



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15521.000018/2005-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.419 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2023
Recorrente BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000

GLOSA DE CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. RESPONSABILIDADE. PREVISÃO CONTRATUAL. CORRELAÇÃO COM A ATIVIDADE EXPLORADA.

No caso, a fiscalização não questionou os custos e despesas, mas tão somente o fato de tais encargos não se encontrarem supostamente previstos em contrato, o que, conforme fora demonstrado pelo contribuinte, não é verdade. Todos os custos e despesas se encontravam expressamente previstos nos contratos os quais atribuíam ao contribuinte o ônus com tais dispêndios. Ressalte-se que todas as despesas guardavam correlação com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do voto do Relator, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; e, (ii) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, (ii.1) por maioria de votos, para que sejam canceladas as glosas de (ii.1.1) custos de reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados de terceiros, no montante de R\$ 17.224.139,89, e de (ii.1.2) despesas gerais administrativas, no montante de R\$ 646.859,58, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Fernando Beltcher da Silva, em relação aos custos e, quanto às despesas, só cancelaram as relativas a alugueis residenciais, mantendo as demais e (ii.2) por unanimidade de votos, em cancelar as glosas referentes a outras despesas, no montante de R\$ 612.165,94.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de retorno de diligência determinada por meio da Resolução nº 1301-000.297 (fls. 433/443 do *e-processo*), proferida em 10/12/2015.

Naquela oportunidade, esta Turma Ordinária – em composição distinta da atual – resolveu converter os autos em diligência para que fossem adotadas as seguintes providências (fls. 443 do *e-processo*):

1. anexação ao processo, por parte da unidade administrativa de origem, dos seguintes anexos: I a IX; XIV; XV; e XVII;
2. anexação ao processo, por parte da unidade administrativa de origem, do documento denominado CÓPIA DAS OBRIGAÇÕES MÚTUAS NOS CONTRATOS, referenciado na impugnação interposta pela fiscalizada (item 6, fls. 295); e
3. pronunciamento da autoridade autuante acerca da suposta desconsideração, no juízo acerca da titularidade dos gastos relacionados às imputações descritas nos itens "i" e "ii" acima (GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS relativas a reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados e GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS relativas a inspeções diversas), dos seguintes documentos: ANEXO IV do contrato nº 101.2.011.983 (fls. 352/356); ANEXO IV do contrato nº 101.2.024.004 (fls. 357/363); ANEXO IV do contrato nº 101.2.038.991 (fls. 364/370); ANEXO IV do contrato nº 101.2.118.975 (fls. 371/375); ANEXO IV do contrato nº 101.2.006.991 (fls. 376/380); e ANEXO B do contrato nº 101.2.050.966 (fls. 381/385).

Isto porque segundo identificou o colegiado responsável pela conversão em diligência, o Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 237/258 do *e-processo*) teria feito referência expressa a anexos, os quais, todavia, não teriam sido acostados aos autos. Tais anexos conteriam – supostamente – uma série de documentos, tais como contratos, relação de despesas e custos glosados, além das respectivas notas fiscais.

Além disso, na impugnação interposta, o contribuinte afirma ter anexado documentos, os quais também não constariam dos autos.

Pelo que se verifica da resolução proposta, tal documentação seria imprescindível ao deslinde do caso, cuja discussão envolve a glosa de custos e despesas.

Com relação aos fatos, segundo consta do TVF o contribuinte somente teria apurado prejuízo fiscal no ano calendário de 2000 em razão de ter contabilizado como suas, despesas e custos que contratualmente pertenceriam a sua controladora estrangeira. Segundo consta do TVF:

- Visando à exploração de petróleo na Bacia de Campos, a Petrobrás firmou uma série de contratos com empresas estrangeiras do Grupo Diamond Offshore e com o contribuinte;
- O contribuinte figuraria como interveniente em seis contratos internacionais, por meio dos quais a Petrobrás contrata a utilização de seis plataformas de exploração de petróleo das empresas estrangeiras do Grupo Diamond Offshore. Tem-se então como sujeitos da relação, a Petrobrás como contratante, as empresas estrangeiras como contratadas e o contribuinte como interveniente;
- Os contratos recebem a denominação de contratos de afretamento. Pelo objeto de cada contrato, a estrangeira contratada assume dois compromissos perante a Petrobrás, que podem ser assim resumidos: entregar a plataforma para uso nas atividades petrolíferas e executar as demais operações necessárias às atividades. Estes contratos de prestação de serviços estão listados na tabela de folhas 238 e integram os Anexos II, IV, V, VII, IX e X;
- Além dos seis contratos internacionais de afretamento entre a Petrobrás e as empresas estrangeiras do grupo Diamond Offshore, outros seis contratos foram estabelecidos, figurando o contribuinte como contratado e tendo as empresas estrangeiras como intervenientes. Estes contratos de prestação de serviços estão listados na tabela de folhas 239 e integram os Anexos I, III, V, VI, VIII e X;
- pela comparação das tabelas de folhas 238 e 239 se observa que há um par de contratos para cada plataforma, sendo um de prestação de serviços e outro de afretamento. Os pares de contratos são assinados na mesma data e têm idêntica

vigência. Nos contratos de prestação de serviços, o objeto consiste na utilização de mão de obra da fiscalizada na prestação de serviços relativos à atividade petrolífera, por meio da respectiva plataforma, conforme exemplificado nas folhas 240;

- Pela comparação dos dispêndios suportados pelo contribuinte com aqueles previsto nos contratos, constata-se que o contribuinte contabilizou como próprios os dispêndios que eram de obrigação de suas controladoras no exterior;
- Os custos de reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados de terceiros são despesas previstas tanto nos contratos de prestação de serviço, como nos contratos internacionais de afretamento.
- Há, no entanto, uma diferença entre os contratos: nos contratos internacionais de afretamento, as despesas com materiais, equipamentos etc são obrigações da empresa estrangeira e correm por conta desta; nos contratos nacionais, o contribuinte está livre deste ônus, pois a Petrobrás garante o ressarcimento dos eventuais desembolsos nesta rubrica;
- Conforme exemplifica às folhas 241/242, de acordo com as cláusulas contratuais ali reproduzidas, cabe à empresa estrangeira e não ao contribuinte arcar com os custos relativos à compra de materiais necessários ao funcionamento das plataformas;
- No entanto, a análise dos lançamentos contábeis do contribuinte mostra que ele escriturou tais custos, a despeito de contratualmente pertencentes à sociedade estrangeira;
- A tabela 3.3 (folhas 242) apresenta as contas nas quais foram contabilizadas os desembolsos com materiais e serviços de terceiros, que totalizam R\$ 18.065.104,39. Os respectivos registros contábeis estão listados nos anexos XIV e XV. A fiscalização esclarece a que se referem cada uma das contas (folhas 242/243). Estes valores devem ser excluídos da apuração de resultado da empresa Brasdril, uma vez que são obrigações contratuais da empresa estrangeira;

- Foram excluídos da apuração os custos de inspeções diversas, referentes a exames, limpeza e inspeção, certificação de sistemas e demais inspeções nas plataformas. Tais custos estão previstos nos contratos de "afretamento", conforme, itens 3.3 e 3.4 do contrato da plataforma Ocean Alliance (anexo II) e itens equivalentes nos demais contratos internacionais, e são, portanto, custos pertencentes à empresa estrangeira e não à Brasdril. Os valores somam R\$ 826.481,25 e estão demonstrados na tabela 3.4 (folhas 243). Os registros objetos de glosa são apresentados às folhas 115 a 118 do anexo XIV. As folhas 63 a 67 do anexo XVII apresentam alguns documentos contabilizados nestas rubricas;
- Foram glosadas as despesas escrituradas descritas como comissões sobre faturamento, pagas à empresa Petroserv, que totalizam R\$ 612.165,94. De acordo com o artigo 304 do RIR/1999 tais importâncias não são dedutíveis se não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante não individualizar o beneficiário do rendimento. Os registros objeto de glosa são apresentados às folhas 125/126 do anexo XIV. As folhas 79 a 81 do anexo XVII apresentam alguns documentos contabilizados nestas rubricas;
- Foram glosadas as despesas escrituradas referentes a gastos com as residências dos funcionários estrangeiros do contribuinte. Os gastos estão demonstrados na tabela 3.5 (folhas 245) e totalizam R\$ 646.859,58. Tais despesas não são necessárias para a manutenção da fonte produtora nem para a execução da atividade do contribuinte, nos termos do artigo 299 do RIR/1999. Os registros objeto de glosa são apresentados às folhas 127 a 159 do anexo XIV. As folhas 82 a 93 do anexo XVII apresentam alguns documentos contabilizados nestas rubricas;
- O contribuinte recebeu da sua controladora estrangeira valores classificados na contabilidade como reembolsos, quando na realidade representam faturamento, os quais foram lançados com a nomenclatura de repasses/reembolsos com o fim de evadir-se do pagamento do PIS e da Cofins (observa-se que tal infração, descrita no item 3.4.5. do Termo de Verificação Fiscal fundamentou os

autos de infração de PIS e Cofins, tratados por outros processos distintos do presente);

- Em decorrência das glosas efetuadas, foi elaborado o demonstrativo de folhas 250 e 251, com a apuração de nova base de cálculo para o IRPJ e a CSLL;
- Assim, obteve a transformação de um prejuízo fiscal de R\$ 16.261.032,11 em um lucro real de R\$ 3.889.579,05, valor utilizado como base de cálculo nos autos de infração de IRPJ e da CSLL.

Em cumprimento ao que fora determinado em diligência, o setor responsável do CARF anexou aos presentes autos os documentos de fls. 453/10.018 contendo todos os anexos originários do processo físico.

Ato subsequente, os autos foram encaminhados à Unidade de Origem para o cumprimento do item 3 da resolução, o qual segue reproduzido mais uma vez abaixo:

3. pronunciamento da autoridade autuante acerca da suposta descon sideração, no juízo acerca da titularidade dos gastos relacionados às imputações descritas nos itens "i" e "ii" acima (GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS relativas a reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados e GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS relativas a inspeções diversas), dos seguintes documentos: ANEXO IV do contrato nº 101.2.011.983 (fls. 352/356); ANEXO IV do contrato nº 101.2.024.004 (fls. 357/363); ANEXO IV do contrato nº 101.2.038.991 (fls. 364/370); ANEXO IV do contrato nº 101.2.118.975 (fls. 371/375); ANEXO IV do contrato nº 101.2.006.991 (fls. 376/380); e ANEXO B do contrato nº 101.2.050.966 (fls. 381/385).

Como resultado da diligência, elaborou-se o seguinte termo de encerramento (fls.10.028/10.033 do *e-processo*):

A resolução relaciona 06 (seis) contratos e solicita pronunciamento sobre a descon sideração da titularidade dos gastos e a sua conseqüente glosa.

Inicialmente convém deixar registrado que as informações requisitadas estão inseridas no Termo de Verificação Fiscal, e os esclarecimentos aos quesitos da Resolução serão extraídos no próprio texto do TFV, apenas tentaremos aqui, torná-los mais claros. Pois bem, no caso, os contratos relacionados referem-se aos contratos de prestação de serviços celebrados entre a PETROBRAS e a Recorrente, e fazem parte dos “pares” de contratos mencionados e tratados no Termo de Verificação Fiscal, ou seja, para cada plataforma contratada foram celebrados pares de contratos, sendo um de “afretamento” com as empresas internacionais vinculadas a Recorrente e um contrato de “prestação de serviços” com a Recorrente, sendo ambos contratos vinculados, e como já dito, os 06(seis) contratos relacionados na Resolução são contratos de prestação de serviços a que o TVF faz referência.

Identificaremos abaixo, o nome das respectivas plataformas às quais os referidos contratos de prestação de serviço citados na resolução correspondem:

ANEXO IV do contrato nº 101.2.011.98 3 - Plataforma Ocean Yatzy;

ANEXO IV do contrato nº 101.2.024.00 4 - Plataforma Ocean Alliance;

ANEXO IV do contrato nº 101.2.038.99 1 - Plataforma Ocean Clipper;

ANEXO IV do contrato nº 101.2.118.97 5 - `Plataforma Ocean Whittington;

ANEXO IV do contrato nº 101.2.006.99 1 - Plataforma Ocean Winner;

ANEXO B do contrato nº 101.2.050.966 - Plataforma Ocean Yorktown.

Portanto, em atenção ao requisitado na Resolução, esclarecemos que a glosa de custo apontada na mesma, trata-se da glosa de custos descrita no Termo de Verificação cujos trechos mais relevantes transcrevemos abaixo, sendo que a glosa foi realizada na conta contábil que registrava de forma consolidada todos os custos e despesas relativas às plataformas citadas acima, porém de acordo com a análise contratual, chegamos a conclusão conforme descrição contida no Termo de Verificação Fiscal e que transcrevemos abaixo, que os referidos dispêndios foram glosados por ficar constatado pelas cláusulas contratuais analisadas, que as mesmas pertenciam às empresas estrangeiras e não a Recorrente, pois conforme também ficou assentada no Termo de Verificação Fiscal, as despesas incorridas nos contratos de prestação de serviços relacionados acima, eram ressarcidas pela contratante PETROBRAS. Ou seja, todos as despesas e custos relacionadas às plataformas correspondiam a dispêndios relacionados aos contratos de afretamento das plataformas e não aos contratos de prestação de serviço celebrado com a Recorrente, portanto restando comprovado que tais dispêndios são de responsabilidade das empresas estrangeiras e não da Recorrente, os mesmos foram glosados pois não faz sentido que os mesmos fossem deduzidos do lucro da mesma. E essa razão da glosa foi explicitada no TVF, porém com a seguinte técnica:

Fez-se referência expressa a um único par de contrato, no caso, o par de contrato da plataforma *Ocean Aliance* (números 101.2.024.00-4 e 101.2.023.00-1), porém no TVF faz-se a menção de que os fatos apurados nesse par de contrato se repete de forma semelhante nos demais 05(cinco) pares de contratos restantes. Sendo que os contratos relacionados na Resolução são justamente os contratos de prestação de serviço relacionada a cada plataforma. Veja que no TVF cujo texto foi transcrito abaixo e depois mais adiante no presente texto, tentamos explicitar esse fato:

*“ (...) tomemos, como exemplo, o par de contratos relativos à plataforma Ocean Alliance, de números 101.2.024.00-4 e 101.2.023.00-1, anexos i e ii. **As demais plataformas sujeitam-se a cláusulas contratuais semelhantes.** (grifo nosso).*

“Ou seja, de acordo com a contabilidade da Recorrente e de acordo com a análise em conjunto dos pares de contratos (afretamento x prestação de serviços), identificamos que eram todos semelhantes, mas no TVF foi mencionado apenas um, o da plataforma Ocean Alliance, mas no mesmo TVF foi informado que “as demais plataformas sujeitam-se a cláusulas semelhantes”.

Então, as glosas a que a Resolução faz referência está englobada no texto, conforme demonstrado acima, portanto os contratos relacionados na Resolução se sujeitaram a mesma regra de glosas, resultando na glosa do valor de **R\$ 18.065.104,39** referente a custos de reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados de terceiros e glosa no valor de **R\$ 826.481,25** referente a Inspeções das plataformas, de forma consolidada.

SEGUE ABAIXO AS TRANSCRIÇÕES DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL:**item “i” da resolução:****“(…) 3.4 – ANÁLISE DOS REGISTROS CONTÁBEIS**

a seguir, compara-se a natureza dos dispêndios suportados pela fiscalizada e o previsto nos contratos. por meio desta comparação, é possível constatar que a fiscalizada contabilizou como seus os dispêndios que eram de obrigação de suas controladoras no exterior

3.4.1. – custos de reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados de terceiros

tais despesas estão previstas tanto nos contratos de prestação de serviço, nos quais a BRASDRIL é a contratada, como nos contratos internacionais de "afretamento", onde as obrigações são assumidas pelas empresas estrangeiras do grupo DIAMOND OFFSHORE. mas há uma diferença entre os contratos, pois, de um lado, nos contratos internacionais, as despesas com materiais, equipamentos etc são obrigações da empresa estrangeira e correm por conta desta; de outro lado, nos contratos nacionais, a empresa BRASDRIL está livre deste ônus, pois a PETROBRAS garante o ressarcimento dos eventuais desembolsos nesta rubrica. (grifo nosso)

tomemos, como exemplo, o par de contratos relativos à plataforma Ocean Alliance, de números 101.2.024.00-4 e 101.2.023.00-1, anexos i e ii. **As demais plataformas sujeitam-se a cláusulas contratuais semelhantes.** (grifo nosso).

o contrato de prestação de serviços (101.2.024.00-4) dispõe nos itens 3.3 e 3.4 acerca das obrigações da BRASDRIL quanto aos custos com materiais e serviços de terceiros, conforme fls. 08 do anexo i:

*"3.3. fornecimento de materiais – responsabilizar-se pela aquisição, quando solicitada pela PETROBRAS, de outros materiais necessários à prestação dos serviços objeto deste contrato. a aquisição dos materiais mencionados neste item deverá ser submetida à prévia aprovação da PETROBRAS, **QUE OS REEMBOLSARÁ** na forma do item 4.2." (grifei)*

*"3.4. Serviços de Terceiros — Requisitar, quando solicitada pela PETROBRAS, outros serviços especializados, vinculados ao objeto deste CONTRATO, cabendo à CONTRATADA todas as providências para sua efetiva realização, inclusive obter prévia e expressa aprovação da PETROBRAS dos custos decorrentes, **QUE SERÃO REEMBOLSADOS** na forma do item 4.2." (grifei)*

Por sua vez, os contratos internacionais de "afretamento" estabelecem que aquelas despesas são obrigações da empresa estrangeira contratada. É o que se depreende da leitura dos subitens 3.8 e 3.8.1 do contrato de "afretamento" da mesma plataforma (101.2.023.00-1), conforme fls. 10 e 11 do anexo II:

*"3.8. Substituição e Reparos — O custo de reposição dos equipamentos, materiais e acessórios necessários ao perfeito funcionamento da UNIDADE, bem como as despesas com reparos de qualquer natureza, **CORRERÃO POR CONTA DA CONTRATADA.**" (grifo nosso),*

*"3.8.1. O custo de reposição acima referido **ABRANGE TODAS E QUAISQUER DESPESAS**, inclusive impostos e taxas devidos desde a aquisição dos equipamentos, sobressalentes e materiais, até a instalação ou colocação destes na Unidade,*

excetuando-se as despesas de transporte entre o porte de operação das embarcações de apoio e a Unidade." (grifo nosso)

Portanto, de acordo com as cláusulas contratuais supramencionadas, cabe à empresa estrangeira contratada, e não à fiscalizada BRASDRIL, arcar com os custos relativos à compra de materiais necessários ao funcionamento das plataformas.

No entanto, a análise dos lançamentos contábeis da fiscalizada mostra que tais custos, contratualmente pertencentes à sociedade estrangeira, foram escriturados como pertencentes à BRASDRIL, a despeito da previsão contratual diversa. A consequência deste procedimento foi a redução indevida de seu resultado no exercício, por ter a fiscalizada levado à conta de resultado gastos que não lhe pertenciam.

A Tabela 3.3 apresenta as contas nas quais foram contabilizadas tais despesas. Os respectivos registros contábeis estão listados nos anexos XIV e XV. Estes valores devem ser excluídos da apuração de resultado da empresa BRASDRIL, uma vez que são obrigações contratuais da EMPRESA ESTRANGEIRA.

[...]

IV – CONCLUSÃO

Portanto, concluímos que todas as informações inerentes às glosas efetuadas estão contidas na descrição do Termo de Verificação Fiscal conforme demonstrado acima, ressaltando que os contratos relacionados na Resolução são os contratos de prestação de serviços que o TVF faz referência, e que as glosas efetuadas foram realizadas nos registros contábeis da Fiscalizada que englobava os custos com todas as plataformas, estando portanto os custos individuais de cada plataforma contratada consolidados nos registros contábeis auditados, sendo que a referência realizada aos citados contratos no Relatório Fiscal, como já dito, ocorre expressamente nos seguintes termos: “as Ademais plataformas sujeitam-se a cláusulas contratuais semelhantes.”

[grifos constam do original]

Intimado do resultado de diligência, o contribuinte apresentou petição por meio da qual requer que seja declarada a nulidade do lançamento por ausência de provas. Veja-se (fls. 10.055/ do e-processo):

[...] a fim de verificar a alegação de que as despesas registradas pela **Peticionária** estavam expressamente previstas nos Contratos firmados com a **PETROBRAS**, **o que se trata de ponto nodal no presente feito, o Relator determinou que a Autoridade Tributária juntasse aos autos os documentos mencionados ao longo do feito relacionados a tal fato - uma vez que o ônus da prova cabe à acusação -, assim como solicitou esclarecimentos sobre os motivos que teriam levado a Fiscalização a desconsiderar as previsões constantes nos Anexos contratuais.**

Isto porque caberia ao autuante detalhar, item por item glosado, o motivo pelo qual referidas despesas devem ser consideradas como de terceiros e não simplesmente glosar em bloco, toda e qualquer despesas registrada nas contas contábeis referentes à Unidade de Perfuração, por entender que todas sem exceção seriam da fretadora estrangeira, como confessa o próprio relatório de diligência às fl. 10.029:

"(...) a glosa foi realizada na conta contábil que registrava de forma consolidada todos os custos e despesas relativas às plataformas citadas acima,"

Não foi por outro motivo que a decisão que determinou a diligência requer não apenas que o autuante junte cópia dos documentos supostamente por ele analisados, como esclarecimentos detalhados sobre as obrigações contidas no referido ANEXO IV de cada um dos contratos firmados e não apenas que a análise de um único deles possa servir de base para a glosa de todos, serem eles todos "semelhantes" (sob pena de tributar por presunção, registre nosso comentário):

"o pronunciamento da autoridade autuante acerca da suposta descon sideração, no juízo acerca da titularidade dos gastos relacionados às imputações descritas nos itens "i" e "ii" acima (GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS relativas a reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados e GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS relativas a inspeções diversas), dos seguintes documentos: ANEXO IV do contrato nº 101.2.011.98-3 (fls. 352/356); ANEXO IV do contrato nº 101.2.024.00-4 (fls. 357/363); ANEXO IV do contrato nº 101.2.038.99-1 (fls. 364/370); ANEXO IV do contrato nº 101.2.118.97-5 (fls. 371/375); ANEXO IV do contrato nº 101.2.006.99-1 (fls. 376/380); e ANEXO B do contrato nº 101.2.050.96-6 (fls. 381/385)." (Grifou-se)

No entanto, ao supostamente responder ao pedido de diligência formulado, o Sr. Fiscal se limitou a se reportar àquilo que já fora narrado no Termo de Verificação Fiscal sem nada a acrescentar, uma vez que, em sua opinião *"as informações requisitadas estão inseridas no Termo de Verificação Fiscal, e os esclarecimentos aos quesitos da Resolução serão extraídos no próprio texto do TVF"*.

Ou seja, já por esse trecho do parecer elaborado pelo Sr. Fiscal, nota-se que a diligência solicitada por esta Turma Julgadora não foi cumprida a contento.

Como bem apontou o anterior Relator do presente Recurso, diversos documentos necessários à compreensão completa dos fatos não foram colacionados aos autos pela Fiscalização, embora amplamente listados no TVF (páginas 2/3 do TVF; fls. 238/239) assim como não se encontra devidamente esclarecido o motivo pelo qual as previsões dos Anexos aos Contratos firmados com a PETROBRAS foram descon sideradas pelo Sr. Autuante.

Não se trata, portanto, da necessidade de aclarar o Termo de Verificação Fiscal, tal como entendeu o Sr. Fiscal responsável pela diligência, mas sim de completar a acusação com as provas - de sua incumbência legal - formais que sustentam as alegações **fazendárias, assim como as explicações necessárias à compreensão do racional da fiscalização que levou à glosa em bloco das despesas reconhecidas pela Peticionária.**

Assim, como o Sr. Fiscal não logrou êxito em cumprir minimamente a diligência solicitada por este d. Juízo, não há dúvidas que o lançamento ora combatido carece de elementos mínimos de validade, uma vez que não traz as provas necessárias a sustentar as incompletas acusações formuladas pela fiscalização, padecendo, portanto, de inafastável nulidade [...]

[...]

Como é cediço, para que a autoridade fiscal lavre Auto de Infração válido é imprescindível um prévio e **criteroso levantamento dos fatos, acompanhado de robusta documentação que o suporte**, além de uma fundamentação legal precisa, com referência a dispositivos legais que tipifiquem adequadamente a conduta imputada, para que os contribuintes tenham perfeito conhecimento do raciocínio efetivamente desenvolvido na interpretação das normas aplicáveis ao caso concreto, bem como acerca da apreensão dos eventos que envolvem a controvérsia fiscal.

Ou seja, a diligência recentemente realizada revela que o Direito de Defesa da Peticionária restou amplamente prejudicado e que o lançamento em exame não

preenche minimamente os requisitos essenciais exigidos pelo abaixo transcrito artigo 10 do Decreto n.º 70.235/75:

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

III - a descrição do fato;" (Grifou-se)

Sem conseguir desvendar com clareza e segurança o racional desenvolvido pela Fiscalização especialmente no que se refere ao detalhamento de cada despesa glosada e à desconsideração dos anexos contratuais que previam a responsabilização por diversas despesas de ambas as partes tornou-se impossível à Peticionária defender-se adequadamente da acusação fiscal, em evidente prejuízo ao seu Direito à Ampla Defesa e ao Contraditório.

Além disso, a recusa deliberada do Sr. Fiscal em apresentar os documentos listados no pedido de diligência retira a possibilidade de controle de legalidade do lançamento por parte desta Turma, uma vez que os elementos necessários à verificação da ocorrência dos fatos tidos como ilegais *in casu*, a contabilização das despesas em resultado pela Peticionária simplesmente não foram apresentados pela acusação, a quem compete o ônus probatório.

[...]

Em resumo, a resposta à diligência fiscal requerida apenas confirma que para sustentar o lançamento, o Sr. Autante:

- a) Realizou a glosa em bloco das despesas;
- b) não prova a acusação fiscal com a análise detida dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, mormente dos Anexos IV de cada um dos contratos de prestação de serviço, que detalham as responsabilidades e obrigações mútuas de Contratante e Contratada;
- c) não foram anexado aos autos nenhum dos documentos supostamente analisados pelo autuante;
- d) se utiliza de presunção ao confessar que a autuação é fundamentada na suposta análise de um único contrato, por entender serem todos os outros "semelhantes"; e
- e) instado a se manifestar em diligência, o autuante se abstém de respondê-la e insiste se basear apenas em seu relato, ignorando a obrigatoriedade de trazer aos autos a prova da acusação fiscal, i.e., a documentação supostamente analisada.

O objetivo da diligência era justamente o de dirimir e sanar os vícios insanáveis de nulidade que inquinam o lançamento. Oportunidade esta desperdiçada pelo i. autuante.

Portanto, diante do resultado de diligência de fls. 10.027 a 10.033, o qual não foi suficiente para esclarecer as dúvidas suscitadas por este d. Juízo, requer-se seja o presente lançamento considerado nulo, uma vez que lhe faltam requisitos essenciais como as provas que sustentam a acusação fiscal, assim como os esclarecimentos necessários à compreensão do racional que levou à autuação da **Peticionária**.

Os autos finalmente retornam para julgamento.

Fl. 12 do Acórdão n.º 1301-006.419 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15521.000018/2005-12

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Como visto pelo breve relatório do caso, o cerne da questão ora debatida envolve a glosa de despesas, as quais teriam sido contabilizadas pelo contribuinte, mas que supostamente pertenceriam as suas controladoras estrangeiras, quais sejam:

(A) glosa de custos de reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados de terceiros (item 3.4.1 do TVF folhas 259 do *e-processo*);

(B) Custos de inspeções diversas (item 3.4.2 do TVF folhas 252 do *e-processo* e contas 3.53.82 a 3.53.84);

(C) Outras despesas (item 3.4.3 do TVF folhas 253 do *e-processo* e conta 3.53.99); e

(D) Despesas gerais administrativas (item 3.4.4 folhas 253 do *e-processo* e conta 3.61)

Isto porque, segundo apurou a fiscalização, tais custos e despesas constariam expressamente dos contratos de afretamento firmados entre controladoras estrangeiras e Petrobras, sendo o contribuinte apenas um interveniente.

No caso, não custa repisar, foram fiscalizados seis contratos de fornecimento de mão de obra para a prestação de serviços relacionados à atividade petrolífera, celebrados entre o contribuinte e a Petrobrás. Cada um deles se encontra relacionado a uma plataforma petrolífera específica e possui como interveniente controladora estrangeira do contribuinte.

Do termo de verificação fiscal consta uma tabela relacionando o contrato, os sujeitos e a plataforma, veja-se (fls. 248 do *e-processo*):

TABELA 3.2 – Contratos nacionais, de prestação de serviços

CONTRATO	CONTRATADA	INTERVENIENTE	PLATAFORMA	Data Inicial
101.2.050.96-6	BRASDRIL LTDA	Arethusa Offshore Company	Ocean Yorktown	03/03/1996
101.2.118.97-5	BRASDRIL LTDA	Diamond Offshore Drilling (Overseas) Inc.	Ocean Whittington	16/12/1997
101.2.011.98-3	BRASDRIL LTDA	Diamond Offshore Drilling (Overseas) Inc.	Ocean Yatzy	06/04/1998
101.2.006.99-1	BRASDRIL LTDA	Diamond Offshore Drilling (Overseas) Inc.	Ocean Winner	09/02/1999
101.2.038.99-1	BRASDRIL LTDA	Diamond Offshore Drilling (Overseas) Inc.	Ocean Clipper	09/09/1999
101.2.024.00-4	BRASDRIL LTDA	Diamond Offshore Drilling (Overseas) Inc.	Ocean Alliance	21/06/2000

Em um primeiro momento, os autos foram convertidos em diligência para que cada um destes contratos e os documentos correlatos fossem anexados aos autos, tendo em vista que, quando da conversão do processo físico para digital, oportunidade na qual o recurso voluntário foi encaminhado a este Conselho, os anexos mencionados ao longo de todo o TVF não foram incorporados ao processo digital.

Além disso, determinou-se que a autoridade autuante se pronunciasse a respeito de uma suposta desconsideração da titularidade dos gastos glosados para cada um dos contratos acima mencionados.

Após o CARF ter providenciado a juntada da documentação a qual não constava do processo digital, a Unidade de Origem apresentou relatório de fiscalização, por meio do qual adverte que as informações requisitadas em diligência constam do próprio TVF, de modo que seria necessário apenas esclarecer melhor o que já havia concluído a fiscalização, veja-se (fls. 10028 do *e-processo*):

Inicialmente convém deixar registrado que as informações requisitadas estão inseridas no Termo de Verificação Fiscal, e os esclarecimentos aos quesitos da Resolução serão extraídos no próprio texto do TFV, apenas tentaremos aqui, torná-los mais claros.

O contribuinte, a seu turno, defende que tais esclarecimentos não atendem ao que fora determinado em diligência e que a autuação deveria ser, portanto, anulada, por ausência de motivação específica para cada uma das glosas realizadas. Em suas próprias palavras, *caberia ao autuante detalhar, item por item glosado, o motivo pelo qual referidas despesas devem ser consideradas como de terceiros e não simplesmente glosar em bloco, toda e qualquer despesas registrada nas contas contábeis referentes à Unidade de Perfuração, por entender que todas sem exceção seriam da fretadora estrangeira* (fls. 10055 do *e-processo*).

Ainda segundo o contribuinte, supostamente baseado nos fundamentos da proposta de diligência, *diversos documentos necessários à compreensão completa dos fatos não foram colacionados aos autos pela Fiscalização, embora amplamente listados no TVF (páginas 2/3 do TVF; fls. 238/239) assim como não se encontra devidamente esclarecido o motivo pelo qual as previsões dos Anexos aos Contratos firmados com a PETROBRAS foram desconsideradas pelo Sr. Autuante (fls. 10056 do e-processo).*

De início, não nos parece que seja verdade que “diversos documentos necessários à compreensão completa dos fatos não foram colacionados aos autos pela Fiscalização, embora amplamente listados no TVF”. Com efeito, o que acontece é que o processo, até o julgamento da DRJ, era físico e com a interposição do recurso voluntário e o consequente encaminhamento para o CARF, ele foi digitalizado.

Os anexos, apesar de se encontrarem apensados ao processo físico, não foram digitalizados e apensados ao processo eletrônico, de modo que o CARF não teve a condição de identificar e analisar a referida documentação. Somente após a diligência foi providenciada a sua inserção aos presentes autos, o que não significa que tais documentos tenham sido ignorados pela fiscalização e/ou pela DRJ. Em verdade, eles somente não constavam do processo eletrônico.

Outro ponto com o qual não concordamos com as conclusões do contribuinte diz respeito a necessidade de análise pormenorizada e individualizada de cada um dos contratos. Isto porque segundo esclareceu a fiscalização, todos eles possuíam cláusulas semelhantes sobre as obrigações de cada uma das partes. A não ser que tal afirmação fosse inverídica, o que, ressalte-se, não foi alegado, não nos parece existir qualquer ilícito no fato de a fiscalização ter analisado um único contrato como representativo de todos os outros. Isto por óbvio, partindo-se da premissa de que eles são idênticos a ponto de possibilitar uma análise única, como de fato, parece que o são.

Assim, embora concordemos que a Unidade de Origem não tenha cumprido com a diligência a contento, não nos parece que seja o caso de nulidade do auto de infração por ausência de motivação do ato administrativo. Trata-se tão somente da interpretação da fiscalização a respeito dos contratos celebrados pelo contribuinte, com o que podemos concordar ou não.

Por esse aspecto, o que nos cumpre analisar nesse momento é se de fato os custos e as despesas glosadas se referiam especificamente a obrigações ajustadas pelo contribuinte ou se referiam a despesas de terceiros.

Passemos então a análise de cada uma delas.

Custos de reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados de terceiros

Tais despesas estão previstas tanto nos contratos de prestação de serviço, nos quais o contribuinte é a parte contratada, como nos contratos internacionais de afretamento, onde as obrigações são assumidas pelas empresas estrangeiras.

E segundo teria apurado a fiscalização, nos contratos internacionais de afretamento essas despesas seriam uma obrigação da empresa estrangeira, ao passo que nos contratos nacionais, embora ela fosse suportada pelo contribuinte, não haveria que se falar em qualquer ônus, tendo em vista a previsão contratual para que a Petrobras garantisse o ressarcimento de tais desembolsos.

O contrato analisado pela fiscalização, cuja conclusão foi replicado aos demais em razão das características serem as mesmas foi o de número 101.2.024.00-4 referente à plataforma petrolífera “Ocean Alliance”. O contrato internacional relacionado a esta mesma plataforma é o de número 101.2.023.00-1 firmado entre Petrobrás e “Diamon Offshore Drilling (UK) Ltd”.

O contrato nacional é objeto do anexo I se encontra especificamente às folhas 457/533 do *e-processo*. O anexo I em sua integralidade se encontra às folhas 455/791 do *e-processo*.

Já o contrato internacional de afretamento é objeto do anexo II e se encontra nas folhas 797/885 do *e-processo*. O anexo II completo se encontra às folhas. 795/1309 do *e-processo*.

Como já adiantado pelo breve relato do caso, o contrato nacional de prestação de serviços tem por objeto o seguinte (fls. 461 do *e-processo*):

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

- 1.1. O objeto do presente contrato é a prestação, pela CONTRATADA, sob o regime de preços unitários, os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais e horizontais), na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais, até a profundidade máxima de 6.000 (seis mil) metros, em lâmina d'água de até 1.400 (um mil e quatrocentos) metros, mediante o uso da UNIDADE.
- 1.1.1. Para o cumprimento do presente CONTRATO, a CONTRATADA deverá manter sua base de operações na Cidade de Macaé-RJ.

(Fim de Cláusula)



Já a cláusula terceira do contrato especifica as obrigações do contribuinte, dentre as quais cumpre asseverar aquelas relacionadas com o fornecimento de materiais e a contratação de terceiros para a prestação de outros serviços especializados, veja-se abaixo as cláusulas 3.3 e 3.4 (fls. 469 do *e-processo*):

- 3.3. **Fornecimento de Materiais** - Responsabilizar-se pela aquisição, quando solicitada pela PETROBRAS, de outros materiais necessários à prestação dos serviços objeto deste CONTRATO. A aquisição dos materiais mencionados neste item deverá ser submetida à prévia aprovação da PETROBRAS, que os reembolsará na forma do item 4.2.
- 3.3.1. Os materiais mencionados no item 3.3 serão entregues pela CONTRATADA à PETROBRAS, no porto ou aeroporto por esta indicado.
- 3.3.2. Apresentar os comprovantes de despesas no prazo máximo de 60 (sessenta) dias corridos após a data efetiva da compra.
- 3.4. **Serviços de Terceiros** - Requisitar, quando solicitada pela PETROBRAS, outros serviços especializados, vinculados ao objeto deste CONTRATO, cabendo à CONTRATADA todas as providências para sua efetiva realização, inclusive obter prévia e expressa aprovação da PETROBRAS dos custos decorrentes, que serão reembolsados na forma do item 4.2.

Os contratos internacionais de afretamento, por seu turno, ao tratar das obrigações da pessoa jurídica estrangeira, estabeleciam o seguinte (fls. 811/815 do *e-processo*):

- 3.2. Manter a UNIDADE, seus pertences, bem como acessórios e elementos de substituição e pessoal, durante o período contratual, em perfeitas condições de funcionamento em regime de operação de 24 (vinte e quatro) horas por dia e 7 (sete) dias por semana, garantindo que a UNIDADE esteja dimensionada de forma a executar as atividades objeto desta contratação, nos prazos e condições estabelecidos neste CONTRATO.
- 3.2.1. Seguir rigorosamente as recomendações dos fabricantes dos equipamentos, efetuando as manutenções previstas em seus manuais de operação, que deverão estar previstas no plano de manutenção preventiva da UNIDADE.

[...]

- 3.8. Substituição e Reparos - O custo de reposição dos equipamentos, materiais e acessórios necessários ao perfeito funcionamento da UNIDADE, bem como as despesas com reparos de qualquer natureza, correrão por conta da CONTRATADA.
- 3.8.1. O custo de reposição acima referido abrange todas e quaisquer despesas, inclusive impostos e taxas devidos desde a aquisição dos equipamentos, sobressalentes e materiais, até a instalação ou colocação destes na UNIDADE, excetuando-se as despesas de transporte entre o porto de operação das embarcações de apoio e a UNIDADE.

A fiscalização observou exatamente tais cláusulas para proceder com a glosa das despesas ora analisadas. Segundo consta do próprio termo de verificação fiscal (fls. 250/252 do e-processo):

Portanto, de acordo com as cláusulas contratuais supramencionadas, cabe à empresa estrangeira contratada, e não à fiscalizada BRASDRIL, arcar com os custos relativos à compra de materiais necessários ao funcionamento das plataformas.

No entanto, a análise dos lançamentos contábeis da fiscalizada mostra que tais custos, contratualmente pertencentes à sociedade estrangeira, foram escriturados como pertencentes à BRASDRIL, a despeito da previsão contratual diversa.

A consequência deste procedimento foi a redução indevida de seu resultado no exercício, por ter a fiscalizada levado à conta de resultado gastos que não lhe pertenciam.

A **Tabela 3.3** apresenta as contas nas quais foram contabilizadas tais despesas. Os respectivos registros contábeis estão listados nos anexos XIV e XV. Estes valores devem ser excluídos da apuração de resultado da empresa BRASDRIL, uma vez que são obrigações contratuais da EMPRESA ESTRANGEIRA.

Dentre os custos contabilizados na conta 3.51.11 e suas sub-contas (plano de contas, fls. 05 do anexo XIV), incluíram-se pagamentos à empresa MKT referentes a mão de obra temporária para as plataformas, tais como soldadores e pintores. Os registros objeto de glosa são apresentados às fls. de 29 e 30 do anexo XIV.

TABELA 3.3 – Desembolsos com materiais e serviços de terceiros

Cc	Descrição	VALOR (R\$)
3.51.11	DESPESAS COM PESSOAL NACIONAL	375.598,58
3.53.11	FRETE AEREO	175.337,92
3.53.12	FRETE MARITIMO	665.626,58
3.53.13	FRETE RODOVIARIO(ALUG. DE CARRETA/GUIND.	1.157.733,40
3.53.14	TRIBUTOS E TAXAS ALFANDEGARIAS	1.968.398,08
3.53.15	OUTROS FRETES(CAP.ARM.DESOVA E ARRUMACAO	2.132.896,08
3.53.16	DESPESAS DE DOCAS -FRETE-	34.179,34
3.53.98	LUBRIFICANTES	1.610.221,01
3.70	MANUTENCAO E REPAROS DE PLATAFORMA	1.060.159,53
3.71	MANUTENCAO E REPARO DA PLATAFORMA	724.298,37
3.72	MANUTENCAO E REPARO DE PLATAFORMAS	1.409.670,29
3.73	MANUTENCAO E REPARO DE PLATAFORMA	1.999.090,32
3.74	MANUTENCAO E REPARO DE PLATAFORMA	3.429.324,58
3.75	MANUTENCAO E REPARO DA PLATAFORMA	506.322,67
3.76	MANUTENCAO E REPARO DA PLATAFORMA	732.920,31
3.88.31	IMPOSTOS	83.327,33
	TOTAL:	18.065.104,39

As despesas/custos contabilizados nas contas 3.53.11, 3.53.12 e 3.53.13 e suas sub-contas (plano de contas, fls. 07 do anexo XIV) referem-se a FRETE para • transporte de materiais. Os registros glosados são apresentados às fls. de 31 a 62 do anexo XIV. As fls. 03 a 40 do anexo XVII apresentam alguns documentos contabilizados nestas rubricas, referentes a gastos com mão-de-obra temporária, taxas da Infraero para liberação de materiais, fretes aéreos pagos às empresas Cargo Clean e Five Stars, fretes marítimos pagos à empresa Circle e fretes rodoviários pagos à Rodonnac.

As despesas/custos contabilizados na conta 3.53.14 e suas sub-contas (plano de contas, fls. 07 do anexo XIV) referem-se a liberação de materiais ou nacionalização de importados, tais como taxas portuárias, ICMS sobre importação, IPI e II sobre importação, taxas de despacho marítimo, taxas de utilização de siscomex, entre outras. Os registros objeto de glosa são apresentados às fls. de 63 a 91 do anexo XIV.

As fls. 41 a 55 do anexo XVII apresentam alguns documentos contabilizados nesta rubrica, relativos a gastos com liberação de plataforma junto a órgãos públicos e tributos ,t estaduais e federais incidentes na importação de materiais.

As despesas/custos contabilizados nas contas 3.53.15 e 3.53.16, e respectivas sub-contas (plano de contas, fls. 07 do anexo XIV) referem-se a despesas portuárias, estiva, capatazia, armazenamento, liberação de materiais, entre outras. Os registros objeto de glosa são apresentados às fls. de 92 a 114 do anexo XIV. As fls. 56 a 62 do anexo XVII apresentam alguns documentos contabilizados nestas rubricas, relativos a gastos com liberação de materiais e despesas com a Marinha Mercante.

As despesas/custos escriturados na conta 3.53.98 e suas sub-contas (plano de contas, fls. 10 do anexo XIV) referem-se a lubrificantes, graxas e óleos diversos. Os registros glosados estão às fls. de 119 a 124 do anexo XIV. As fls. 68 a 78 do anexo XVII apresentam alguns documentos contabilizados nesta rubrica.

As despesas/custos escriturados nas contas 3.70, 3.71, 3.72, 3.73, 3.74, 3.75, 3.76, e suas sub-contas (plano de contas, fls. 13 a 26 do anexo XIV) referem-se a • manutenção e reparos das plataformas. São gastos com materiais e equipamentos, e também serviços especializados de terceiros. Os registros objeto de glosa são apresentados às fls. de 22 a 149 do anexo XV. As fls. 94 a 137 do anexo XVII apresentam alguns documentos contabilizados nestas rubricas, relativos a gastos com a compra de materiais e peças para as plataformas e prestação de serviços especializados de terceiros.

Algumas das despesas/custos escriturados na conta 3.88.31 e suas subcontas (plano de contas, fls. 27 do anexo XIV) referem-se a ICMS na compra de materiais. A soma dos valores de ICMS são apresentados acima e a lista dos registros escriturados são apresentados às fls. 150 do anexo XV.

A DRJ/RJO1 confirmou todas essas glosas e concluiu que, *se por disposição contratual os custos devem ser suportados pela controladora da interessada e não pela interessada, não podem ser deduzidos para efeito de se calcular o lucro real da interessada, mesmo que não tenha havido reembolso por parte pela Petrobras, porque não são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora* (fls. 322 do e-processo).

O contribuinte a seu turno, defende que todas as despesas incorridas e indiscriminadamente glosadas pela fiscalização são pertinentes à atividade de perfuração, dizendo respeito, portanto, a gastos com a manutenção dos equipamentos empregados na prestação dos serviços.

Ressalta que (fls. 346 do e-processo) *ao proprietário da embarcação cabe arcar com as despesas com manutenção e reposição de peças que lhe garantam o aumento da vida útil, enquanto a operadora, no caso, a Recorrente, deve suportar as despesas e os custos de manutenção dos equipamentos relacionados à operação de perfuração, como prestadora de serviços que é.*

Nesse sentido, a interpretação feita pela fiscalização das cláusulas 3.3 e 3.4 do contrato de prestação de serviço está equivocada e que *as regras a respeito das despesas de contratante e contratada estavam inseridas em cláusula específica no final de cada contrato* (fls. 347 do e-processo).

Tais despesas estariam relacionadas em um anexo próprio do contrato de prestação de serviço, a partir do qual seria possível localizar as obrigações mútuas de cada uma das partes contratantes. Em suas próprias palavras (fls. 348 do e-processo), *no anexo que trata das "Obrigações Mútuas" existem duas colunas: POR CONTA DA e FORNECIDO PELA, subdividido em outras duas outras colunas, cada uma com a indicação PET (PETROBRAS) e CONT (CONTRATADA).*

Em relação ao contrato firmado para operação da plataforma Ocean Alliance, as referidas obrigações mútuas constam do anexo IV localizado às fls. 727/739 do e-processo.

Referido anexo cuida da responsabilidade do contribuinte na execução de seus serviços e das obrigações mútuas, como se observa abaixo (fls. 729/733 do *e-processo*):

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

ANEXO IV

RESPONSABILIDADES NA EXECUÇÃO E OBRIGAÇÕES MÚTUAS

1. RESPONSABILIDADES NA EXECUÇÃO

- 1.1. A CONTRATADA deverá providenciar, a seu custo, inspeção tubular conforme Norma API-RP 7 G para os elementos da coluna de perfuração em utilização, a cada 15000m perfurados. Esta inspeção deverá ser, necessariamente, realizada por pessoal credenciado pela PETROBRAS, e acompanhada pela Fiscalização da PETROBRAS que atestará as condições da coluna de acordo com os resultados da aludida inspeção. Os componentes da coluna de perfuração rejeitados pela inspeção serão imediatamente reparados e/ou substituídos pela CONTRATADA, assumindo esta os custos correspondentes.
- 1.1.1. A CONTRATADA deverá providenciar para que seja mantida a mesma numeração das peças durante toda a vigência do contrato.
- 1.1.2. Os relatórios das inspeções da coluna de perfuração, da coluna de riser e dos equipamentos de manuseio devem ser fornecidos à PETROBRAS logo após sua realização.
- 1.1.3. A CONTRATADA deverá manter o controle dos elementos da coluna utilizada a cada poço, registrando a cada manobra no livro do sondador quais as peças que fazem parte do BHA em uso, indicando a numeração do relatório de inspeção.
- 1.1.4. A CONTRATADA providenciará, a seu custo, inspeção na coluna de perfuração, quando solicitado por escrito pela PETROBRAS, no caso de ocorrências anormais, tais como "wash-out" ou quebras de coluna frequentes.
- 1.1.5. A CONTRATADA providenciará, a seu custo, inspeção conforme norma API RP-8B, a cada ano contratual, em todos os equipamentos de manuseio de coluna de perfuração e revestimento, tais como, porém não restritos a: cunhas, elevadores, chaves flutuantes, gancho, braços de elevador, spiders, guincho de perfuração, etc. Esta inspeção deverá ser, necessariamente, acompanhada pela Fiscalização da PETROBRAS, que atestará as condições dos equipamentos de acordo com os resultados da referida inspeção. Os equipamentos rejeitados serão imediatamente reparados e/ou substituídos pela CONTRATADA.

~~OBS: O mesmo procedimento descrito em 1.1.5 será aplicado para a coluna de riser e suas ferramentas de manuseio, obedecendo à norma API RP2K.~~

- 1.2. **Revestimento** - a CONTRATADA deverá medir e descer os condutores e as colunas de revestimento de acordo com os programas de perfuração estabelecidos pela PETROBRAS.
- 1.2.1. A CONTRATADA manterá os tubos de revestimento com os respectivos protetores.
- 1.2.2. A CONTRATADA envidará todos os esforços para retirar todo o revestimento recuperável, quando o poço for abandonado.
- 1.3. **Cimentação, Testes de Formação e Perfis Elétricos** - a CONTRATADA promoverá facilidades e prestará assistência a terceiros, encarregados pela PETROBRAS, para a execução dos serviços de cimentação, perfis elétricos, testes de formação, e correlatos, observando os programas e as Normas de Segurança estabelecidos pela PETROBRAS.
- 1.4. **Pescaria** - A CONTRATADA deverá efetuar todas as operações de pescaria que venham a se tornar necessárias.

- 1.5. **Pressões de Subsuperfície** - A CONTRATADA envidará todos os esforços para controlar as pressões de subsuperfície, mantendo sempre em boas condições de operação todos os equipamentos de segurança, inclusive os auxiliares, a fim de evitar a contaminação do fluido de perfuração por hidrocarbonetos e os incêndios em consequência de erupções.
- 1.6. **Completação e Abandono de Poço** - a CONTRATADA completará ou abandonará os poços em condições de segurança, de acordo com os programas estabelecidos pela PETROBRAS.
- 1.7. **Relatórios de Perfuração** - a CONTRATADA se obriga a informar diariamente à PETROBRAS, até 01:00 h do dia seguinte, o progresso das operações, as condições meteorológicas, o consumo e estoque de granéis e líquidos e o status dos equipamentos que compõem o sistema de posicionamento dinâmico da embarcação e de outros considerados necessários pela fiscalização, através de boletins, relatórios e planilhas aprovados pelo IADC e/ou exigidos pela fiscalização.
- 1.7.1. A duração dos atrasos ou perdas de tempo, os seus motivos e outros fatos julgados importantes, serão anotados, com detalhes, no Atestado Diário de Perfuração.
- 1.7.2. Sempre que a PETROBRAS o solicitar, a CONTRATADA apresentará relatórios detalhados sobre o progresso das operações realizadas, ou sobre qualquer acidente ocorrido.
- ~~1.8. A CONTRATADA se obriga a informar imediatamente à fiscalização da PETROBRAS quando a Unidade entrar em Estado Degradado.~~
- 1.8.1. São entendidas como Estado Degradado as seguintes situações: (a ser definido de comum acordo entre as partes).
- 1.8.2. No caso do não cumprimento da Cláusula 1.8. e a UNIDADE venha a entrar em alarme amarelo ou alarme vermelho, será aplicada uma multa de 20% (vinte por cento) sobre a taxa de operação durante todo período que durar a anormalidade.
- 1.9. **Manutenção e Conservação** - A CONTRATADA se responsabilizará pelos serviços de manutenção, de conservação e de limpeza da Unidade e de todos os equipamentos e instalações existentes, mantendo em perfeitas condições de operação e ajustagem, todos os dispositivos de segurança.
- 1.9.1. A CONTRATADA se obriga a guardar e conservar os materiais e equipamentos da PETROBRAS, a bordo da UNIDADE, bem como aqueles que forem objeto das operações de carga e descarga nas embarcações de apoio.
- 1.10. **Serviços Auxiliares** - em iguais condições de preços, prazo e disponibilidade a CONTRATADA deverá dar preferência aos serviços auxiliares prestados por empresas nacionais, que se tornarem necessários à prestação dos serviços objeto deste contrato.
- 1.11. **Lubrificantes** - usar lubrificantes de preferência da marca PETROBRAS DISTRIBUIDORA - BR, apresentando justificativa caso utilize outra marca.
- 1.12. **Inclinação da cabeça do poço** - a cabeça do poço não deverá ser instalada com inclinação superior a 2° (dois graus). Caso por decisão da Fiscalização se dê continuidade à perfuração do poço com inclinação superior a este limite, o possível desgaste nas partes internas do BOP, Lower Marine Riser, Riser Adapter e Spool, daí resultante, será de responsabilidade da PETROBRAS, desde que fique comprovado pela CONTRATADA que o referido desgaste fôra decorrente da operação neste poço com inclinação da cabeça superior a 2° (dois graus).
- 1.13. A CONTRATADA deverá apresentar descrição de seus procedimentos operacionais para os casos de desconexão, teste de formação, teste do BOP e do choke manifold.
- 1.13.1. Os procedimentos a serem adotados serão discutidos e aprovados pela PETROBRAS.
- 1.14. Será exigido dos Superintendentes de bordo, dos Tool Pushers, e dos Sondadores, competência técnica comprovada no controle de kick, atestada por certificado de treinamento em entidade reconhecida pela PETROBRAS.

- 1.15. A CONTRATADA deverá executar exercícios de adestramento de fechamento de poço, semanalmente, em ocasião a combinar com a fiscalização e de acordo com as normas vigentes na PETROBRAS, operação esta que deverá ser lançada no Boletim do Sondador.
- 1.15.1. A CONTRATADA deverá fornecer um Projeto de Segurança de teste de BOP, do Choke Manifold e de Adestramento de fechamento de poço, o qual deverá ser aprovado pela fiscalização da PETROBRAS.
- 1.16. **Riser de Perfuração** - a CONTRATADA deverá manter o interior das juntas de riser de perfuração perfeitamente limpo e livre de detritos e/ou ferrugem.
- 1.16.1. A CONTRATADA deverá efetuar a limpeza interna de todas as juntas de riser de perfuração, utilizando ferramenta própria e ar comprimido, todas as vezes que a operação seguinte à descida de coluna de riser, seja de completação e/ou workover.

Com efeito, a cláusula 1.9 do anexo IV nos parece bastante clara ao atribuir como responsabilidade do contribuinte os serviços de manutenção, de conservação e de limpeza da unidade e de todos os equipamentos e instalações existentes, mantendo em perfeitas condições de operação e ajustagem, todos os dispositivos de segurança. Além disso, também é sua responsabilidade – consoante redação da cláusula 1.9.1 – a guarda e conservação dos materiais e equipamentos da Petrobrás, a bordo da unidade, bem como aqueles que forem objeto das operações de carga e descarga nas embarcações de apoio.

Assim, embora o contrato de afretamento estipule que é obrigação da empresa estrangeira a manutenção da unidade em perfeitas condições de funcionamento, não se pode ignorar a existência de cláusula específica responsabilizando o contribuinte pelos serviços de manutenção e conservação da unidade.

Segundo a DRJ/RJO1 (fls. 322 do *e-processo*), *se por disposição contratual os custos devem ser suportados pela controladora da interessada e não pela interessada, não podem ser deduzidos para efeito de se calcular o lucro real da interessada*. Esquece, todavia, que existe anexo específico no contrato de prestação de serviço, cuja as cláusulas trazem previsões de obrigações específicas do contribuinte.

Em face do aduzido, a glosa da conta 3.51.11 – despesas com pessoal nacional no valor de R\$ 375.598,58 não pode ser mantida. Segundo adverte a DRJ/RJO1 (fls. 322 do *e-processo*), conforme explicitado no TVF (fls. 241/242), *os valores correspondem a pagamentos à empresa MKT referente a mão de obra temporária para as plataformas, tais como soldadores e pintores, o que, a princípio, se enquadra no conceito de reparos para perfeito funcionamento da unidade, de responsabilidade controladora da interessada, conforme o contrato de afretamento*. Contudo, a nosso ver, os custos com reparos e a manutenção da unidade são de responsabilidade do contribuinte.

Também entendemos que as despesas e os custos escriturados na conta 3.53.98 (fls. 4457 do *e-processo*) e suas subcontas, no valor total de R\$ 1.610.221,01, referentes a lubrificantes, graxas e óleos diversos, são passíveis de dedução e não podem ser objeto de glosa, em razão do que consta do contrato celebrado entre o contribuinte e a Petrobras.

Da mesma forma, as despesas e os custos escriturados nas contas 3.70, 3.71, 3.72, 3.73, 3.74, 3.75 e 3.76 e suas subcontas não devem ser objeto de glosa, uma vez que são todos referentes a manutenção e reparos da plataforma. Os valores lançados em cada uma das referidas contas podem ser extraídos da própria tabela de desembolsos constante do termo de verificação fiscal (fls. 251 do *e-processo*):

TABELA 3.3 – Desembolsos com materiais e serviços de terceiros		
Cc	Descrição	VALOR (R\$)
[...]		
3.70	MANUTENCAO E REPAROS DE PLATAFORMA	1.060.159,53
3.71	MANUTENCAO E REPARO DA PLATAFORMA	724.298,37
3.72	MANUTENCAO E REPARO DE PLATAFORMAS	1.409.670,29
3.73	MANUTENCAO E REPARO DE PLATAFORMA	1.999.090,32
3.74	MANUTENCAO E REPARO DE PLATAFORMA	3.429.324,58
3.75	MANUTENCAO E REPARO DA PLATAFORMA	506.322,67
3.76	MANUTENCAO E REPARO DA PLATAFORMA	732.920,31

Trata-se de custos e despesas no montante total de R\$ 9.861.786,07.

Com relação à conta 3.88.31 – impostos, a fiscalização glosou os valores de ICMS decorrentes da compra de materiais pelo contribuinte, pois entendeu que isso seria obrigação da empresa estrangeira. Contudo, conforme acima aduzido, acreditamos que a manutenção, a limpeza e a conservação da unidade seria responsabilidade do contribuinte, de modo que a compra dos materiais necessários também configura uma obrigação sua. Logo, incabível a glosa pretendida pela fiscalização.

Com relação aos custos com frete e tributos e taxas alfandegárias, lançados nas contas 3.53.13 – frete rodoviário(alug. De carreta/guind., 3.53.14 – tributos e taxas alfandegarias, 3.53.15 – outros fretes (cap.arm.desova e arrumacao e 3.53.16 – despesas de docas –frete-, também entendemos que a glosa foi indevida, pois consoante a cláusula 1.9.1 do anexo IV do contrato de prestação de serviço, o contribuinte está obrigado a *guardar e a conservar os materiais e equipamentos da Petrobrás, a bordo da unidade, bem como aqueles que forem objeto das operações de carga e descarga nas embarcações de apoio* (fls. 732 do *e-processo*).

Por óbvio que se o contribuinte é obrigado a guardar e a conservar os materiais a bordo da unidade ele deve arcar com os custos de frete e armazenagem necessários à operação. Tanto isso é verdade que consta da tabela descritiva das obrigações mútuas, constantes do mesmo anexo IV acima mencionado, as seguintes obrigações do contribuinte (fls. 735/739 do *e-processo*):



CONTRATO Nº 101.2.024.00-4

**2. OBRIGAÇÕES MÚTUAS**

DESCRIÇÃO	POR CONTA DA		FORNECIDO PELA	
	PET	CONT	PET	CONT

[...]

5. Manuseio e armazenamento dos materiais e equipamentos da CONTRATADA ou fornecidos pela CONTRATADA em terra ou na Unidade.		X		X
6. Manuseio e armazenagem dos materiais e equipamento da PETROBRAS ou terceiros a bordo da Unidade.		X		X
7. Transporte terrestre, embarque desembarque de carga e descarga dos materiais de responsabilidade da CONTRATADA.		X		X

[...]

13. Transporte aéreo ou marítimo dos equipamentos e pessoal da CONTRATADA na área de operação.	X		X	
--	---	--	---	--

[...]

17. Todas as despesas alfandegárias taxas, inclusive as de agenciamento, licenças, tributos ou encargos similares com relação à importação ou embarque para a Unidade de todos os equipamentos, sobressalentes e bens consumíveis da CONTRATADA.		X		X
18. Todas as despesas, inclusive as licenças, tributos ou encargos similares com relação à adequação da embarcação a operação de acordo com as Leis, Normas, Decretos, Portarias e Instruções vigentes no Brasil.		X		X

Os valores lançados em cada uma das referidas contas podem ser extraídos da própria tabela de desembolsos constante do termo de verificação fiscal (fls. 251 do *e-processo*):

TABELA 3.3 – Desembolsos com materiais e serviços de terceiros

Cc	Descrição	VALOR (R\$)
----	-----------	-------------

[...]

3.53.13	FRETE RODOVIÁRIO(ALUG. DE CARRETA/GUIND.	1.157.733,40
3.53.14	TRIBUTOS E TAXAS ALFANDEGARIAS	1.968.398,08
3.53.15	OUTROS FRETES(CAP.ARM.DESOVA E ARRUMACAO	2.132.896,08
3.53.16	DESPESAS DE DOCAS -FRETE-	34.179,34

Trata-se de custos e despesas no montante global de R\$ 5.293.206,90.

Uma única ressalva a ser feita se refere ao transporte aéreo ou marítimo, cuja responsabilidade é da própria Petrobrás e não do contribuinte, conforme se verifica pelo item 13 da tabela acima reproduzida. Por isso, deve ser mantida a glosa das contas 3.53.11 – frete aéreo e 3.53.12 – frete marítimo.

Face ao aduzido, entendemos que a fiscalização realizou uma glosa indevida no montante de R\$ 17.224.139,89, a qual deve ser portanto cancelada.

De todas as despesas glosadas pela fiscalização, somente aquelas constantes das contas 3.53.11 – frete aéreo e 3.53.12 – frete marítimo, no valor total de R\$ 840.964,50, merecem ser mantidas.

Custos de inspeções diversas (contas 3.53.82 a 3.53.84)

Os Custos escriturados nas contas 3.53.82, 3.53.83 e 3.53.84 e suas subcontas se referem a exames, limpeza e inspeção, certificações de sistemas e demais inspeções nas plataformas. Os valores levados ao resultado somam R\$ 826.481,25, conforme tabela 3.4 constante do termo de verificação fiscal (fls. 252 do *e-processo*):

TABELA 3.4 – Inspeções das plataformas		
CC	Descrição	VALOR
3.53.82	CUSTOS COM INSPECOES ABS	97.265,65
3.53.83	CUSTO COM MERGULHO PARA INSPECAO	43.023,80
3.53.84	CUSTOS DE INSPECOES DIVERSAS	686.191,80
	TOTAL:	826.481,25

A DRJ/RJO1 acabou mantendo tais glosas por concordar com a fiscalização de que tais despesas não seriam de responsabilidade do contribuinte, mas sim da empresa estrangeira, por assim constar das cláusulas 3.3 e 3.4 do contrato de afretamento (fls. 799/885 do *e-processo*):

- 3.3. Laudo Técnico de Avaliação e Certificados - Apresentar cópias dos Certificados de Registro, Vistoria, Classificação e o Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação da UNIDADE e seus pertences, firmados por organização especializada e idônea, não vinculada à CONTRATADA, legalizados no Consulado Brasileiro e traduzidos por Tradutor Público Juramentado, se emitidos no exterior, dos quais devem constar:
- 3.3.1. Descrição da UNIDADE e acessórios;
 - 3.3.2. Condições operacionais e estado físico da UNIDADE;
 - 3.3.3. Deslocamento leve da UNIDADE (peso leve);
 - 3.3.4. Ano de fabricação;
 - 3.3.5. Ano de recondicionamento, discriminando peças e partes substituídas;
 - 3.3.6. Diferença tecnológica entre a UNIDADE vistoriada e uma UNIDADE mais moderna, do mesmo gênero;
 - 3.3.7. Previsão de vida útil média do bem usado e de seu análogo novo;
 - 3.3.8. Valor de mercado, de reprodução e de reposição;
 - 3.3.9. Peso líquido dos equipamentos instalados na UNIDADE;
 - 3.3.10. Catálogos técnicos dos equipamentos instalados na UNIDADE.
- 3.4. Regularizar, junto às autoridades competentes, a entrada e permanência da UNIDADE no País, providenciando, às suas expensas, Liberação, Vistorias, Registros e Admissão Temporária.
- 3.4.1. No caso de equipamentos novos e sem uso, o "Laudo Técnico de Vistoria e Avaliação" referido no item 3.3 poderá ser substituído por catálogos de fábrica ou faturas de compra, com descrição, ano de fabricação, previsão de vida útil e valor de cada equipamento.

Segundo consta do próprio termo de verificação fiscal (fls. 253 do *e-processo*), *não há dispositivos equivalentes nos contratos de prestação de serviço. Assim, de acordo com as cláusulas contratuais expostas acima, estas despesas não podem ser levadas a resultado da empresa BRASDRIL, uma vez que são obrigações contratuais da EMPRESA ESTRANGEIRA.*

Não consta do recurso voluntário do contribuinte qualquer irresignação quanto a tais glosas. Assim, não nos parece que elas seriam de sua responsabilidade, razão pela qual foi correta a glosa de tais montantes.

Outras despesas (conta 3.53.99)

As despesas escrituradas na conta 3.53.99 e suas subcontas estão descritas nos registros contábeis como “comissões sobre faturamento” e foram pagas à empresa Petroserv. Os valores totais transportados para apuração do resultado somam R\$ 612.165,94.

A fiscalização constatou que tal despesa deveria ser excluída da apuração do resultado do contribuinte, pois segundo o artigo 304 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos, ela somente seria dedutível caso fosse indicada a operação ou a causa que lhe deu origem e o comprovante individualizasse o beneficiário do rendimento.

Com efeito, as despesas relacionadas a serviços de intermediação somente podem ser deduzidas na hipótese de o serviço ser realmente necessário e caso exista a comprovação inequívoca pagamento e da sua prestação.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte afirma que *tais despesas - comissões pagas à PETROSERV - não só se justificam pelo fato de a Recorrente não possuir filial, agência, na cidade do Rio de Janeiro, onde os contratos são negociados, como também constituem fonte de receita para aquela empresa, que são contabilizadas e submetidas à tributação. Tudo dentro da mais perfeita legalidade* (fls. 354 do e-processo).

É importante destacar que em momento algum se questionou a idoneidade das notas fiscais, de modo que a fiscalização parece não ter aceitado apenas o motivo pelo qual o contribuinte teria incorrido em tais gastos.

Por esse aspecto, partindo da premissa de que as notas foram apresentadas e que a causa foi muito bem apontada pelo próprio contribuinte em defesa, quer dizer, eram gastos intrínsecos e necessários à atividade da empresa, sobretudo levando-se em consideração que o contribuinte não possuía filial na cidade do Rio de Janeiro.

Assim, considerando a necessidade dos serviços e a sua efetiva prestação, o que se constata pelas próprias notas fiscais, inexistem motivos para a glosa de tais despesas, razão pela qual a glosa da conta 3.53.99 descrita como “comissões sobre faturamento deve ser reformada.

Despesas gerais administrativas (conta 3.61)

As despesas escrituradas na conta 3.61 e subcontas 11, 12, 13, 15, 16 e 18 se referem a despesas com as residências dos funcionários estrangeiros do contribuinte. Entre os gastos, incluem-se aluguéis residenciais, contas de água, luz e telefone, compras de eletrodomésticos, pagamento de seguranças, empregadas domésticas, entre outras. Os valores levados a resultados somam R\$ 646.859,58, conforme tabela 3.5 constante do termo de verificação fiscal (fls. 254 do e-processo):

TABELA 3.5 – Despesas gerais administrativas		
cc	Descrição	VALOR
3.61.11	ALUGUEIS RESIDENCIAIS	357.142,91
3.61.12	LIGACOES TELEFONICAS-RESIDENCIAIS	43.110,35
3.61.13	UTILIDADES RESIDENCIAIS	64.895,08
3.61.15	OUTROS FORNECIMENTOS PARA RESIDENCIA	26.344,07
3.61.16	AUXILIARES DOMESTICOS	38.979,65
3.61.18	OUTRAS DESPESAS RESIDENCIAIS	116.387,52
	TOTAL:	646.859,58

A fiscalização entendeu que *as despesas listadas acima não são necessárias para a manutenção da fonte produtora nem para a execução da atividade da FISCALIZADA, nos termos do artigo 299 do RIR/99* (fls. 254 do *e-processo*).

Nos termos do artigo 299 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

O contribuinte a seu turno defende que tais despesas seriam necessárias, posto se tratar de gastos com funcionários estrangeiros indispensáveis à prestação dos serviços prestados, veja-se (fls. 355/356 do *e-processo*):

As despesas glosadas no valor total de R\$646.859,58 que estão inseridas na Tabela 3.4.4 e 4.5 (páginas 17 e 18 do Termo de Verificação Fiscal) referem-se à manutenção dos administradores e técnicos estrangeiros no País e que constituem condições para que estes possam exercer suas funções fora de seu país de origem.

Com efeito, o quadro demonstrativo em anexo indica que os pagamentos efetuados - código de retenção do imposto de renda na fonte 0561 - referem-se a salários de técnicos estrangeiros que exercem suas funções no País, devidamente autorizados pelo Conselho Nacional de Imigração.

As despesas com aluguéis pagas pela Recorrente de imóveis que serem como moradia para os técnicos estrangeiros, necessários para as operações da plataforma e igualmente contemplados no Anexo V de cada contrato e que também foram objeto de glosa, constituem despesas operacionais, na medida em que aqueles técnicos são deslocados de seu país de origem e necessitam de habitação que lhes garanta o exercício de seu trabalho.

A grande questão, portanto, consiste em saber se tal gasto se trata de mera liberalidade, e, portanto, é indedutível, ou se possui natureza de despesa operacional, necessária à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, nos exatos termos do artigo 299 e respectivos parágrafos do Decreto nº 3.000/1999.

E para a exata compreensão deste tema, nos valem da fundamentação constante do voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão nº 9101-006.110 de 12/05/2022, *in verbis*:

Da análise desse dispositivo legal [artigo 299 do RIR, explicamos], verificam-se 4 (quatro) requisitos cumulativos que asseguram o direito quanto à dedutibilidade de despesas dos contribuintes sujeitos ao Lucro Real, a saber:

(i) não serem custos - as despesas não podem ser registradas como custo, o que significa dizer que, uma vez computadas nos custos, são em regra indedutíveis, salvo se o contribuinte provar eventual erro de escrita.

(ii) necessidade - a despesa é necessária (operacional) quando atrelada à prática de atividades empresariais e/ou formação do lucro.

Para Ricardo Lobo Torres, as despesas podem ser deduzidas se puderem se caracterizar como causa do aumento de receita ou ainda se tiverem por intuito promover o desenvolvimento da atividade empresarial.

A necessidade não se caracteriza apenas em função da vinculação direta do dispêndio com o objeto social *strictu sensu* da pessoa jurídica, isto é, do exercício de sua atividade-fim, mas também se revela a partir da pertinência da despesa com atos ou negócio subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que o contribuinte ou suas atividades estejam inseridos.

No “dia-a-dia”, porém, a aferição da necessidade não raramente acaba se sujeitando à subjetividade do aplicador, que inclusive muitas vezes se coloca indevidamente na posição de administrador da empresa, intervindo nas próprias decisões que poderiam ou não ter sido tomadas, para a partir desse juízo de valor enquadrar ou não a despesa enquanto necessária.

Provavelmente por isso que a menção ao signo “necessidade” na lei tenha sido criticada por Brandão Machado, quando assim se manifestou:

É equivocada a afirmação pela qual as despesas dedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto de renda são somente as necessárias. Aceitar tal assertiva levaria a atribuir-se à autoridade da Administração Tributária poderes para administrar a empresa-contribuinte, decidindo o que é e o que não é necessário gastar para produzir determinada renda.

Na determinação do valor da renda tributável devem ser considerados, isto sim, os seguintes aspectos:

(a) Efetividade – as despesas devem ser verdadeiras, isto é, devem ter essa natureza econômica, e não devem acobertar práticas evasivas, fraudulentas ou não.

(b) Pertinência – as despesas devem ser pertinentes, posto que as despesas admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Em que pese o conceito de necessidade, em um primeiro lance de olhar, parecer carregar margem subjetiva acentuada, o fato é que o sistema jurídico estipula critérios objetivos que deveriam vincular o intérprete, prescrevendo que despesas dedutíveis são todas aquelas ligadas de alguma forma à operação da empresa ou à manutenção da sua fonte produtora, ou seja, gastos da empresa para a própria empresa.

Como bem notou Humberto Ávila, **a necessidade não deve ser confundida com a sua obrigatoriedade, assim como a liberalidade não deve ser confundida com a sua**

facultatividade. A questão não é saber se o contribuinte poderia ter desempenhado suas atividades de maneira diversa, sem incorrer na despesa controvertida ou efetua-la em valor menor. Decisivo, em vez disso, é verificar se a despesa em questão consubstancia uma imposição das operações e negócios jurídicos que o contribuinte escolhe desempenhar enquanto expressão do livre exercício de atividade econômica ou empresarial.

Tem-se por livre iniciativa a capacidade do agente privado em tomar suas decisões dentro de sua liberdade de empreender. Sob o aspecto empresarial, significa o direito à livre organização, produção e circulação de bens. Assim, onde a Constituição ou o Legislador não impediram condutas ou fixaram limites à liberdade de atuar na atividade econômica, é inadmissível uma intervenção negativa ou restritiva de direitos por parte do Estado.

Nessa linha de raciocínio, a necessidade leva em conta não só a causa jurídica da despesa ou a sua vinculação com uma obrigação legal ou contratual que demande o seu pagamento, mas principalmente a existência, efetiva ou em potencial, de alguma contrapartida para a empresa, como um resultado econômico, visibilidade no mercado, credibilidade com fornecedores, fidelização de clientela, restabelecimento da marca, continuidade da operação etc.

Caso contrário, ou seja, quando a despesa for incorrida por mero ato de liberalidade, aí ela é indedutível, na linha do que expõe Ricardo Mariz de Oliveira :

(...) ao contrário de entendimentos pessoais e subjetivos, mutáveis de pessoa para pessoa, o conceito de “necessidade” é objetivamente determinado pela lei, e, por este mesmo critério, a despesa é não necessária quando envolva liberalidade, mas liberalidade também no sentido objetivo legal, isto é, de ato de favor, estranho aos objetivos sociais, contrários aos estatutos sociais, além dos poderes conferidos à administração da empresa.

(iii) usualidade ou normalidade – trata-se de expressão que nem precisaria constar na lei, afinal o requisito da necessidade já é suficiente para aferir a dedutibilidade ou não. Não obstante, consolidou-se que despesa usual ou normal é aquela inerente ao negócio explorado, não podendo tais termos serem confundidos com habitualidade, como bem alertou Luís Eduardo Schoueri:

Usual, importa deixar claro, não é necessariamente algo que ocorre com frequência. Do contrário, obstar-se-ia a criatividade da despesa empregada para, por exemplo, promover a venda de uma mercadoria. Seria absurdo dizer que qualquer inovação, por seu próprio caráter de inédito (portanto, não frequente), seria indedutível. Ao contrário, a empresa pode incorrer em despesa inusual justamente para levá-la. O fato de o critério da usualidade estar atrelado ao “tipo de transações, operações ou atividades da empresa” não obsta despesas incomuns para esse ramo. O reconhecimento de sua normalidade não está atrelado à maior ou menor frequência com que se efetua uma despesa, mas guarda relação com o objeto da empresa.

(iv) comprovação - a dedução da despesa demanda o seu registro na contabilidade, a débito da conta de resultado, devendo ainda estar suportada com base em prova que identifique a sua efetiva natureza, nos termos do artigo 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/11. Feitas essas considerações, é importante ainda frisar que a dedução de despesa operacional não corresponde a uma vantagem ou um benefício fiscal, constituindo ela, na realidade, um direito legítimo do contribuinte em face da própria materialidade do IR (renda líquida).

Feitas essas considerações, é importante ainda frisar que **a dedução de despesa operacional não corresponde a uma vantagem ou um benefício fiscal, constituindo ela, na realidade, um direito legítimo do contribuinte em face da própria materialidade do IR (renda líquida).**

[grifos constam do original]

Para a fiscalização, conforme aduzido anteriormente, o requisito da necessidade não teria sido atendido, razão pela qual foi realizada a glosa de todas as despesas referentes aos gastos com as residências dos administradores e técnicos estrangeiros.

A nosso ver, todavia, tais despesas são perfeitamente enquadradas no conceito de despesa operacional, posto se tratar de uma despesa efetivamente necessária ao adequado funcionamento da empresa, cuja a atividade é justamente o fornecimento de mão de obra qualificada para prestação do serviço de perfuração de petróleo.

Assim, entendemos indevida a glosa dos valores constantes na conta 3.61 e subcontas 11, 12, 13, 15, 16 e 18, referentes a despesas com as residências dos funcionários estrangeiros do contribuinte.

Compensação com prejuízos acumulados

Vencida a análise das glosas de despesas, resta um último ponto abordado pelo contribuinte em sua defesa. Trata-se do pedido de compensação glosado com os prejuízos acumulados de R\$42.398.196,26 em dezembro de 2000 (de R\$25.314.291,07, acumulado até dezembro de 1999 e R\$17.083.905,19, apurado no ano de 2000).

Destaque-se que a própria DRJ/RJOI já havia concordado com a aludida compensação, ainda que em bases distintas daquela pleiteada pelo contribuinte, o que, por óbvio, deve ser respeitado e mantido após concluído o julgamento por este Conselho.

Vejamos então o que consta do acórdão recorrido (fls. do *e-processo*):

Por último a interessada requer a compensação do total glosado com os prejuízos acumulados de R\$42.398.196,26 em dezembro de 2000 (de R\$25.314.291,07, acumulado até dezembro de 1999 e R\$17.083.905,19, apurado no ano de 2000).

Deve ser esclarecido, de pronto, que com o presente lançamento não há prejuízo fiscal apurado para o ano calendário de 2000, mas lucro real de R\$3.889.579,05.

No entanto, examinando o Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais, extraído do sistema SAPLI (fls. 301), constato que a interessada possuía, no ano-calendário de 1999, saldo acumulado de prejuízo fiscal de R\$22.948.793,04 e ainda que o montante seja inferior ao indicado na peça impugnatória, é bastante superior ao do valor tributável decorrente da ação fiscal.

Ao reconstituir a base tributável, partindo-se da declaração de IRPJ apresentada, a fiscalização deve considerar os prejuízos fiscais ainda não utilizados, visto tratar-se de um direito do contribuinte.

Assim, será procedida a compensação do saldo acumulado de prejuízo fiscal existente com o lucro real apurado pelo autuante, observando-se o limite de 30% (trinta por cento) previsto no art. 42 da Lei nº 8.981/95.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e no mérito, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para que sejam canceladas as glosas de (A) custos de reparos, substituições de equipamentos e outros serviços especializados de terceiros, no montante de R\$ 17.224.139,89; de (B) outras despesas no montante de R\$ 612.165,94; e de (C) despesas gerais administrativas, no montante R\$ 646.859,58.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo