconhecer o crédito de saldo negativo CSLL do ano-calendário 2006, no valor de R\$87.640,12, e homologar as compensações declaradas até o limite do crédito disponível.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da DRJ que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

O presente processo versa sobre o PER/Dcomp 30447.43983.121208.1.7.033990 (fl. 4 a 9) e outros (10 a 22) que utilizam o mesmo crédito.

Conforme consta na Dcomp, o crédito se refere ao saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário de 2006, no valor original de R\$ 87.640,12 (fl.5).

Nas fl. 2490 a 2513, consta o Acórdão 1227.124 8ª Turma da DRJ/RJ1 que versa sobre Auto de Infração lavrado contra a empresa PRIDE DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA, CNPJ 04.336.088/000178, relativo aos anos-calendário de 2003 e 2004.

A Decisão SAORT n.º 386/2011 (fl.2578 a 2591) considerou como não homologada a compensação com base nos seguintes argumentos:

- A PRIDE DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA alterou seu nome empresarial para ENSCO DO BRASIL PETRÓLEO E GÁS LTDA.
- Com base na autuação sofrida pela empresa em exercícios anteriores que culminou com lançamentos por omissão de receita, buscou-se verificar a existência do mesmo *modus operandi* no exercício 2007 (AC 2006).
- No processo n.º 15521.000335/2008-81 a empresa foi autuada por omissão de receita, sendo mantida a autuação quase que em sua totalidade pela DRJ/RJ1.
- O grupo internacional “PRIDE”, de que faz parte A PRIDE FORAMER SAS, instituiu no Brasil a controlada Pride do Brasil Serviços de Petróleo Ltda, atual ENSCO.
- Quando da elaboração do contrato de prestação de serviços que interessavam à Petrobrás, foram feitos dois contratos distintos, um com a PRIDE FORAMER SAS, para o afretamento de embarcações, e outro com a controlada Pride do Brasil, relativo ao serviço de perfuração, que consistia na prestação dos serviços de que necessitava a Petrobrás.
- O contrato de afretamento envolvia valores em torno de 90% da soma dos dois contratos, enquanto o contrato firmado com a empresa controlada sediada no Brasil previa pagamentos de 10% da soma dos dois contratos. Assim, uma mesma prestação de serviços acabou sendo seccionada em duas, com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos, para enquadrar quase que a totalidade do valor sob o alcance de alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (art. 1º, I, da Lei 9.481/97).
- A PRIDE DO BRASIL, por força do contrato com a PRIDE FORAMER SAS arcava com os custos tanto dos contratos de afretamento (que tinham como partes a Petrobrás e a Pride Foramer), quanto dos contratos de perfuração. A Pride do Brasil arcava com custos e despesas, incluindo os de responsabilidade contratual da empresa estrangeira, sem possuir uma receita correspondente, o que fez com que apurasse prejuízos consecutivos.
- A Fiscalização constatou que não haveria que se falar em reembolso de despesas, mas em verdadeira auferição de receitas por parte da Pride do Brasil, que foram omitidas de sua contabilidade.”
- Analisando a DIPJ/2007, fl. 2.463/2.489, verifica-se que na FICHA 29A – Operações com Exterior, consta a informação de “Exportação de Serviços para Pessoas Vinculadas” no valor R\$ 116.406.125,73, fl. 2.479 Na FICHA 30 – Operações com o Exterior – Exportações (Entrada de Divisas) e na FICHA 31 – Operações com o Exterior – Contratantes das Exportações consta que todo o valor declarado de exportação de serviços deveuse a serviços prestados à empresa PRIDE FORAMER SAS, fl. 2.588.
- Na DIPJ/2007 – FICHA 50 – Identificação de Sócios ou Titular, fl. 2.486, constam como sócios da PRIDE DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA as seguintes empresas: PRIDE INTERNACIONAL LTD, CNPJ n.º 05.632.934/0001-60 (99,99%), e PRIDE SOUTH AMERICA LTD, CNPJ n.º 05.698.349/0001-62 (0,01%), ambas sediadas nas Ilhas Virgens Britânicas.
- Na DIRF em que a PRIDE DO BRASIL consta como declarante, fl. 2.459/2.462 constam 1.171 beneficiários (927 PF e 244 PJ), tendo a empresa desembolsado R\$

122.283.434,31 e retido R\$ 9.904.818,65. Tendo uma receita declarada de serviços prestados à Petrobras de R\$ 72.402.311,26 a empresa teve que se socorrer de recursos de suas coligadas no exterior. Esses recursos normalmente, retornam em forma de “receita de exportação” e “reembolso de despesas”.

- Foram apresentados contratos de prestação de serviço em que a PRIDE DO BRASIL consta como contratada, bem como os de afretamento de embarcações vinculados aos de serviço em que ela consta como interveniente, fl. 141/2.315.

- Nos contratos de prestação de serviços, firmados entre a PETROBRAS com a PRIDE BRASIL LTDA, haviam cláusulas de vinculação com o contrato de afretamento, prevendo que a contratada e a interveniente (nesse caso, PRIDE FORAMER SAS) seriam solidariamente responsáveis pelo cumprimento do acordo (fl. 915, 916, 1.805, 2.168 e 2.169). Até mesmo nos contratos de Afretamento nº 187.2.008.012 e 187.2.010.016, e de Serviços nº 187.2.009.015 e 187.2.011.019 assinados diretamente entre PRIDE FORAMER SAS e PETROBRAS constam cláusulas de intervenção, colocando a PRIDE BRASIL como responsável solidária das obrigações (fl. 173, 413, 1.059 e 1.301).

- Ambas as empresas são remuneradas exatamente pelas mesmas horas demandadas nas atividades executadas em conjunto, com a única distinção nos valores das taxas utilizadas para o cálculo (do valor total da taxas estabelecidas para o serviço total contratado, para a remuneração da prestação dos serviços em si, o correspondente a apenas 10% do valor total das taxas). Os afretamentos são remunerados da mesma forma que os contratos de serviços. Esta sistemática de remuneração, fundada nas horas trabalhadas, fornece razões para crer que o que se pretende remunerar é a prestação de serviço e não o afretamento que independe das horas trabalhadas.

- A PRIDE BRASIL, realizou admissões temporárias de plataformas que são as mesmas que a PRIDE FORAMER SAS disponibilizou à PETROBRAS nos contratos de afretamento, conforme se verifica nos Termos de Responsabilidade (fl. 2.335/2.344). Nesses Termos, consta o valor declarado das plataformas, o que confirma o planejamento dos 90% 10% dos valores dos contratos de afretamento/serviços.

- Não há lógica em pagar por um aluguel mais do que o valor de compra do bem. Os valores de afretamento foram sendo aditados chegando a mais de cinco vezes o valor das plataformas afretadas. Os valores dos contratos de serviços giram sempre no percentual de 10% (aproximadamente) do valor do contrato de afretamento.

- O contribuinte deveria reconhecer como suas as receitas pela prestação de serviços à PETROBRAS contidas nos pagamentos feitos por esta última à controladora no exterior promovendo o correto tratamento tributário adequado à prestação dos serviços que executa em favor da PETROBRAS, à bordo de navios-sonda, plataformas e embarcações.

- A PRIDE DO BRASIL LTDA seria um braço no Brasil do Grupo PRIDE, do qual pertence PRIDE FORAMER SAS, sendo que o que existiria seria um único contrato de prestação de serviços celebrado entre Grupo PRIDE e a PETROBRAS.

- O Superior Tribunal de Justiça entendeu que, no caso de afretamento por tempo, a dificuldade de distinguir, para fins de incidência de ISS, as parcelas correspondentes à locação do bem e à prestação de serviço, concluindo não ser possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais.

- A despeito da existência dos contratos, qual seja, que teria havido uma única prestação de serviços, não sendo possível dissociar o que se referiria à locação da plataforma e o que se referiria à prestação de serviço.

- A empresa responsável pela plataformas no Brasil é a PRIDE FORAMER SAS. A partir de setembro de 2002 foi elaborado um contrato entre a interessada e a PRIDE FORAMER SAS objetivando respaldar a PRIDE DO BRASIL a arcar com todos os gastos necessários para manter as plataformas da PRIDE FORAMER, assim, o dinheiro passou a entrar no Brasil como “receita de exportação”. Cabia à PRIDE DO BRASIL todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das

embarcações, sendo que a PRIDE FORAMER outorgou todos os poderes necessários à interessada para a efetivação de quaisquer pagamentos de despesas em seu nome, PRIDE FORAMER (item 1.03). Nesse contrato os honorários corresponderiam ao somatório dos custos diretos com 30% de margem, despesas com sub contratação de terceiros, despesas e gastos de capital, e outras despesas necessárias (item 2).

- Tal contrato foi elaborado para amparar os gastos que a interessada já estava efetuando e cuja obrigatoriedade contratual, conforme os contratos de afretamento entre a PRIDE FORAMER e a PETROBRÁS era da empresa estrangeira. No citado auto de infração, com base no contrato de prestação de serviços assinado em setembro de 2002, entre a interessada e a PRIDE FORAMER SAS, a Fiscalização concluiu que a interessada arcou com custos e despesas sem possuir receita correspondente, sendo que tais custos foram incorridos no interesse da PRIDE FORAMER SAS. Considerouse como omissão de receita de exportação as diferenças apuradas entre os valores reais a serem faturados, baseados em custos incorridos no interesse da empresa estrangeira, (PRIDE FORAMER SAS), em comparação com os valores efetivamente apurados em sua contabilidade a título de receita. As diferenças ocorreram porque a interessada não considerou todos os custos ocorridos no interesse da PRIDE FORAMER SAS como receita de exportação, mas, sim, como sendo reembolso.

- Em todos os contratos de Afretamento assinados pela PRIDE FORAMER SAS apresentados (ver tópico 2.2) constam cláusula que impede a cessão ou transferência do mesmo.

- Foram apresentados contratos de câmbio que seriam referentes a valores recebidos a título de reembolso de despesas, fl. 2.453/2.564. O valor total é de R\$ 44.168.448,55.

- As remessas do estrangeiro têm como objetivo o reembolso das despesas da interessada com a manutenção das embarcações da sua coligada estrangeira, devendo ser computadas na apuração do lucro operacional, conforme determina o artigo 392 do RIR/99,. O impacto dos montantes omitidos (receitas de prestação de serviços enviadas ao exterior pela PETROBRAS) repercutirá em toda a escrita contábil e fiscal do contribuinte.

- Se os recursos recebidos do exterior e a respectivas despesas estivessem computados na apuração do resultado do período, a sua DIPJ seria completamente diferente, impactando diretamente no saldo negativo do período.

- De acordo com sua DIRF (fl. 2.457/2.458), o contribuinte no ano-calendário 2006 recebeu receita de prestação de serviços para a PETROBRAS no montante de R\$ 72.402.311,26. Considerando que os contratos firmados pela empresa brasileira representam 10% do total prestação dos serviços em favor da PETROBRAS, à bordo de navios-sonda, plataformas e embarcações, conclui-se que este total de receitas no ano-calendário 2006 –sendo artificialmente dividido em dois contratos – é de R\$ 724.023.112,00. As receitas omitidas seriam R\$ 651.620.800,80, e teríamos as seguintes alterações na apuração do CSLL:

RECEITA EXTERIOR = 651.620.800,80

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO NA DIPJ = 116.406.125,73

PAGAMENTOS = 44.164.448,55

RECEITA OMITIDA = R\$ 499.946.226,52

LUCRO REAL INFORMADO NA DIPJ = 8.900.372,52

LUCRO REAL CALCULADO = 499.946.599,04

IR CALCULADO= 124.962.649,76

BC CSLL INFORMADO NA DIPJ = 9.311.787,38

BC CSLL CALCULADA= 375.395.364,14

CSLL CALCULADA= 33.785.582,77

- Devido a impossibilidade do desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais, além da impossibilidade de dissociar o que se referiria à locação da plataforma e o que se referiria à prestação de serviço, deveria por obrigação legal reconhecer como suas as receitas pela prestação de serviços à PETROBRAS contidas nos pagamentos feitos por esta última à controladora no exterior. Não há que se falar em Saldo Negativo de CSLL no ano-calendário 2006.

A interessada se insurgiu, em 24/01/2012, contra o disposto no Despacho Decisório, do qual tomou ciência em 27/12/2011 (fl. 2595 a 2626), através de manifestação de inconformidade (fl. 2703 a 276) apresentando os argumentos que se seguem:

- A autoridade fiscal fundamentou a não homologação da compensação em função da existência de autos de infração lavrados em função de uma suposta omissão de receita relativa aos anos-calendário de 2003 e 2004, cuja procedência é atualmente discutida no CARF.

- A autoridade buscou verificar a existência de um *modus operandi* no PAF 15521.000335/2008-81 para presumir que este também foi adotado em 2006. Até o momento não há qualquer decisão final que confirme se esse suposto *modus operandi* resultaria em omissão de receitas, de forma a invalidar o saldo negativo. A não homologação da compensação constitui presunção absoluta que não tem base concreta e definitiva. A negativa de compensação com base nessa presunção é ilegal, ferindo o princípio da moralidade.

- Para a autoridade suposta omissão de receita relativa ao PAF 15521.000335/2008-81 já teria sido confirmada por decisão final e no ano de 2006 só pode haver outra omissão de receitas, na medida em que os contratos que estabelecem a relação comercial entre a requerente e a Petrobrás seriam contratos complexos e, por isso, permeariam vários anos.

- A lógica presuntiva adotada pela autoridade fiscal é ilógica, irreal e ilegal, pois, o PAF 15521.000335/2008-81 sequer foi julgado pelo CARF, estando não só suspensa a exigibilidade dos débitos exigidos, mas também indefinida a "certeza e liquidez" dos mesmos.

- O despacho decisório adota uma segunda presunção de que a suposta omissão de receitas teria ocorrido no ano-calendário de 2006, sob a justificativa de que os contratos com a Petrobras se estendem por longo tempo. Essa presunção não encontra qualquer respaldo no mundo fático. Os contratos com a Petrobras foram alterados por inúmeros aditivos. Ademais, novos contratos comerciais com objetos diversos foram celebrados com a própria PETROBRAS e outras empresas não-vinculadas, de forma que é inverídica a afirmação de que o *modus operandi* de contabilização e tributação de suas atividades teria sido mantido em todos os seus aspectos.

- Não há que se falar em qualquer omissão de receitas no ano de 2006, pois as autuações sobre omissão de receitas de 2003 e 2004 ainda não foram definitivamente julgadas, de forma que não há qualquer confirmação definitiva de que essa omissão tenha ocorrido e o ano-calendário de 2006 não foi objeto de autuação pelo Fisco.

- O despacho decisório busca criar uma "autuação presumida" do ano-calendário de 2006, em frontal violação às normas legais aplicáveis (artigo 142 do Código Tributário Nacional e ao Decreto 7.574/2011 que regulamenta a fiscalização e autuação de contribuintes).

- Ocorreu uma extensão da presunção de que haveria omissão de receitas decorrentes do contrato com a Petrobrás nos anos-calendário 2003 e 2004, havendo uma presunção de infração.

- A autoridade que não é capaz de respaldar a decisão presuntiva.

- Os números e dados constantes da DIPJ refletem as suas atividades executadas de acordo com os contratos celebrados com clientes diversos, dentre eles a Petrobrás. O montante de R\$ 122.283.434,31 foram pagos a fornecedores de serviços contratados em seu nome ou contratados por conta e ordem da PRIDE FORAMER SAS, sendo objeto

de reembolso as despesas pagas por conta e ordem dessa última. Não se depreende dessa inferência à DIPJ qualquer irregularidade. As receitas de exportação, devidamente tributadas, decorrem de contrato legal e válido.

- Não há qualquer lançamento de omissão de receitas relativo ao ano-calendário de 2006. Para que o despacho decisório pudesse cogitar alguma incerteza e iliquidez do saldo negativo, seria imprescindível que o fisco tivesse autuado a requerente sob a alegação de omissão de receitas, de forma a haver a potencial redução do saldo negativo de CSLL. Mesmo assim, essa incerteza e iliquidez não existiria na medida em que essa autuação seria contestada no administrativo e, se preciso, no Judiciário.
- Na página 5 do despacho decisório, a autoridade fiscal principia por alegar que não haveria necessidade de coexistirem dois contratos com a Petrobras, devendo este ser único. Essa alegação não encontra respaldo no princípio da liberdade contratual, nem mesmo na realidade fática envolvida. As partes contratadas pela Petrobras devem se ater aos seus modelos contratuais e estruturas pré-definidas. A estrutura contratual pela qual a requerente e empresas de seu Grupo prestam serviços à Petrobras é definida por esta última segundo os auspícios e interesses do Governo Federal.
- A PRIDE FORAMER SAS empresa do Grupo Pride situada em Velizy/França ("FORAMER"), foi contratada pela Petrobras para fornecer em afretamento as embarcações/plataformas utilizadas na exploração de petróleo e gás no país ("Contratos de Afretamento de Embarcação"); a requerente foi contratada pela Petrobras para prestar, serviços de perfuração de poços de petróleo no país ("Contratos de Perfuração").
- O Grupo Pride estabeleceu uma empresa no Brasil para realização dessa parte específica dos serviços. Trata-se de uma opção legítima e fundamentada na necessidade de celeridade e otimização operacional.
- Há uma dualidade de situações que justifica a existência de 2 contratos: Há um negócio local, que é a prestação de serviços de perfuração que pode e não raras vezes é realizado para empresas que não necessariamente integram o mesmo grupo econômico da proprietária da embarcação, e um negócio essencialmente internacional, que é o afretamento das plataformas, sendo compreensível que o afretamento seja contratado por uma empresa no exterior e as atividades de prestação de serviços sejam realizadas por uma empresa local.
- Como são pessoas jurídicas distintas é correto que sejam firmados contratos distintos para cada uma das atividades. A Petrobras ao formatar essa estrutura contratual, corrobora a sua legalidade.
- Em virtude de obstáculos eminentemente operacionais, e em observância ao princípio constitucional da livre iniciativa, bem como da conveniência e interesses da própria Petrobras/Governo Federal, os contratos de perfuração foram celebrados com a empresa local do Grupo Pride. As alegações de que a existência de dois contratos seria estratégia de um planejamento fiscal ilegal caem por terra em virtude dos elementos fáticos e jurídicos expostos.
- Em virtude da impossibilidade de se estabelecer um contrato único, a Petrobras estabelece a solidariedade entre a requerente e Foramer, de forma a se resguardar do inadimplemento de um ou de outro. Esse fato não implica em ilegalidade ou simulação praticada pelas partes.
- O despacho decisório afirma que a forma de remuneração dos contratos revelaria a intenção de se destinar 90% do total da remuneração à FORAMER e 10% à requerente. Essa afirmação está em desacordo com os contratos celebrados com a Petrobras, que prevêm remunerações de mercado para cada atividade desempenhada, seja pela FORAMER ou pela requerente. O despacho decisório não indica qualquer contrato ou cláusula contratual, que confirmariam essas afirmações, que configuram, em verdade, alegações sem qualquer prova que as fundamente, tratando-se, isso sim, de mera presunção.

- O próprio Governo Federal, por meio do controle que exerce na Petrobras, teria estruturado a operação nesses moldes.
- O despacho decisório tenta justificar que, de fato, existiria apenas um contrato, com base em precedente do Superior Tribunal de Justiça STJ que tratou da não incidência do ISS sobre o afretamento de embarcações. O precedente colacionado refere-se aos serviços ligados à aludida espécie contratual, mormente aqueles concernentes à gestão náutica e administrativa da embarcação. Estes serviços, por sua própria natureza, são indissociáveis do afretamento da embarcação, que é oferecida já tripulada e armada e não se confundem, em absoluto, com aqueles prestados sob os termos e condições dos Contratos de Perfuração. Isso porque as atividades compreendidas pelo objeto dos Contratos de Perfuração consistem na prestação e serviços de cunho técnico.
- Não há que se falar em desmembramento dos Contratos de Afretamento de Embarcação, posto que este jamais ocorreu. O que há é a segregação entre o afretamento por tempo das plataformas e a prestação de serviços de perfuração de poços marítimos de petróleo e gás natural, duas atividades completamente independentes entre si.
- No negócio simulado existe sempre uma divergência entre a verdadeira intenção das partes e aquela que consta nos atos firmados. Com base artigo 167 do Código Civil, a autoridade fiscal estaria afirmando que os contratos foram dissimulados para encobrir a real vontade das partes. Nada mais distante da realidade fática envolvida. A formatação contratual para o afretamento das embarcações e prestação de serviços de perfuração deveu-se exclusivamente às questões operacionais envolvidas. Tanto é assim que a Petrobras utiliza esta estrutura contratual em muitos outros projetos semelhantes.
- No despacho decisório, a autoridade fiscal alega que o contrato entre a requerente e a FORAMER seria um artifício ilegal formalizado para transferir receitas para a **REQUERENTE**, que estaria prestando serviços que deveriam ser originalmente prestados pela FORAMER, bem como estaria arcando com todos os custos sem receitas correspondentes. A autoridade se vale das alegações do fisco utilizadas no PAF 15521.000335/2008-81 para sustentar suas alegações presuntivas. tal processo administrativo se refere aos anos de 2003 e 2004, estando ainda pendente de decisão do CARF, enquanto a compensação foi realizada com base em crédito do ano de 2006, quando a realidade fática era circunstancialmente diferente daquela verificada nos anos de 2003-2004.
- A requerente e a FORAMER firmaram com a Petrobrás contratos distintos de Perfuração e de Afretamento de plataforma, respectivamente.
- A FORAMER não dispõe de pessoal próprio no Brasil, exceto os tripulantes que vêm ao país para operar as plataformas, e como as plataformas são bens cuja logística de operação demanda a contratação de serviços e atividades locais, é indispensável que haja sua contratação localmente.
- A requerente e a FORAMER celebraram o Contrato de Prestação de Serviços, segundo o qual a primeira obrigou-se a prestar os serviços de apoio logístico necessário para as plataformas fretadas.
- Os serviços dizem respeito a custos que poderiam ser, em princípio, da FORAMER, mas que foram, em muitos casos, assumidos contratualmente pela requerente. É exatamente para esses casos, e outros, que foi estabelecido o Contrato de Prestação de Serviços, por meio do qual a requerente consegue não apenas recuperar da FORAMER todos os gastos que efetua e que são, na essência, relativos à atividade desta última, mas ainda receber justa remuneração pela atividade de apoio logístico.
- O Contrato de Prestação de Serviços prevê margens de lucro a serem aplicadas sobre os gastos que sejam atribuíveis à FORAMER nos casos em que sejam componentes do preço ("honorários") dos serviços prestados pela requerente; enquanto que, nos casos em que a requerente age na qualidade de mandatária da FORAMER, os gastos efetuados são objeto de efetivo reembolso.

- A existência do contrato de entre a requerente e a FORAMER mostra ser totalmente inverídica a afirmação de que a empresa brasileira arcaria com todos os custos e despesas da FORAMER sem que possuísse receita correspondente. Em primeiro lugar, porque é uma série de custos relativos à administração das plataformas inclusive custos com salários de expatriados, que são incorridos e suportados, diretamente no exterior, pela FORAMER. Em segundo lugar, porque os custos e despesas atribuíveis à FORAMER são, num primeiro momento financeiramente suportados pela requerente no Brasil, sendo posteriormente cobrados da FORAMER, com margem de lucro ou reembolsados. O instrumento é o Contrato de Prestação de Serviços.
- O despacho decisório faz menção às cláusulas dos contratos entre FORAMER e Petrobras que proíbem a cessão e transferência dos mesmos. Apesar de não haver qualquer menção quanto ao que quis alegar a autoridade fiscal, infere-se que esta teria alegado que a FORAMER cedeu/transferiu os contratos com a Petrobras em suposta violação à proibição contratualmente pactuada. Essa alegação implícita da autoridade mostra desconhecimento das operações envolvidas bem como interpretação equivocada de cláusulas contratuais.
- Não houve cessão ou transferência dos contratos, mas sim a subcontratação parcial referente a determinadas atividades relativas ao afretamento das plataformas. A Petrobras conhece e reconhece as atividades exercidas pela FORAMER, não tendo em qualquer tempo se manifestado contrariamente ao projeto. A FORAMER continua a responder perante à Petrobras pelo afretamento.
- A autoridade lista contratos de câmbio relativos ao reembolso de despesas e define que tais reembolsos devem ser computados na apuração do lucro operacional. Ocorre que esses prestadores de serviços contratados pela requerente por conta e ordem da FORAMER. A requerente, na qualidade de mandatária da FORAMER, nos termos dos artigos 667 a 674 do Código Civil, funciona como mero agente de pagamento desses serviços, sendo reembolsada pela FORAMER. As cláusulas 1.01 e 1.02 do Contrato de Prestação de Serviços fixam o objeto, estabelecendo previsão específica de reembolso para a hipótese de a requerente ("PRESTADORA") arcar com despesas em nome da FORAMER ("TOMADORA").
- A regra da cláusula 1.02 do Contrato de Prestação de Serviços é necessária porque, além de prestar serviços inculcados aos Contratos de Perfuração, a requerente atua, em muitas situações, como mandatária da FORAMER para pagar despesas em seu nome, sendo posteriormente reembolsada.
- As hipóteses de reembolso estão relacionadas aos casos em que a requerente agiu como mandatária da FORAMER e estão definidas no Contrato de Prestação de Serviços Cláusula 2.02, alíneas "b", "c" e "d". Há duas situações distintas tratadas pelo dispositivo: efetivo preço dos serviços prestados pela requerente, onde estão previstos diversos tipos de custos acrescidos de de 30% a título de honorários; e os gastos reembolsáveis, em que apenas existe a previsão de cobrança dos gastos pagos por conta e ordem da FORAMER, sem qualquer margem.
- A cláusula 1.02 estipula a possibilidade de recebimento de quantias de reembolso; a cláusula 2.02, alíneas "b", "c" e "d", deixa expresso que há valores a serem recebidos sobre os quais não incide qualquer margem, ou seja, reembolsos. Fica clara a existência de previsão contratual para ingresso de valores fora do conceito de receita.
- Esse entendimento é reforçado pela cláusula 2.06 do Contrato de Prestação de Serviços, a qual dispõe acerca da prerrogativa de subcontratação de parte dos serviços pela PRESTADORA, e a responsabilidade, da TOMADORA, pelo pagamento dos honorários.
- De fato, os montantes que transitam pelo caixa das pessoas, jurídicas podem ter a natureza de receitas ou meros ingressos no caixa. As receitas são aquelas que aumentam o patrimônio, os ingressos referem-se a valores de terceiros, que integram o patrimônio de outrem.

- O reembolso de despesas é utilizado por pessoas jurídicas que assumem gastos por conta e ordem de terceiros. É a restituição a alguém do *quantum* anteriormente desembolsado em benefício de terceiro. Os valores recebidos não configuram efetiva prestação de serviços, já que existe apenas um ressarcimento, há uma obrigação de fazer, em troca de remuneração, sem subordinação hierárquica e com independência técnica, ao passo que no reembolso de despesas há uma mera recomposição patrimonial.
- Não há lucro no valor a ser reembolsado. Há apenas um mero ressarcimento de despesas, sem qualquer valor adicional. Com o reembolso, não há qualquer acréscimo patrimonial, mas sim a mera recomposição do patrimônio.
- Pela Norma de Procedimento n.º 14/01 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil ("IBRACON"), o reembolso de despesas está excluído da definição de receita por não caracterizar acréscimo patrimonial.
- O despacho decisório consideranda "planejamento 10%/90%", atribuindo à requerente os 90% a título de omissão de receitas. Essa construção desconsidera todos os contratos legais e idôneos celebrados com a Petrobras, no interesse desta e, obviamente, do Governo Federal, violando diversos princípios de nosso ordenamento, dentre os quais podemos citar os princípios da livre iniciativa e da legalidade.
- Requer a homologação das compensações.

É o relatório.

Ao julgar o caso, a DRJ destacou as seguintes razões:

(...)

Cuida o feito sob análise de compensação, na qual o crédito se refere ao saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário de 2006, que segundo o contribuinte possui o valor original de R\$ 87.640,12 (fl.5).

A compensação não foi homologada sob alegação de que não há saldo negativo de CSLL. Para chegar a tal conclusão a DRF/Campos dos GoitacazesRJ analisou as receitas da interessada onde concluiu que o contribuinte não considerou na apuração do lucro receitas no valor de R\$ 651.620.800,80 e que se este valor não tivesse sido omitido, não existiria um saldo negativo de CSLL, mas um saldo positivo de R\$ 33.785.582,77.

A Decisão SAORT n.º 363/2011 (fl. 2578 a 2591) levou em consideração os parâmetros utilizados no Auto de Infração, relativo aos anos-calendário de 2003 e 2004, inserto no processo n.º 15521.000335/2008-81 que considerou como receita omitida pela Pride do Brasil, atual Enscó, as diferenças apuradas entre os valores dos custos incorridos no interesse da PRIDE FORAMER SAS em comparação com os valores apurados em sua contabilidade a título de receita.

Na manifestação de inconformidade a interessada se insurge contra o procedimento da DRF/Campos dos GoitacazesRJ de adotar o mesmo *modus operandi* utilizado na citada autuação.

Apesar de não ser tão comum na análise dos processos de compensação, tal procedimento não fere o nosso ordenamento jurídico. O art.170 do CTN somente permite a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

*Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar*

*redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.*

A certeza e liquidez do crédito é um requisito inafastável na análise da compensação e para tal não há qualquer limite para a mesma. A autoridade tributária pode analisar qualquer item da DIPJ que julgar relevante para avaliar a certeza e liquidez do crédito, portanto, não há qualquer ilegalidade ou ilegitimidade na análise das receitas do contribuinte.

Se o auditor constata que uma receita foi declarada a menor na DIPJ, ele tem o dever de considerar esta omissão na apuração do IRPJ e da CSLL. Atente-se que o contribuinte, na manifestação de inconformidade, não aponta nenhuma lei que impeça a análise das receitas declaradas.

Não há qualquer necessidade de que a omissão de receitas tenha sido objeto de lançamento de ofício no período analisado, não foi feita qualquer autuação, apenas foi verificado um item da DIPJ que impacta diretamente na apuração do saldo negativo apontado como crédito.

Na decisão sob análise foi considerado o mesmo *modus operandi* adotado no processo 15521.000335/2008-81.

Neste processo foi verificado que PETROBRAS firmou dois contratos distintos: um com a PRIDE FORAMER SAS, específico para o afretamento de embarcações e outro com a interessada, que alcançava os serviços de perfuração de poços de petróleo e/ou gás na plataforma fretada. O valor do contrato de afretamento de embarcações, correspondia a, em torno de 90% do total do valor contratado, restando o percentual de 10% para o serviços de perfuração de poços.

Nos contratos de afretamento e aditivos (fl. 141 a 2315 ), firmados a partir do ano de 2001, nas cláusulas terceira, referentes às obrigações da contratada, consta que, dentre outras obrigações, a PRIDE FORAMER deveria manter a plataforma, seus pertences, bem como os acessórios e elementos de substituição em perfeitas condições de funcionamento, arcando com todos os custos de reposição de equipamentos, materiais e acessórios, além dos gastos com reparos e manutenção dos bens de sua propriedade, a fim de garantir a operação da plataforma na costa brasileira.

Além disso, a PRIDE FORAMER deveria manter, às suas custas, além da Unidade, toda a tripulação adequada e suficiente à sua operação, arcando com todas as obrigações trabalhistas, gastos com movimentação da tripulação e que deveria manter uma identificação especial para essa tripulação de modo a distinguir o pessoal da PETROBRÁS e de outras empresas que, eventualmente, atuassem em outros serviços ligados ao objeto do contrato.

Os contratos firmados entre a PETROBRÁS e a interessada na condição de cessionária de contrato firmado anteriormente com outras empresas, tratavam dos serviços de perfuração, avaliação, complementação e/ ou workover” de poços de petróleo e/ou gás na plataforma fretada, segurança e despesas do pessoal da interessada.

Em 26 de setembro de 2002 (fl. 2317) foi elaborado um contrato de prestação de serviço entre a interessada e a PRIDE FORAMER SAS (fl.2316 a 2334), tendo como objeto a prestação à PRIDE FORAMER serviços de apoio logístico necessários para que as plataformas pudessem desempenhar seu papel no afretamento, em outras palavras, praticar todos os atos necessários para o cumprimento das obrigações que a PRIDE FORAMER havia assumido junto à PETROBRAS.

A PRIDE FORAMER passou a pagar honorários à interessada em decorrência desta terceirização, conforme consta na cláusula 2 do contrato de fl. 2317 a 2320. Tal cláusula foi alterada para englobar custos de matérias primas, encargos trabalhistas, dentre outros itens, conforme consta às fl 2319. Foi acertado que a PRIDE FORAMER pagaria honorários à interessada para cobrir custos diretos e indiretos, além de despesas, relativos à execução dos serviços. Foi acertado que, durante a execução do contrato, a PRIDE FORAMER indicaria à interessada os gastos e aquisições não incluídos nos honorários, que corresponderiam a pagamentos relacionados às plataformas incorridos

pela interessada em nome da PRIDE FORAMER, os quais seriam reembolsados por esta.

Há que se ressaltar que tais contratos apesar de serem celebrados em anos anteriores a 2006, continuavam em vigor no referido ano-calendário.

Ademais, como o próprio contribuinte afirma que o auto de infração no qual a DRF/Campos dos GoitacazesRJ tomou como parâmetro ainda não foi julgado definitivamente e que esta forma de agir não está definitivamente invalidada, fazendo crer que ele continua a adotar a mesma sistemática. A interessada, em momento algum da manifestação de inconformidade afirma que não adota juntamente com controladora a mesma prática. Se nos anos de 2003 e 2004, a sistemática adotada pela empresa omitia receitas, como esta não mudou, tal omissão continua existindo.

Trata-se de uma presunção que está apoiada em fatos, tendo como conseqüência a incerteza do crédito. De qualquer maneira, a interessada poderia, na impugnação comprovar que não adotava mais tal *moudus operandi*, contudo não o fez. Portanto, está correto o critério adotado na Decisão SAORT nº 363/2011.

Como se vê, a interessada presta para PETROBRAS tanto os serviços contratados com ela como os serviços contratados com a PRIDE FORAMER e contabiliza como receita própria apenas os valores recebidos a título de perfuração de poços que é de apenas 10% do valor total dos contratos. Na verdade, a PRIDE FORAMER constituiu uma empresa no BRASIL para prestar todos os serviços contratados com a PETROBRAS, mas através de artifícios contratuais, consegue que praticamente todos os custos e despesas sejam contabilizados na empresa sediada no país, entretanto, com relação as receitas a situação se inverte, tendo grande parte das receitas sido destinado ao exterior sem pagamento de tributos no BRASIL. Atentese que o art.1º,I da Lei 9481/1997 prevê alíquota zero para o IRRF na hipótese de afretamento de embarcações marítimas estrangeiras. Os valores que a interessada recebe da PRIDE FORAMER são contabilizados como reembolso de despesas de forma a fugir da tributação.

Atente-se que na DIRF feita pela PETROBRAS (fl. 2457 e 2458) que contém rendimentos pagos à interessada consta como códigos de receita do contribuinte sob análise o código 6147(alimentação, energia elétrica, transporte de cargas, bens em geral, serviços c/ forn. de bens ) e o código 6190 (água, telefone, correios, vigilância, limpeza, locação de mão-de-obra, locação e demais serviços valores), ou seja, as atividades que foram objeto do contrato entre a PETROBRAS e a FORAMER também se constituem nos objetivos empresariais da interessada.

Quando uma empresa presta serviços a alguém, cobrando pelo mesmo, recebe receita de prestação de serviços e não reembolso de despesas. Apesar de a interessada ser controlada da PRIDE FORAMER, ela é uma pessoa jurídica com personalidade própria, distinta da controladora, com negócios próprios. Se o contribuinte presta serviço a uma outra empresa obtém receita podendo contabilizar os custos e despesas relativos a este serviço, se há lucro ou não, é um problema de gestão da empresa.

Todos estes valores recebidos à título de reembolso de despesas estão relacionados a atividade fim da empresa, portanto, são receitas pela prestação de serviços e compõem a receita bruta de serviços, conforme disposição do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/1999), abaixo transcrito, porém o contribuinte somente registra como receita uma pequena parte destes pagamentos.

*“Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 12).*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor do bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.”*

Tal entendimento é corroborado pela Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT Nº 20, de 03 de fevereiro de 2003:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Ementa: RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Integram a receita bruta os valores relativos a ressarcimentos de despesas quando esses têm origem na utilização de mão-de-obra relacionada com atividade fim da empresa, caracterizando nítida prestação de serviços.*

*Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), art. 224, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 e Parecer Normativo CST nº 864/1971.*

Omitir tal receita na DIPJ altera o lucro e conseqüentemente o saldo de IRPJ e CSLL. O fato de a previsão de reembolso constar em contrato não favorece a interessada, posto que, trata-se de uma imposição da PRIDE FORAMER a sua controlada. Na realidade tal acordo foi feito com o objetivo de beneficiar a controladora. Os honorários sobre os reembolsos, no montante de 20% sobre os custos diretos (vide aditamento de fl. 2328) tem o objetivo apenas de mascarar a verdadeira intenção dos contratos, ou seja somente uma parte do valor da receita obtida junto a PRIDE FORAMER foi tributada. Há que se ressaltar que não importa o nome dado ao recebimento, se é reembolso de despesa ou outro qualquer, o importante é que o montante pago pela PRIDE FORAMER possui natureza de receita.

Portanto, deve ser contabilizado como receita esses recursos recebidos do exterior, chamada nos contratos entre a interessada e a sua controladora de receita de exportação.

Não tem sentido a alegação da interessada de que estas operações eram de conhecimento e aprovadas pela PETROBRAS e por conseguinte chanceladas pelo governo brasileiro. A PETROBRÁS é apenas uma empresa em que a União participa com maioria do capital, mas este fato não indica que as decisões desta empresa sejam do governo, tanto que a PETROBRÁS já foi diversas vezes autuada pela RFB. Os contratos podem até ser de interesse da PETROBRÁS, o interesse é privado, mas não podem implicar em artifícios que resultem em diminuição de pagamentos de tributos. Há que se distinguir o que é interesse público e o que é interesse privado. Ademais, não cabe à PETROBRÁS fazer qualquer análise relativa ao pagamento de tributos.

Também não há como se levar em consideração a afirmação da interessada de que é uma mantária da PRIDE FORAMER agindo por conta e ordem desta. O contrato de mandato, nos termos do art. 653 do novo diploma, operasse quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome (do mandante), praticar atos ou administrar interesses, sendo a procuração o instrumento do mandato. No caso em comento, todas as despesas assumidas pela recorrente o foram sempre em nome próprio, não se identificando nos autos uma única nota fiscal que tenha sido faturada em nome da Pride Foramer SAS. Não há qualquer instrumento de mandato anexo aos autos, ademais está perfeitamente caracterizada a percepção de receitas pela interessada através da prestação de serviços.

Face o exposto, voto por negar provimento à manifestação de inconformidade.

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/06/2013 (Termo de Ciência por Decurso de prazo à e-Fl. 276).

Inconformada com a decisão de 1ª instância que rejeitou *os sólidos argumentos lançados* em sua defesa, a recorrente traça *breves comentários acerca do modelo negocial adotado ao afretamento de embarcações e prestação de serviços à PETROBRAS*, reportando-se ao regime de admissão temporária que permite a empresas habilitadas no REPETRO importar

com suspensão de tributos embarcações e demais equipamentos utilizados para extrair e processar petróleo e gás natural. Aduz que a PETROBRAS afreta as embarcações/plataformas de sociedades estrangeiras, mas exige que estas constituam uma subsidiária em território nacional, com vistas a usufruir das benesses do REPETRO e para exercício em menor tempo de atividades não compreendidas no âmbito do contrato de afretamento, mas essenciais à exploração/extração de petróleo e gás natural.

Afirma, assim, que o modelo adotado *tem por único e exclusivo motivo permitir que o “negócio” aconteça* e que sem ele a recorrente não precisaria existir. Indica a existência de contrato de afretamento entre sua controladora e a PETROBRAS (o qual não representa mero aluguel de embarcação, mas também dos *“instrumentos” necessários à sua perfeita utilização*); de contrato de prestação de serviços entre a PETROBRAS e a recorrente abarcando *atividades não compreendidas no contrato de afretamento, e que cuja execução necessitam de “presença física” próxima ao local em que a plataforma se encontra ancorada*, as quais não se confundem com as previstas no contrato de afretamento e são tratadas como receitas locais, tributadas; e de contrato de prestação de serviços logísticos e de apoio relacionados com a embarcação afretada, firmado entre FORAMER e a recorrente.

Enfatiza que os referidos contratos foram celebrados por partes distintas, tendo objetos diversos, e em condições de livre mercado, objetivando atender aos requisitos do REPETRO e atender às necessidades da PETROBRAS. Acrescenta que este modelo seria adotado por todas as sociedades estrangeiras que afretam embarcações/plataformas à PETROBRAS, representando imposição esta principal contratante e a aquiescência do Governo Federal, o qual, assim, figura como o grande responsável pelo suposto inadimplemento/evasão.

Defende que o lançamento tributário deve observar o art. 142 do CTN, bem como o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 que impõe a sua formalização por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, distintos do despacho decisório aqui exarado. Sendo o IRPJ e a CSLL tributos sujeitos a lançamento por homologação, sua modificação depende da efetivação de um novo lançamento, por meio de auto de infração. Cita julgado administrativo neste sentido e pede, subsidiariamente, que seja declarada indevida a pretensão creditícia fazendária materializada nesse ato administrativo.

Discorda da acusação de simulação, que teria convertido em apenas um os três contratos antes mencionados, e afirma absurda a cogitação de que a PETROBRAS teria interesse

nesta estrutura, pois isto justificaria sua cumplicidade e responsabilidade solidária pelo débito que deveria ter sido lançado por meio de auto de infração. Destaca que não está justificado porque a receita decorrente do “aluguel” de uma embarcação/plataforma deveria ser atribuída a empresa que não detém a propriedade do bem locado, e reafirma que não faz parte do contrato de afretamento, o qual materializa o epicentro de todo esse modelo. E, neste sentido, defende que seria ele a atrair os demais, devendo toda a receita relacionada ao modus operandi ser atribuída à FORAMER. Ressalta, porém, que aceita esta situação apenas como hipótese.

A fraude, porém, é afastada quando se aceita que tal estrutura decorreu de imposição mercadológica/regulatória. E argumenta que como é notório, a verificação de que determinada operação foi realizada em condições de livre comércio decorre da comparação com operações análogas/semelhantes. Cita o art. 177, inciso I, §1º da Constituição Federal; afirma complexa a abertura de filial da FORAMER em território brasileiro; e reporta-se aos efeitos dos custos incorridos no exterior em moeda estrangeira.

Defende não estar presente qualquer das hipóteses de simulação estabelecidas no art. 167 do Código Civil, e observa que o agente fazendário questiona, no máximo, a proporcionalização dos valores que deveriam ser alocados a cada contrato, e de forma absurda atribui toda a receita à recorrente. Cita doutrina e jurisprudência acerca da caracterização de simulação, e conclui que como todos os contratos celebrados pela RECORRENTE foram fruto da real intenção da mesma, deve ser afastada a acusação fiscal e homologada a compensação.

Acrescenta que apurou lucro no ano-calendário 2006, não se verificando a acusação fiscal de que o suposto modus operandi adotado pela recorrente teria ensejado consecutivos prejuízos. A desconstituição deste fato afastaria a presunção erigida pelo agente fiscal.

Observa que o contrato de prestação de serviços firmado entre ela e sua controladora foi alterado em 01/07/2005, especialmente no que tange aos *itens 1.02 e 2.02 referentes a pagamentos a PRESTADORA pela TOMADORA, honorários e custos*, ensejando alteração na forma de contabilização de grande parte das despesas incorridas comparativamente à realizada nos anos-calendário de 2003 e 2004, a impedir qualquer extensão da fundamentação exposta no lançamento anterior.

Contesta a discricionariedade da autoridade fiscal na análise da compensação, defendendo que o poder conferido pela legislação é vinculado, consoante doutrina que cita, e discordando do critério de julgamento utilizado pela DRJ/RJ1.

Afirma a desvinculação do presente processo com os autos de infração relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004, e argumenta que ao vincular o presente caso a auto de infração lavrado no passado, o agente fazendário acaba por acatar entendimento não certo, vez que ainda não julgado definitivamente, tomando-o como perfeito, correto e inquestionável, em evidente presunção absoluta, com ofensa aos princípios da legalidade e da moralidade. Cita doutrina acerca do ônus da prova imposto ao Fisco, e transcreve ementas de julgados administrativos para concluir que tal entendimento objetiva garantir que o resultado de um processo administrativo tributário reflita a realidade, e possa resultar em um título executivo.

Pede, por fim, a reforma integral da decisão recorrida.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto n.º 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Tem-se que a presente controvérsia reside sobre um crédito de saldo negativo de CSLL, do ano-calendário 2006, no valor original de R\$ 87.640,12, que fora desconsiderado pela fiscalização.

Em consulta ao sistema público de acórdãos do Carf, extrai-se que o processo administrativo referente ao crédito de saldo negativo de IRPJ, do mesmo ano-calendário, já fora objeto de exame por este órgão.

Trata-se do Acórdão n.º 1101-001.092, referente ao processo administrativo n.º 13587.000187/2010-20, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, cujo resultado foi por unanimidade por dar provimento ao recurso da contribuinte.

No referido processo, o saldo negativo de IRPJ fora desconsiderado com base nos mesmos elementos do presente processo.

Como a Ilustre Conselheira relatora já fez uma brilhante análise do caso, e por concordar integralmente com as suas razões, adoto-as como fundamento deste voto, no que concerne ao saldo negativo da CSLL, conforme transcrição a seguir:

O saldo negativo de IRPJ apurado pela interessada no ano-calendário 2006 foi infirmado em razão da recomposição de seu lucro pela autoridade fiscal, sob o entendimento de que as receitas auferidas no período em razão de serviços prestados à Petróleo Brasileiro S/A PETROBRAS não representariam apenas R\$ 72.402.311,26, mas sim R\$ 724.023.112,00. Da omissão apurada de R\$ 651.620.800,80 foram descontadas receitas de exportação e reembolsos declarados pela interessada, ensejando o aumento do lucro real em R\$ 491.046.226,52.

A autoridade fiscal não indica qual documento suportaria sua conclusão de que as receitas decorrentes de todos os serviços prestados à PETROBRAS totalizariam R\$ 724.023.112,00. Infere-se, de sua exposição, que este valor foi apurado ante a constatação de que as receitas de prestação de serviços declaradas pela interessada, no montante de R\$ 72.402.311,26, corresponderiam a 10% do total dos contratos firmados por esta e por Pride Foramer SAS – FORAMER.

O exame dos contratos juntados aos autos não permite identificar referido montante relativamente ao período fiscalizado, pois:

- Os contratos de afretamento n.º 187.2.008.012 e de prestação de serviços n.º 187.2.009.015, firmados em 22/01/2001 entre PETROBRAS e FORAMER e entre PETROBRAS e a interessada, embora apresentem o mesmo prazo de vigência, têm seu valor estipulado de forma variável, e inclusive dependente da medição dos serviços executados. O valor total de cada contrato, por sua vez, não evidencia a relação percentual utilizada pela Fiscalização, pois o contrato de afretamento traz o total estimado de R\$ 461.391.970,00 e o de prestação de serviços o montante de R\$ 49.912.432,00. O ingresso da interessada como interveniente no contrato de afretamento somente se verifica posteriormente, em 27/04/2001, e em 07/08/2001 FORAMER lhe cede a contratação de prestação de serviços inicialmente firmada entre ela e PETROBRAS. Em 09/06/2005 os contratos são prorrogados e seus valores estimados elevados em US\$ 103.510.350,00 (sem conversão em reais) no que tange ao afretamento e em R\$ 22.222.522,00 quanto à prestação de serviços (fls. 249/488 e 489/732);
- Os contratos de afretamento n.º 187.2.010.016 e de prestação de serviços n.º 187.2.011.019, firmados em 22/01/2001 entre PETROBRAS e FORAMER e entre PETROBRAS e a interessada, embora apresentem o mesmo prazo de vigência, têm seu valor estipulado de forma variável, e inclusive dependente da medição dos serviços executados. O valor total de cada contrato, por sua vez, não evidencia a relação percentual utilizada pela Fiscalização, pois o contrato de afretamento traz o total estimado de R\$ 461.391.970,00 e o de prestação de serviços o montante de R\$ 49.912.432,00. O ingresso da interessada como interveniente nesta contratação somente se verifica posteriormente, em 27/04/2001 e em 07/08/2001 FORAMER lhe cede a contratação de prestação de serviços inicialmente firmada entre ela e PETROBRAS. Em 09/06/2005 os contratos são prorrogados e seus valores estimados elevados em US\$ 103.510.350,00 (sem conversão em reais) no que tange ao afretamento e em R\$ 22.222.522,00 quanto à prestação de serviços (fls. 1134/1376 e 1377/1626);
- Os contratos de afretamento n.º 2050.0011676.052 e de prestação de serviços n.º 2050.0011671.052, firmados em 10/07/2005 entre PETROBRAS e FORAMER e entre PETROBRAS e a interessada, embora apresentem o

mesmo prazo de vigência, têm seu valor estipulado em razão de taxas por dia de afretamento, acrescidas de bônus por desempenho global, e afetadas por incidentes na execução, ao passo que a prestação de serviços é remunerada por algumas taxas semelhantes, mas considerando também outras variáveis, conforme os Anexos 3 de cada contrato. O valor total de cada contrato, por sua vez, não evidencia a relação percentual utilizada pela Fiscalização, pois o contrato de afretamento traz o total estimado de R\$ 720.798.566,00 e o de prestação de serviços o montante de R\$ 79.079.863,00 (fls. 733/982 e 983/1133); e

- Os contratos de afretamento n.º 2050.0011673.052 e de prestação de serviços n.º 2050.0011670.052, firmados em 10/07/2005 entre PETROBRAS e FORAMER e entre PETROBRAS e a interessada, embora apresentem o mesmo prazo de vigência, têm seu valor estipulado em razão de taxas por dia de afretamento, acrescidas de bônus por desempenho global, e afetadas por incidentes na execução, ao passo que a prestação de serviços é remunerada por algumas taxas semelhantes, mas considerando também outras variáveis, conforme os Anexos 3 de cada contrato. O valor total de cada contrato, por sua vez, não evidencia a relação percentual utilizada pela Fiscalização, pois o contrato de afretamento traz o total estimado de R\$ 715.610.166,00 e o de prestação de serviços o montante de R\$ 79.079.863,00 (fls. 1627/1872 e 1873/2019).

Às fls. 2020/2245 consta contrato de afretamento n.º 101.2.016.960 firmado pela PETROBRAS com outra empresa, e cedido à FORAMER em 01/10/2002, ao passo que o correlato contrato de prestação de serviços (n.º 101.2.017.963) firmado com outra empresa foi cedido à interessada em 20/09/2001 (fls. 2246/2423). Por fim, às fls. 2424/2442 foi juntado o contrato firmado entre FORAMER e a interessada, incumbindo a esta última *todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das embarcações* da tomadora, objeto de contratos no Brasil.

É possível que os percentuais aplicados pela autoridade fiscal tenham respaldo nas considerações apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões ao recurso voluntário interposto pela contribuinte nos autos do processo administrativo n.º 15521.000335/2008-81.

O despacho decisório apresenta reprodução do seguinte excerto daquela manifestação fazendária:

*Na fase de elaboração do contrato de prestação de serviços que interessam à Petrobrás, foram feitos, então, dois contratos distintos, um com a empresa estrangeira Pride Foramer SAS, específico para o afretamento de embarcações, e outro com a controlada brasileira Pride do Brasil, relativo ao serviço de perfuração, que alcançava efetivamente a prestação de todos os serviços de que necessitava a Petrobrás.*

*Consoante narrado no TVF, o contrato de afretamento envolvia grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos, enquanto o contrato firmado com a empresa controlada sediada no Brasil previa pagamentos da ordem de 10% da soma dos dois contratos. Assim, uma mesma prestação de serviços acabou sendo seccionada em duas, com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos, já que dessa maneira era possível enquadrar quase que a totalidade do valor sob o alcance de alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (art. 1º, I, da Lei 9.481/97).*

*Ainda de acordo com a Fiscalização, apesar de os contratos firmados com Petrobrás preverem que 90% dos pagamentos efetuados iriam para a empresa estrangeira (Pride Foramer SAS) pelo afretamento de suas plataformas, a controlada brasileira (Pride do Brasil) prestou a quase totalidade dos serviços contratados, inclusive a administração das plataformas.*

*A Pride do Brasil, por força do contrato de prestação de serviços<sup>3</sup> celebrados com a Pride Foramer SAS arcava efetivamente com os custos tanto dos contratos de afretamento (que tinham como partes a Petrobrás e a Pride Foramer), quanto dos contratos de perfuração. A Pride do Brasil arcava, assim, com custos e despesas, incluindo os de responsabilidade contratual da empresa estrangeira, sem possuir uma receita correspondente, o que fez com que apurasse prejuízos consecutivos.<sup>4</sup> Após analisar os contratos celebrados pela recorrente e pela empresa estrangeira com a Petrobrás, bem como o contrato de prestação de serviços avençado entre as coligadas, a Fiscalização constatou que não haveria que se falar em reembolso de despesas, mas em verdadeira auferição de receitas por parte da Pride do Brasil, que, contudo, foram omitidas de sua contabilidade.” (destaques do despacho decisório)*

Assim, os percentuais de 90% e 10% são referidos de forma aproximada, em razão das análises fiscais decorrentes de procedimento anterior, o qual, por sua vez, não resultou na imputação à interessada da totalidade dos valores que poderiam ter sido recebidos em razão dos contratos firmados com a PETROBRAS.

De fato, o Termo de Verificação Fiscal lavrado nos autos do processo administrativo n.º 15521.000335/200881, em sua introdução, aponta os recorrentes prejuízos verificados pelas empresas sediadas no Brasil atuando nestas contratações com a PETROBRAS, e descreve o seguinte contexto que ensejaria atribuição forçada de prejuízos a empresa sediada no Brasil, contra resultados positivos auferidos por empresa ligada no exterior:

*a) Há o interesse de empresa estrangeira em prestar serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e "workover", para a PETROBRAS, em território Brasileiro; b) É criada uma empresa no Brasil cujo controle acionário ou de cotas pertence à empresa estrangeira; c) Na fase de elaboração do contrato de prestação dos serviços que interessam à PETROBRAS, são feitos dois contratos distintos, um com a empresa estrangeira, controladora, específico para o afretamento de embarcações, e outro com a empresa criada no Brasil, controlada, e que alcança efetivamente a prestação dos serviços de que necessita a PETROBRAS, excetuado o afretamento; d) O contrato de afretamento envolve os grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos firmados em conformidade com o item "c", anterior, enquanto o contrato firmado com a empresa sediada no Brasil, controlada, prevê pagamentos da ordem de 10% da soma dos dois contratos; e) Assim, uma mesma prestação de serviços é seccionada em duas com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos, já que dessa maneira é possível enquadrar quase que a totalidade do valor (soma dos valores dos contratos com a controladora e com a controlada) sob o alcance de alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (Lei n.º 9.481/97, art. 1.º, inciso I); f) Como a título de custo para a PETROBRAS importa o valor global dos serviços e a sua efetiva execução, sendo indiferente como será registrado na contabilidade das contratadas os lucros ou prejuízos, esta não interfere nem apresenta obstáculos, ao que tudo indica, à formatação contratual dupla citada no item "c"; g) A empresa controladora (estrangeira), proprietária da plataforma, deve manter tanto a Unidade (plataforma) como seus pertences em perfeitas condições de funcionamento, durante a vigência do contrato de afretamento, arcando assim com todos os custos e despesas necessários. Já a empresa controlada, sediada no Brasil, tem a obrigação de prestar os serviços de perfuração, avaliação, completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás na Unidade afretada, responsabilizando-se, basicamente, com os padrões internacionais de segurança e despesas de pessoal. No caso de fornecimento de materiais e contratação de serviços de terceiros, deve haver solicitação e prévia aprovação pela PETROBRAS, que ainda irá reembolsa-la; h) Mas o que efetivamente ocorre e que a empresa controlada, sediada no Brasil, arca com todos os custos e despesas, incluindo os de responsabilidade contratual da empresa estrangeira, sua controladora. Sem que isso seja, financeiramente, possível, a empresa estrangeira remete grandes quantias em dinheiro, ou a título de empréstimos ou a título de reembolso, para que suas controladas possam arcar com tal dispêndio; i) Dessa forma, fecha-se o ciclo, onde a PETROBRÁS remete ao exterior grandes quantias em*

dinheiro, sem IRRF, referente ao afretamento da plataforma, conforme informado no item "e" e a menor parte do negócio ou da triangulação comercial e paga à empresa sediada no Brasil, que só apura prejuízos consecutivos.

Todavia, o procedimento fiscal lá desenvolvido objetivou determinar as receitas efetivamente auferidas pela empresa brasileira a partir das disposições contratuais estipuladas entre ela e FORAMER, apurando os custos incorridos no interesse da empresa estrangeira, mas não faturados pela contratada, porque interpretados como sujeitos a reembolso, e não representativos de receita de exportação. Ao final, além das receitas desta natureza consideradas omitidas, também foram glosados custos dissociados da devida comprovação.

Em consulta aos demais processos administrativos formalizados contra a interessada, constata-se que no ano-calendário 2006 não foram lançados os tributos que incidiriam sobre o lucro evidenciado no despacho decisório. Observa-se, porém, que no ano-calendário 2007 foram formalizadas exigências de IRPJ e reflexos (processo administrativo nº 19395.720141/201226) tendo por objeto, apenas, o contrato de prestação de serviços firmado entre a interessada e FORAMER. A acusação fiscal, à semelhança do que verificado nos anos-calendário 2003 e 2004, limitou-se a descaracterizar as verbas classificadas como reembolso, para associá-las à intermediação de serviços na plataforma de responsabilidade de FORAMER, e a partir delas determinar os honorários que, por disposição contratual, deveriam ter sido reconhecidos como receita pela interessada.

Assim, ao contrário da conclusão fiscal exteriorizada nestes autos, os procedimentos fiscais desenvolvidos relativamente aos anos-calendário 2003, 2004 e 2007 não imputaram à interessada as receitas que teriam sido auferidos por FORAMER em razão dos contratos de afretamento firmados com a PETROBRAS.

Não sendo possível colher conclusões naqueles autos para corroborar a conclusão fiscal nestes autos, importa avaliar, então, quais outros aspectos sustentam a acusação de omissão de receitas no ano-calendário 2006.

A autoridade fiscal observa que todas as receitas de exportação de serviço declaradas pela interessada são resultantes de serviços prestados a FORAMER, no valor total de R\$ 116.406.125,73. Acrescenta, ainda, que em DIRF a interessada informou ter desembolsado o montante de R\$ 122.283.434,31 em favor de 1.171 beneficiários, retendo imposto no total de R\$ 9.904.818,65. Por sua vez, a receita de serviços prestados à PETROBRAS representou R\$ 72.402.311,26, o que exigiu repasses de suas coligadas no exterior, os quais ingressaram a título de "receita de exportação" e "reembolso de despesas".

Como se vê, a soma das receitas de exportação com as receitas de prestação de serviços à PETROBRAS é significativamente superior ao montante de rendimentos pagos a terceiros e sujeitos a retenção de imposto de renda na fonte, e, por sua vez, as receitas de exportação decorrem do contrato juntado às fls. 2424/2442, incumbindo-lhe *todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das embarcações de FORAMER*, objeto de contratos no Brasil. Logo, a comparação de valores apresentada pela autoridade fiscal é insuficiente para desqualificar as operações na forma em que expostas nos contratos.

Prosseguindo, a autoridade fiscal aborda os contratos de afretamento e de prestação de serviços, anotando que eles decorrem de negociação direta por impossibilidade de a PETROBRAS *encontrar condições negociais ou preços satisfatórios após análise de propostas*. E assevera *inexistir imposição de haver dois contratos com empresas distintas, uma estrangeira e outra brasileira, ligadas ao mesmo grupo*.

Neste ponto, a recorrente assevera que a PETROBRAS impõe à sociedade estrangeira a constituição de uma subsidiária em território nacional, com vistas a usufruir do regime de admissão temporária que permite a empresas habilitadas no REPETRO importar com suspensão de tributos embarcações e demais equipamentos utilizados para extrair e processar petróleo e gás natural.

O art. 79 da Lei n.º 9.430/96 estabeleceu que *os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento*, mas permitiu em seu parágrafo único que o Poder Executivo excepcionasse, *em caráter temporário, a aplicação do disposto neste artigo em relação a determinados bens*. Neste sentido, foi editado o Decreto n.º 3.161/99, que instituiu o REPETRO e, dentre outras possibilidades, permitiu a importação, *sob o benefício de drawback na modalidade de suspensão do pagamento dos impostos incidentes, de matérias-primas, produtos semielaborados ou acabados e de partes ou peças, utilizados na fabricação de bens ali especificados e destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural, bem como a aplicação do regime de admissão temporária para importação daqueles bens*. Neste caso, os bens devem ser *de propriedade de pessoa sediada no exterior, importados sem cobertura cambial pelo contratante dos serviços de pesquisa e produção de petróleo e de gás natural, ou por terceiro subcontratado*.

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF n.º 4/2001 expressamente cogitou da contratação aqui firmada entre PETROBRAS e a interessada:

**Art. 5º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:**

*I – detentora de concessão ou autorização para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º, nos termos da Lei n.º 9.478, de 6 de agosto de 1997; e II – que mantenha controle contábil informatizado, inclusive da situação e movimentação do estoque de bens sujeitos ao Repetro, que possibilite o acompanhamento da aplicação do regime, bem assim da utilização dos bens na atividade para a qual foram importados, mediante utilização de sistema próprio.*

**§ 1º O disposto neste artigo aplicase, também, a pessoa jurídica contratada, pela concessionária ou autorizada, para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem assim às subcontratadas.**

**§ 2º Quando a pessoa jurídica de que trata o parágrafo anterior, contratada pela concessionária ou autorizada, não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela autorizada a promover a importação de bens.**

**§ 3º A pessoa jurídica habilitada deverá assegurar o acesso direto e irrestrito da SRF ao sistema de controle referido no inciso II deste artigo.**

**§ 4º A Coordenação Geral do Sistema Aduaneiro (Coana) e a Coordenação Geral de Tecnologia e de Sistemas de Informação (Cotec) especificarão, em ato conjunto, as características e informações, bem assim a respectiva documentação técnica, do sistema de controle de que trata este artigo. (negrejou-se)**

Nestes termos, a PETROBRAS, como detentora da concessão para exploração de petróleo e gás natural, poderia ser habilitada no REPETRO e promover a admissão temporária das embarcações afretadas. Da mesma forma, FORAMER como contratada para prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão também poderia figurar em tal habilitação. Porém, não sendo ela sediada no País, necessário seria que ela autorizasse uma outra pessoa jurídica com sede no País para promover a importação.

Em tais condições, não há qualquer anormalidade em os contratos firmados entre PETROBRAS e a interessada, e entre PETROBRAS e FORAMER, estipularem cláusulas de responsabilidade solidária entre as contratadas, já que a atuação de ambas seria essencial para a viabilidade do objeto do contrato, mormente tendo em conta a incidência tributária que poderia se verificar na importação das embarcações afretadas, caso não cumpridos os requisitos legais para o regime aduaneiro especial.

A autoridade fiscal questiona a sistemática de remuneração dos contratos consignando que:

*A própria forma adotada para a remuneração dos contratos é bem reveladora do fato da ligação entre as empresas, pois ambas são remuneradas exatamente pelas mesmas horas demandadas nas atividades executadas em conjunto, com a única distinção nos valores das taxas utilizadas para o cálculo (do valor total das taxas estabelecidas para o serviço total contratado, utilizam o correspondente a 90% do valor total apenas para as taxas equivalentes ao afretamento e para a remuneração da prestação dos serviços em si, o correspondente a apenas 10% do valor total das taxas). Depreende-se da leitura dos contratos que os de afretamento são remunerados da mesma forma que os contratos de prestação de serviços, embora as atividades possuam objetos e natureza completamente distintos. Esta sistemática de remuneração, fundada unicamente nas horas trabalhadas, fornece fortes razões para crer que o que se pretende remunerar é a prestação de serviço e não o afretamento que na prática comercial independe das horas efetivamente trabalhadas.*

A ligação entre as pessoas jurídicas é fato inconteste, bem como a criação da interessada para facilitar o atendimento dos requisitos do regime especial REPETRO. Já a remuneração dos contratos, como indicado na abordagem inicial acerca de suas disposições, não demonstra permite concluir que os contratos de afretamento são remunerados da mesma forma que os contratos de prestação de serviços. Especialmente nos contratos firmados a partir de 2005, o valor a ser pago é estipulado em razão de taxas por dia de afretamento, acrescidas de bônus por desempenho global, e afetadas por incidentes na execução, ao passo que a prestação de serviços é remunerada por algumas taxas semelhantes, mas considerando também outras variáveis, conforme os Anexos 3 de cada contrato. Imprópria, assim, a afirmação de que a remuneração estava fundada unicamente nas horas trabalhadas.

Prosseguindo, a autoridade fiscal reporta-se aos valores declarados das plataformas nos Termos de Responsabilidade formalizados por ocasião da admissão temporária daqueles bens em nome da interessada. Comparando-os com o valor global dos contratos conclui que não há lógica capitalista em alguém pagar por um aluguel mais do que o valor de compra do bem. E acrescenta que os valores de afretamento foram sendo aditados ao longo dos anos, chegando atualmente a mais de cinco vezes o valor das plataformas afretadas, neste ponto também destacando que os valores dos contratos de serviço giram sempre no percentual de 10% (aproximadamente) do valor do contrato de afretamento. Eis o quadro:

**Quadro 1: Valor Contrato de Afretamento x Serviços x Preço da Plataforma**

Nº do Contrato	Tipo	Valor (US\$)*	Valor (R\$)**	Plataforma	Preço Mercado (FOB US\$)***
2050.0011676.05.2	Afretamento	277.850.037,00	720.798.566,00	PRIDE PORTLAND (PPL)	199.800.000,00
2050.0011671.05.2	Serviços	-	79.079.863,00	PRIDE PORTLAND (PPL)	199.800.000,00
2050.0011673.05.2	Afretamento	275.850.037,00	715.610.166,00	PRIDE RIO DE JANEIRO (PRJ)	204.541.078,56
2050.0011670.05.2	Serviços	-	79.079.863,00	PRIDE RIO DE JANEIRO (PRJ)	204.541.078,56
101.2.016.96-0	Afretamento	118.330.228,00	113.419.524,00	PRIDE S. AMERICA (AMETHYST)	90.000.000,00
101.2.017.96-3	Serviços	-	12.731.225,00	PRIDE S. AMERICA (AMETHYST)	90.000.000,00

\* Preço original sem considerar os aditivos posteriores

\*\* Convertido pelo câmbio da época, conforme consta dos contratos originais (Cláusula 5ª).

\*\*\* Conforme declarado pela empresa no Termo de Responsabilidade (TR) de admissão temporária da plataforma.

E, neste ponto, a recorrente bem observa que o contrato de afretamento não representa mero aluguel de embarcação, mas também dos “instrumentos” necessários à sua perfeita utilização”, como se verifica, de fato, no objeto exposto na cláusula primeira do contrato nº 2050.0011676.052:

#### CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

1.1 O objeto do presente CONTRATO é o afretamento, à PETROBRAS, da UNIDADE, a fim de ser utilizada na 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, até a profundidade máxima de 5.500 metros, em lâmina d'água de 1.700 metros.*

*1.1.1. Inclui-se como objeto do CONTRATO a execução, pela CONTRATADA, de todas e quaisquer operações necessárias ao perfeito cumprimento do afretamento objeto do CONTRATO tais como, porém não limitadas à execução e supervisão do posicionamento, lastreamento e movimentação da UNIDADE.*

*1.2. A PETROBRAS poderá determinar que a CONTRATADA efetue a reentrada em poços já perfurados e poderá instalar na UNIDADE equipamentos e facilidades de produção, dentro da capacidade da sonda (cargas e áreas perigosas), observado o disposto no item 24.1 deste CONTRATO.*

Ainda, o Anexo II do referido contrato estipula taxas de operação, de reparo, de espera, de mobilização, dentre outros referenciais para remuneração em razão do afretamento de unidade de posicionamento dinâmico, operando em plataforma continental brasileira e águas internacionais. Evidente, portanto, que o contrato não se limita à locação da embarcação, mas também engloba diversos outros serviços para que ela possa se prestar aos fins esperados pela PETROBRAS.

Aliás, o próprio julgado invocado pela autoridade fiscal com vistas a firmar a unicidade dos contratos evidencia que para equiparar o afretamento a uma locação necessário seria identificar qual o tipo de afretamento contratado entre as partes:

*RECURSO ESPECIAL Nº 1.054.144 RJ (2008/00977978)*

*RELATORA : MINISTRA DENISE ARRUDA RECORRENTE : MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO LTDA ADVOGADO : RUBENS B DA SILVA E OUTRO(S)*

*RECORRIDO : MUNICÍPIO DE MACAÉ RJ PROCURADOR : SÉRGIO TOLLEDO DE OLIVEIRA E OUTRO(S)*

*EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS.*

*AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.*

*1. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, afretamento a casco nu é o "contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação".*

*Afretamento por tempo é o "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado" e afretamento por viagem é o "contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens".*

*2. No que se refere à primeira espécie — afretamento a casco nu —, na qual se cede apenas o uso da embarcação, a Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 792.444/RJ (Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 26.9.2007), entendeu que "para efeitos tributários, os navios devem ser considerados como bens móveis, sob pena de desvirtuarem-se institutos de Direito Privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN". E levando em consideração a orientação do STF no sentido de que é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 116.121/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.5.2001), concluiu no sentido de que é ilegítima a incidência do*

*ISS em relação ao afretamento a casco nu. De fato, no contrato em comento há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui fato gerador do ISS.*

*3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra", de modo que "não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade*

*de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68". Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem)*

*há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000; Resp 189.225/RJ, 2ª Turma, Rel.*

*Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001). (grifo nosso)*

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

*5. Recurso especial provido. (negrejou-se)*

Por tais razões, a comparação promovida entre o valor das embarcações e o preço dos contratos é insuficiente para afirmar que houve subfaturamento dos serviços prestados pela interessada. Em consequência, também não é possível dizer que o preço do contrato firmado entre PETROBRAS e FORAMER foi majorado, em prejuízo ao contrato firmado entre PETROBRAS e a interessada, com vistas a remeter aqueles valores para o exterior sem incidência e imposto. FORAMER, ao final, é a proprietária das plataformas, e por meio do contrato firmado com PETROBRAS obrigou-se a disponibilizá-la nas condições exigidas pela contratante, de modo que seriam necessárias outras evidências materiais para afirmar que a remuneração do contrato firmado entre PETROBRAS e a interessada deveria ser superior à estipulada.

Por fim, quanto à argüida exigência de unicidade no contrato de afretamento, a autoridade fiscal não justifica porque o somatório das receitas de prestação de serviços e de afretamento deveria ser atribuído à interessada, e não a FORAMER. Recorde-se, por oportuno, que a interessada não figurava nos primeiros contratos firmados em 22/01/2001, e somente os integrou em 07/08/2001, por cessão de FORAMER.

Por todo o exposto, impõe-se concluir que a autoridade fiscal não logrou reunir provas ou indícios hábeis a suportar a conclusão de que a receita decorrente do contrato de afretamento firmado entre PETROBRAS e FORAMER deveria ser adicionada ao lucro tributável da interessada. Em consequência, é desnecessário apreciar os demais argumentos apresentados pela recorrente acerca das características no negócio contratado, da liberdade contratual, da necessidade de lançamento para retificação da base de cálculo do IRPJ, da inocorrência de simulação ou de fraude, ou das alterações contratuais verificadas a partir de 01/07/2005.

Assim, afastado o único motivo apresentado para não-homologação da compensação, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para restabelecer o saldo negativo de IRPJ informado pela contribuinte para o ano-calendário 2006, no valor de R\$ 1.607.748,26, para sua imputação aos débitos compensados.

Assim, acolhendo-se as razões do voto acima transcrito, que desconstituiu detidamente todos os elementos que levaram a fiscalização a desconstituir o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2006, entendo que o mesmo também deve ser restabelecido, para fins de reconhecimento do direito creditório.

## Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para reconhecer o crédito de saldo negativo CSLL do ano-calendário 2006, no valor de R\$ 87.640,12, e homologar as compensações declaradas até o limite do crédito disponível.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves