



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

Processo nº 15521.000122/2007-79
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.377 – 1ª Turma
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente TRANSOCEAN DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

REMESSAS DO EXTERIOR. CONTABILIZAÇÃO ATÍPICA. FALTA DE SUPORTE PROBATÓRIO PARA REEMBOLSOS DE DESPESAS. OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. OMISSÃO DE RECEITAS. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS.

Delineado com clareza o contexto da autuação ao demonstrar que a contabilização dos recursos provenientes do exterior como reembolsos de despesas encontra-se dissociada da realidade. Mero acordo informal celebrado entre controladora e controlada não se mostra eficaz para lastrear a escrituração. Fatos demonstram que os registros contábeis efetuados em contas patrimoniais deveriam ter sido realizados em conta de resultado, vez que a empresa controlada efetivamente prestou serviços para a controladora e foi remunerada com ingressos advindos do exterior na forma de recuperação de custos, prevista no art. 392, inciso II do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes Moura - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS quanto ao anos-calendário de 2002 e 2003, quanto a “valores recebidos da empresa estrangeira controladora com dupla função: de reembolso e de subvenção para custeio ou operação” (Autos de Infração às fls. 2.253/2.280, volume 11)

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.228/2.254, volume 11)

A infração trata-se, em síntese, de omissão nas DIPJs 2003 e 2004 110 (referentes aos anos-calendário 2002 e 2003) de valores recebidos como devolução de custos decorrentes de prestação de serviços pela empresa controlada à empresa controladora, realizada através da conta denominada "SEDCO FOREX INTERNATIONAL", na qual era registrada a contrapartida das transferências de numerário de banco no exterior para conta bancária da TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL LTDA, no Brasil, no Banco Boston por ordem da controladora, para ressarcimento de custos com manutenção das embarcações objeto de afretamentos pela PETROBRAS.

Ora, se a empresa controlada reconhecidamente prestou serviços para a controladora, e recebeu remuneração com a qual afirma haver correspondência com os citados serviços — manutenção das embarcações de propriedade da controladora —, por definição ocorreu percepção de receitas que devem ser acrescentadas ao resultado do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo da tributação desse faturamento como fato gerador da tributação das contribuições PIS e COFINS, não importando a classificação contábil e fiscal ou a denominação que a empresa controlada pretenda atribuir ao que registra como "transferência de numerário". Diga-se mais ainda, tais ingressos correspondem na verdade a repatriação de receitas, restabelecendo-se através de reembolsos parte do lucro que

deveria harmonizar-se com o contrato assinado pela empresa controlada e a PETROBRAS.

Sendo assim, e considerando que não há compromisso formal assumido pela controladora com relação aos pagamentos (reembolsos), cumpre reconhecer as receitas e faturamentos nas datas dos efetivos pagamentos/transferências, tanto para a interpretação que lhes atribua caráter de pagamento quanto para a que lhe atribua caráter de subvenção para custeio. A irregularidade contábil cometida pela empresa controlada quanto à omissão na escrita contábil e fiscal dos reembolsos efetuados pela controladora como recuperação de custos, e quanto à falta de reconhecimento destas receitas, contextualiza-se nos textos normativos da Resolução CFC nº 750/93, Art. 1.9, §§ 1º e 2º, e Art. 9º, § 3º, inciso I e IV, transcritos a seguir: (...)

A ocultação do resultado tributável real, nos anos-calendário 2002 e 2003, mediante o artifício de utilização de dois contratos nos quais foram estabelecidos preços que resultariam resultados contábeis e fiscais negativos, relativamente à empresa controlada, só foi possível porque não havia condições de independência entre as empresas que permitissem à controlada estabelecer de acordo com seus interesses os preços contratuais adequados, ou mesmo estabelecer compromissos comerciais com a controladora a respeito dos valores a receber correspondentes aos serviços prestados para manutenção das embarcações da controladora. Houve, ao contrário, preponderância dos interesses da controladora nas atividades econômicas da controlada, decorrente da influência significativa da empresa controladora na gestão da', empresa controlada, dada a condição de dependência que as caracteriza como partes relacionadas. A operação que separou em dois contratos assinados, um pela controlada e outro pela controladora (parte relacionada), estabelecendo condições que acarretam prejuízos sequenciais para a empresa controlada, sediada no Brasil, dissimulou o resultado operacional desta última, e permitiu a evasão tributária ora flagrada.

No sentido de promover a segregação contábil de resultados de transações que não são efetuadas em condições semelhantes às aquelas que ocorrem entre partes não relacionadas, atribuindo acertadamente a cada parte relacionada o seu resultado contábil, foi elaborada pela Comissão de Valores Mobiliários a Deliberação CVM n.g 26/86, abaixo: (...)

Conseqüentemente, as demonstrações financeiras que observam a deliberação CVM n.2 26/86, transcrita, visam anular as discrepâncias ocasionadas pelas transações com partes relacionadas, restabelecendo os resultados reais contábeis via consolidação das demonstrações financeiras. Como, obviamente, não se pode sujeitar a empresa estrangeira à exigência da CVM e a apresentação de documentos de interesse fiscal, fica prejudicada a análise consolidada. Entretanto, as características de transações entre partes relacionadas foram detectadas e são inquestionáveis.

As receitas foram reconhecidas realizadas no ato dos reembolsos, uma vez que, conforme já dito, os pagamentos (transferências bancárias para a conta "46" – Banco Safra) não se concretizaram à vista das prestações dos serviços pela controlada, nem tampouco há qualquer compromisso formal de pagamento — devido as circunstâncias de interdependência entre as empresas, à margem do interesse e da livre vontade que predominam em operações contratadas entre empresas em geral. Assim, as receitas foram reconhecidas nas datas dos pagamentos, sem oposição ao Princípio da Realização de Receita, a que se refere a Deliberação CVM n. 9 29/86, item 5.3 de seu anexo: (...)

De outra forma também se observa o cuidado legal acerca dos ingressos de valores recebidos por uma empresa com o objetivo de recuperação de custos ou subvenções para custeio ou operação, já que no caso da empresa fiscalizada os reembolsos transferidos da controladora têm natureza dupla. Como já exposto, tais reembolsos propuseram-se simultaneamente a remunerar a empresa sediada no Brasil — controlada — via devolução de custos e despesas dos serviços prestados por esta última, e a subvencionar a continuidade de sua operação, para que fosse possível ser perpetuada a evasão fiscal praticada. O caráter tributável dos valores utilizados com esta finalidade submetem-se ao alcance dos textos legais a seguir. (...)

VII - Decreto n.2 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99):

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais;

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis; (g.n.).

IX - Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978:

""As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva." (grifos nossos).

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 2.286/2.323, volume 12), que foi parcialmente acolhida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, (fls. 5.850/5.863, volume 29):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa:

PEDIDOS DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

A perícia se reserva A elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde de questão controversa, não se justificando a sua realização e, nem tampouco, a realização de diligencia, quando o processo contiver os elementos necessários a formação da livre convicção do julgador.

PRODUÇÃO DE PROVA. COMPLEMENTAÇÃO. Dispensável a complementar produção de provas, quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente deslinde do feito.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. ADIÇÃO AO LUCRO REAL. PROCEDÊNCIA. A transferência de recursos por parte de empresa domiciliada no exterior A autuada, sediada no Brasil, interligadas por contrato de prestação de serviços a terceiro subdivididos entre as duas pessoas jurídicas, possui a conotação de recuperação de custos. Esta constatação decorre do fato de que a interessada deixou de comprovar que as despesas, decorrentes do contrato, foram feitas por conta e ordem da empresa sediada no exterior, e que não teriam computadas na apuração do prejuízo. Assim, correta é a interpretação de que as receitas têm a finalidade de remunerar os serviços de manutenção nas embarcações da empresa sediada no exterior, prestados pela autuada, assim como de subvenção dos custos e despesas arcados pela própria. Logo, considerando a legislação em regência, deveriam ser adicionados ao lucro real.

AUMENTO DE CAPITAL - Deve-se exonerar da base de cálculo do lançamento as remessas do exterior que foram utilizadas para o aumento de capital, devidamente comprovado.

CSLL - REFLEXO - COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA - Deve-se retificar o lançamento da CSLL para considerar a redução da base de cálculo negativa do próprio período.

PIS - COFINS - CSLL - Por serem lançamentos decorrentes das infrações apuradas, consideradas parcialmente procedentes, exonerando-se a parcela excluída.

Lançamento Procedente em Parte

O processo foi remetido ao CARF, por força de recurso de ofício, como também pela interposição de recurso voluntário (fls. fls. 5.882/5.924, volume 29). Este recurso foi contra-arrazado pela Procuradoria (fls. 5.930).

Em prosseguimento, em 09/01/2009, o contribuinte apresentou nos autos Carta elaborada pela Ernst & Young, na qual consta informação que *“os valores recebidos do exterior pela TSF e despendidos por conta e ordem das empresas ligadas, residentes no exterior, transitaram adequadamente pelas contas correntes (“intercompanies”), não afetando o resultado (receitas / despesas) da TSF”* (fls. 5.957). A Procuradoria, intimada a se pronunciar sobre tal documento, questionou a juntada de documento após a impugnação e reiterou as contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 5.972).

O então Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção determinou a redistribuição do processo à Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, diante de conexão com o processo nº 15521.000126/2005-95, que havia sido sorteado para sua relatoria (fls. 5.973/5.974).

Diante da apresentação de guias e pagamento (DARFs), a Turma Ordinária decidiu baixar os autos em diligência, para que a unidade de origem verificasse recolhimentos no sistema SINAL (fls. 5994). A Receita Federal constatou que houve pagamentos de PIS e COFINS nos períodos de janeiro a agosto de 2002 (fls. 6209)

Nesse contexto, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara decidiu **negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário** apenas para reconhecer a decadência quanto ao PIS e a COFINS, em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Ano-calendário: 2002, 2003

AJUSTES AO LUCRO REAL - COMPROVAÇÃO

O lançamento tem origem na falta de adição, ao lucro real, de subvenções correntes para custeio ou operação ou de recuperações ou devoluções de custos. Se a contribuinte não comprovou que os valores recebidos constituíram, conforme alega, reembolso de despesas por ela incorridas em nome de terceiros, deve ser mantido o lançamento.

PIS - COFINS - DECADÊNCIA

Aplicam-se ao PIS e à Cofins as regras de decadência previstas no Código Tributário Nacional para os tributos em geral

Em 22/11/2016, os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 6262), que informou não apresentaria recurso especial (fls. 6263).

O contribuinte, intimado em 28/12/2016 (fls. 6275), opôs embargos de declaração em 29/12/2016, que foram rejeitados pelo Presidente da Turma (fls. 6313).

O contribuinte foi intimado desta decisão em 23/03/2017 (fls. 6.323), interpondo recurso especial em 24/03/2017 (fls. 6324/6.381). Alega divergência na

interpretação da lei tributária de **reembolso de despesas**, indicando como paradigmas os acórdãos:

(i) 1103-0201105, no qual se decidiu: “se os gastos foram em benefícios das empresas estrangeiras, os valores transferidos para a recorrente até o limite dos gastos não foram subvenções para custeio”;

(ii) 1402-001.439, do qual se extrai: “o fato da lei brasileira prever tributação de forma diferenciada às empresas estrangeiras, proprietárias de embarcações objeto de contrato de afretamento com a Petrobrás, ou a circunstância de a Petrobrás limitar o valor pago às empresa de perfuração de poços, subsidiárias da proprietária das embarcações afretadas, não pode ser utilizado como elemento subjetivo para supor conluio entre as empresas contratantes, em especial quando a contratação se dá por força de licitação pública”

O contribuinte Recorrente ainda alega que haveria **nulidade no acórdão** recorrido, (i) por desconSIDerar prova nos autos, trazendo precedentes do CARF para reforçar suas alegações (2401-00572, 2202-002223 e 3101-001.369); (ii) pela presunção de omissão de receita.

O recurso especial foi **parcialmente admitido** pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), conforme decisão às fls. 6450/6473, destacando-se trecho a seguir.

a) Subvenções Correntes Para Custeio ou Operação ou de Recuperações ou Devoluções De Custos (...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que a ausência de lançamentos contábeis do ingresso dessas diferenças nas contas do passivo em nome das empresas estrangeiras ou nas contas de capital social, permite tratá-las como recursos de subvenções para custeio não reconhecidas como receitas. Os valores tidos como despesas da proprietária da plataforma e que eram satisfeitas pela recorrente e depois reembolsadas por aquela, tratam-se de reembolsos de despesas feitas pela proprietária da plataforma petrolífera.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, demonstrando qual a legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente, qual seja, art. 12 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (“Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, (...)”)

b) Nulidade Pela Desconsideração das Provas dos Autos Ocorrendo a Preterição ao Direito de Defesa, pela Apresentação do Laudo (...)

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados não se revelam discordantes, não demonstrando qual a legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente, pois as provas apresentadas

nos presentes autos foram analisadas, em especial o laudo, em conformidade com o art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

c) Nulidade pela Presunção Utilizada Para a Manutenção dos Lançamentos

O Sujeito Passivo procura demonstrar que a decisão recorrida acaba por criar verdadeira presunção/ficção para buscar a todo custo fundamento para a manutenção do auto de infração lavrado contra a Recorrente que nem sequer tinha ingerência sobre os termos da avença prevista em edital.

Verifica-se que essa matéria não deve ser admitida, haja vista que foi oposta com absoluta falta de indicação de acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF. Portanto, não restou demonstrada qual a legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente.

(...)

Com fundamento nas razões acima expendidas, DOU SEGUIMENTO EM PARTE ao presente recurso especial do Sujeito Passivo, a saber:

I) existe a divergência jurisprudencial indicada em relação ao seguinte item:

a) Subvenções Correntes Para Custeio ou Operação ou de Recuperações ou Devoluções De Custos;

II) não existem as divergências jurisprudenciais indicadas em relação aos seguintes itens:

b) Nulidade Pela Desconsideração das Provas dos Autos Ocorrendo a Preterição ao Direito de Defesa, pela Apresentação do Laudo; e

c) Nulidade pela Presunção Utilizada Para a Manutenção dos Lançamentos. (...)

O processo foi remetido à Procuradoria em 11/04/2017, que apresentou contrarrazões ao recurso especial em 26/04/2017. Alega, em síntese, que

a) Não deveria ser conhecido o recurso especial, pois o contribuinte não teria demonstrado de forma objetiva a legislação interpretada de forma divergente, como exige o artigo 67, §1º, do RICARF (Portaria MF 343/2015);

b) No mérito, pleitea seja mantida a decisão recorrida, reiterando contrarrazões ao recurso voluntário.

O contribuinte foi intimado do despacho que admitiu em parte seu recurso especial, em 02/05/2017 (fls. 6.490), sem que tenha interposto agravo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Preliminarmente: Conexão

Como mencionado em relatório supra, há certidão no processo reconhecendo a conexão do presente processo com o processo nº 15521.000126/2005-95 (fls. 5.973/5.974). Neste processo, de 2005, houve conversão do julgamento em diligência (em 29/07/2009), para conferir-se se os custos tratados nos autos influenciaram as contas de resultado e para que a fiscalização segregasse os custos de valores de subvenção para investimento.

Com a mudança de composição da Turma, o processo foi sorteado ao Conselheiro João Otávio Opperman Thome. A Turma concluiu por dar provimento ao recurso voluntário (julgamento concluído em 24/03/2015).

Este processo, finalmente, foi julgado por esta Turma da CSRF, sob relatoria do Conselheiro Luis Flavio Neto. O recurso especial da Procuradoria foi conhecido em parte, apenas quanto à qualificação dos recursos provenientes do exterior. Neste tema, foi dado provimento ao recurso especial da Procuradoria, conforme ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

CONDIÇÕES RECURSAIS. NÃO ADMISSÃO PARCIAL DO RECURSO ESPECIAL. DECADÊNCIA.

Não deve ser admitido recurso especial quando a decisão recorrida está assentada em mais de um fundamento suficiente e autônomo, mas o recurso não abrange todos eles.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2000 REMESSAS DO EXTERIOR. CONTABILIZAÇÃO ATÍPICA. FALTA DE SUPORTE PROBATÓRIO PARA REEMBOLSOS DE DESPESAS. OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. OMISSÃO DE RECEITAS. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS.

Delineado com clareza o contexto da autuação ao demonstrar que a contabilização dos recursos provenientes do exterior como reembolsos de despesas encontra-se dissociada da realidade. Mero acordo informal celebrado entre controladora e controlada não se mostra eficaz para lastrear a escrituração. Fatos demonstram que os registros na conta de obrigação deveriam ter sido realizados em conta de resultado, vez que a

empresa controlada efetivamente prestou serviços para a controladora e foi remunerada com ingressos advindos do exterior na forma de recuperação de custos, prevista no art. 392, inciso II do RIR/99. (acórdão nº 9101-002.741)

Com relação ao presente processo administrativo (final 2007-79), foi sorteado ao ex-Conselheiro Marcos Shigeo Takata, portanto, sem observância do despacho que reconhecia conexão entre os processos. A Turma converteu o julgamento em diligência e, posteriormente, o processo foi sorteado a outro Relator, Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes.

Diante disso entendo necessário esclarecimento sobre a conexão, reconhecida por despacho do Presidente de Câmara, nos termos do Regimento Interno do CARF. Com efeito, o atual Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/2015) define conexão, como também a vinculação de processos, nos seguintes termos:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do

processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

A despeito da existência de decisão nos autos pela existência de conexão, como já julgado o processo de 2005, **afasto a reunião de processos**, como também a competência do Conselheiro Luis Flavio Neto, por força do §2º, *in fine*, do artigo 7º, acima colacionado.

Conhecimento: Recurso Especial do Contribuinte

A Procuradoria questiona o conhecimento do recurso especial, nos termos do artigo 67, §1º do RICARF (Portaria MF nº 343/2015) sustentando que o contribuinte não teria demonstrado “*de forma objetiva, a legislação que está sendo interpretada distintamente pelos paradigmas apresentados*” (trecho das contrarrazões, fls. 6477).

Em seu recurso especial, o contribuinte destaca a divergência na interpretação da lei tributária, tendo negrito trechos de ambos os acórdãos para destacar o artigo 1º, I, da Lei nº 9481/97, verbis:

Não obstante o cotejo dos trechos acima relatados já baste pra claramente demonstrar a similitude fática entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma, a Recorrente pede vênias para apresentar o quadro-comparativo abaixo que, esmiuçando os relatórios e razões de voto, tanto do acórdão recorrido quanto do referido paradigma, não deixam margem de dúvidas quanto à identidade fática e o dissenso jurisprudencial entre eles:

	<i>A Impossibilidade de considerar, na base de cálculo do IRPJ, CSL, PIS e Cofins, os recursos recebidos pela Recorrente do exterior à título de “reembolso de despesas”</i>	
<i>Acórdão nº</i>	<i>1401-001730 (Acórdão Recorrido)</i>	<i>Acórdão nº 1103-001.105 (paradigma - doc. 01 anexo)</i>
<i>Órgão Julgador</i>	<i>1ª Turma Ordinária da 4ª</i>	<i>3ª Turma Ordinária da 1ª</i>

	<i>Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais</i>	<i>Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais</i>
<i>Identidade Fática</i>		
(..)		
<i>Trecho Elucidativo para o Dissídio</i>		
<i>São firmados contratos com empresas estrangeiras para serviços de prospecção. Essas empresas criam empresas brasileiras. Na fase de contratação com a Petrobras, são celebrados dois contratos: um para afretamento, outro para a prestação de serviços. É o contrato de afretamento que recebe a maior parte dos valores (geralmente em torno de 90%). Com isso a empresa estrangeira consegue escoar a maior parte do valor do contrato sem a retenção na fonte do IRPJ em face da previsão legal da alíquota zero para o afretamento de embarcações (lei 9.481/97, art. 1º, inciso I).</i>		<i>Desse modo, o que ocorreu foi a celebração de dois contratos com o objetivo de escoar para o exterior a maior parte do valor obtido, de modo a enquadrar a quase totalidade do valor dos dois contratos sob a alíquota zero, o que de acordo com o artigo 1º, I, da Lei nº 9.481/97, é permitido no caso de afretamento de embarcações.</i>

O mesmo quadro é verificado quando o contribuinte identifica a divergência com o segundo acórdão paradigma (1402-001.439).

Pois bem.

Analizando as razões do contribuinte, é inteligível qual a similitude entre os casos e a divergência na interpretação da lei, notadamente o artigo 1º, I, da Lei nº 9.481/97. Por tal razão, entendo preenchido o requisito de demonstração da lei interpretada de forma distinta, como prescreve o artigo 67, §1º, do atual RICARF.

Adotando as razões do Presidente de Câmara quanto à tempestividade e demonstração da divergência na interpretação da lei tributária, além de identificar nas razões recursais a lei interpretada pelos acórdãos recorrido e paradigmas, conheço do recurso especial quanto ao tema (*Subvenções Correntes para Custeio ou Operações ou de Recuperações ou Devoluções de Custos*).

Mérito

A razão central para os lançamentos tributários que originaram o presente processo é a artificialidade vislumbrada na assinatura de dois contratos com a Petrobrás, um assinado pela controladora (contrato de afretamento de embarcações) e um pela controlada (outros serviços), “estabelecendo condições que acarretam prejuízos sequenciais para a empresa controlada, sediada no Brasil” (...) “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

(...) *sob o alcance da alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (Lei nº 9.481/97).* (trecho do Termo de Verificação Fiscal).

No entendimento do auditor fiscal autuante os supostos reembolsos da controladora (no exterior) para a controlada no Brasil – relativos aos custos com manutenção das embarcações objeto de afretamento - que seriam receita desta última, tendo por finalidade remunerar a empresa sediada no Brasil e subvencionar a continuidade de sua operação.

O contribuinte, ao longo do processo administrativo, sustentou que a divisão em dois contratos é exigência do Edital de Licitação da Petrobrás (*Cláusula 2.7 do Edital 187.8.002.01-7*, doc. 4 anexo à impugnação), que teria definido a estrutura dos contratos e respectivas remunerações. Sustenta, ainda, que a Sedco Forex International Serviços S.A. (contratada pela Petrobrás – serviços de afretamento) não seria controladora da Transocean Seco Forex Brasil Ltda.

Com efeito, o Edital de Concorrência Internacional nº 101.0.01595-6 prevê a existência de dois contratos, sendo um de afretamento e outro de prestação de serviços, definindo o percentual do preço de pagamento de cada um dos contratos:

1.6. Como resultado da licitação, a PETROBRAS celebrará 2(dois) contratos, quais sejam, um de afretamento e outro de prestação de serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover". Os preços propostos, mediante o preenchimento das Planilhas de Pregos Unitários, constantes do ADENDO V, estarão limitados a 85% (oitenta e cinco por cento) em dólares norte-americanos (relativos ao Contrato de Afretamento), sendo o restante pago em moeda corrente nacional (relativo ao Contrato de Prestação de Serviços). (fls. 2708, volume 13)

Em sentido similar, o Convite Internacional nº 187.8.002.01-7 estabelece que:

2.7 — As taxas diárias de operação, Ref. 101 das Planilhas de Preços Unitários, deverão ser cotadas observando-se o "split" de 90% (noventa por cento) a ser pago em dólares norte-americanos, no caso do Contrato de Afretamento da Unidade e de 10% (dez por cento), no caso do Contrato de Prestação de Serviços. (fls. 2472, volume 12)

Os editais, portanto, definiram os preços de cada um dos contratos, sem a existência de margem de alteração pelo contribuinte. Os editais de licitação ainda afastam a suposta artificialidade na operação, afinal, as empresas foram contratadas – por meio de dois contratos distintos – por exigência da Petrobrás, por licitação regular.

O artigo 1º, I, da Lei nº 9.481/1997, em redação vigente ao tempo dos fatos destes autos, reduzia a zero a alíquota do IRFOnTE quanto ao afretamento:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

I - receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

Assim, não vislumbro, a priori, qualquer artificialidade na contratação procedida pela Petrobrás, por licitação regular, com o gozo da redução da alíquota do IRFFonte na forma legal.

Lembro que o reembolso era feito pela SEDCO-FOREX INTERNATIONAL SERVICES S.A., que não era controladora direta da TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL entre 2002 e 2003. Assim, equivocado o lançamento tributário quando menciona tal controle pela SEDCO FOREX INTERNATIONAL, *verbis*:

A infração trata-se, em síntese, de omissão nas DIPJs 2003 e 2004 110 (referentes aos anos-calendário 2002 e 2003) de valores recebidos como devolução de custos decorrentes de prestação de serviços pela empresa controlada à empresa controladora, realizada através da conta denominada "SEDCO FOREX INTERNATIONAL", na qual era registrada a contrapartida das transferências de numerário de banco no exterior para conta bancária da TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL LTDA, no Brasil, no Banco Boston por ordem da controladora, para ressarcimento de custos com manutenção das embarcações objeto de afretamentos pela PETROBRAS.

Com efeito, o conceito de controle está delineado na Lei nº 6.404/1964, nos termos seguintes:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

A identificação de pessoa jurídica como controlador, portanto, depende do preenchimento dos dois requisitos tratados pelas alíneas "a" e "b", não sendo possível vislumbrar figura de "controlador" quando não houver titularidade dos direitos do sócio e poder de eleger a maioria dos administradores da companhia (como refere a alínea "a").

No caso dos autos, tratando-se de autuação quanto aos anos de 2002 e 2003, vale analisar os documentos sociais da empresa então recebedora dos reembolsos (TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL LTDA.), para verificar quem seriam seus sócios e, ainda, um possível controlador.

O contribuinte alegou em sua defesa inicial:

Inicialmente, as empresas TOUHY CORP e INKERI INC., eram únicas sócias-quotistas da empresa SEDCO-FOREX DO BRASIL LTDA., possuindo, respectivamente, 9.694.929 (nove milhões, seiscentas e noventa e quatro mil, novecentas e vinte e nove) quotas e 01 (uma) quota do capital social.

Através da realização da Primeira Alteração Contratual as quotas pertencentes As empresas TOUHY CORP e INKERI INC. foram totalmente cedidas e transferidas para as empresas SEDCO-FOREX INTERNATIONAL INC. e SEDCOFOREX HOLDINGS LTD., de forma que a primeira passou a ser detentora de 9.694.929 (nove milhões, seiscentas e noventa e quatro mil, novecentas e vinte e nove) quotas e a segunda passou a ser detentora de 01 (uma) quota.

Tempos depois, através da realização da Terceira Alteração Contratual, as sócias-quotistas resolveram alterar a denominação da sociedade, que passou a se chamar TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL LTDA.

Por sua vez, através da Oitava Alteração Social a socia-quotista SEDCO-FOREX INTERNATIONAL INC. vendeu e transferiu 01 (uma) de suas quotas ao Sr. PAUL ARTHUR KING, de forma que a empresa SEDCO-FOREX INTERNATIONAL INC. passou a ser a detentora de 9.694.928 (nove milhões seiscentas e noventa e quatro mil e novecentas e vinte e oito) quotas; a empresa SEDCO-FOREX HOLDINGS LTD. continuou a ser detentora de 01 (uma) quota; e o Sr. PAUL ARTHUR KING passou a ser o detentor de 01 (uma) quota.

Já na nona alteração no contrato social da empresa, que deve ser destacada para demonstrar a inexistência de qualquer vínculo de controle por parte da empresa estrangeira sobre a Impugnante, a SEDCO-FOREX HOLDINGS LTD. vende e transfere sua única quota à empresa SEDCO-FOREX INTERNATIONAL INC. (se retirando, portanto, da sociedade), de forma que os únicos sócios-quotistas da Impugnante passaram a ser a empresa SEDCO-FOREX INTERNATIONAL INC. e o Sr. PAUL ARTHUR KING.

Por fim, na última alteração no contrato social da empresa, a 12ª alteração, na qual inclusive se aprovou a incorporação da empresa pela ora Impugnante, o Sr. PAUL ARTHUR KING cedeu e transferiu a sua única quota em favor de SEDCO-FOREX INTERNATIONAL INC., se retirando da sociedade, que portanto passou a ter apenas esta como sócio-quotista, muito embora, tenha sido incorporada pela ora Impugnante.

Dessa forma, por tudo o que foi exposto, não resta dúvida de que a empresa SEDCO-FOREX INTERNATIONAL SERVICES S.A. (empresa estrangeira que figura nos contratos de afretamento celebrados com a PETROBRAS, bem como nos contratos de câmbio através dos quais remete recursos à Impugnante para o pagamento de despesas que serão feitas pela Impugnante por conta e ordem da própria empresa estrangeira) EM MOMENTO ALGUM FOI CONTROLADORA DIRETA OU INDIRETAMENTE DA ORA IMPUGNANTE: a semelhança entre os nomes confundiu de forma sobranceira a ilustre Fiscalização, já que a quotista da sociedade incorporada era a SEDCO-FOREX INTERNATIONAL INC., esta com sede no Panamá, e não a SEDCO-FOREX INTERNATIONAL SERVICES S.A. (empresa estrangeira que figura nos contratos de afretamento celebrados com PETROBRAS, bem como nos contratos de câmbio através dos quais remete recursos Impugnante).

Nesse sentido, são os seguintes documentos sociais relevantes da TRANSOCEAN SEDCO FOREX, apresentados à fiscalização:

- 1) Alteração contratual da TRANSOCEAN SEDCO FOREX (fls. 18/32), de 02/05/2002, apresentado à fiscalização, constando como sócios:
 - a. SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC. (Panamá)
 - b. SEDCO-FOREX HOLDINGS LTD. (Ilhas Virgens Britânicas)
- 2) Alteração Contratual da mesma pessoa jurídica, datada de 02/10/2002 (fls. 34/50), na qual é admitido novo sócio, pessoa física. Assim, a partir de então são sócios do contribuinte:
 - a. SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC. (Panamá)
 - b. PAUL ARTHUR KING (pessoa física, residente nos Estados Unidos);
 - c. SEDCO-FOREX HOLDINGS LTD. (Ilhas Virgens Britânicas)
- 3) Alteração Contratual, datada de 12/06/2003 (fls. 52/76), na qual retira-se da sociedade da Sedco-Forex Holdings Ltd, constando a partir de então como sócios:
 - a. SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC. (Panamá)
 - b. PAUL ARTHUR KING (pessoa física, residente nos Estados Unidos);
- 4) Alteração Contratual, datada de 18/08/2003 (fls. 78/100), permanecendo com a mesma composição societária:
 - a. SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC. (Panamá);

- b. PAUL ARTHUR KING (pessoa física, residente nos Estados Unidos);

Assim, os únicos sócios do contribuinte no período fiscalizado (2002 e 2003) forma: SEDCO-FOREX HOLDINGS LTD (Ilhas Virgens Britânicas); SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC. (Panamá) e PAUL ARTHUR KING (pessoa física). Efetivamente, não consta nos autos que a SEDCO-FOREX INTERNATIONAL SERVICES S.A. tenha sido sequer sócia (quanto mais controladora) do contribuinte.

Consta, aliás, do Termo de Verificação Fiscal, que: “a *ÚNICA sócia cotista da TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL LTDA, é a empresa estrangeira SEDCO-FOREX INTERNATIONAL INC., com sede no PANAMÁ*” (fls. 2230). É, portanto, incontroverso que a SEDCO-FOREX INTERNATIONAL SERVICES S.A. não foi sócia do contribuinte no período fiscalizado. E portanto não poderia ser identificada como controladora.

Consta também do Termo de Verificação Fiscal:

São partes integrantes do presente Auto de Infração, os Anexos I e II descritos nas alíneas “e” e “f” retromencionadas. Esses anexos demonstram, de forma analítica, os valores, discriminados mês a mês (BASES DE CALCULO DO IRPJ, CSSL, PIS E COFINS), que a “SEDCO FOREX INTERNATIONAL SERVICES S/A” remeteu do exterior para a conta da fiscalizada visando fazer frente aos custos e despesas lançados na contabilidade da fiscalizada, conforme demonstrado no Livro Razão As fls. 1102 a 1197 do Volume VI; As fls. 1200 a 1398 do Volume VII; As fls. 1401 a 1599 do Volume VIII; As fls. 1602 a 1784 do Volume IX e As fls. 1787 a 1939 do Volume X.

Portanto, os reembolsos vislumbrados pelo Auditor Fiscal autuante foram feitos pela SEDCO FOREX INTERNATIONAL SERVICES S/A, que não era sócia, como tampouco controladora do contribuinte.

Sucessivamente, adoto as pertinentes colocações do ex-Conselheiro Marcos Shigueo Takata em julgamento de processo do mesmo contribuinte (Processo nº 15521.000300/2007-61, acórdão nº 1103-001.105):

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

Tampouco houve indicação, muito menos discriminação, de quais valores seriam os de preço de serviços prestados à Petrobras, encobertos no preço de afretamento da Sedco-Forex International Services S.A., e quais seriam os de remuneração de atividade da recorrente para suas “controladoras”.

Posto isso tudo, não se sustenta a conclusão de que os valores de transferência de recursos das “controladoras” da recorrente para esta são preço de prestação de serviços da recorrente às suas “controladoras”.

E o mais importante. Não se sustenta a conclusão de que tais valores sejam preço de prestação de serviços pela recorrente à Petrobras (encobertos no preço dos afretamentos das empresas estrangeiras contratadas), pois já se viu que ficou incomprovada a artificialidade de preços praticados com a contratante. O motivo central resultou derruído, ante a imposição determinada pelos editais de licitação.

Esclareço que o processo acima citado (15521.000300/2007-61) foi recentemente sorteado para minha relatoria e incluído em pauta para julgamento nesta sessão. No entanto, identificado pequeno equívoco procedimental, o processo foi retirado de pauta para saneamento.

Lembro, também, que a matéria foi analisada por esta Turma da CSRF, em julgamento realizado em 04 de abril de 2017, sendo o acórdão de relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto (Processo Administrativo nº 15521.000126/2005-95, acórdão nº 9101-002.741). À ocasião, acompanhei o relator em suas razões para negar provimento ao recurso especial da Procuradoria. Destaco voto do Conselheiro Luís Flávio Neto naquele acórdão a respeito do tema:

Faz-se necessário, então, distinguir essas duas espécies do gênero “entradas”: os “ingressos” e as “receitas”. (...)

Por “receitas”, entendem-se apenas as entradas definitivas (ou mesmo o direito de receber tais entradas). Os “ingressos provisórios” não compõem o gênero “receitas”, já que não trazem qualquer incremento ao patrimônio da entidade-canal. Tais ingressos provisórios, embora possam vir a ser contabilizados em seu ativo circulante, têm como desdobramento imediato um compromisso em seu passivo circulante, qual seja, o repasse de tais valores aos seus verdadeiros destinatários. Não havendo direito da entidade-canal ao valor destinado aos repasses, o seu ingresso provisório não deve afetar em nada o seu resultado e, portanto, não representa signo presuntivo de riqueza em relação a esta.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, em convergência com as normas internacionais de contabilidade (International Financial Reporting Standards - IFRS), dedica especial atenção às receitas de intermediação, a fim de distingui-las dos valores recebidos para repasse aos fornecedores dos serviços intermediados.

O Pronunciamento Técnico CPC 30, define que “receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários”. A demonstração de resultados da entidade somente pode apresentar como receita a entrada decorrente da atividade empresarial própria e que resulte em aumento do seu próprio patrimônio líquido.

O pronunciamento contábil (CPC 30) elucida que quantias cobradas por conta de terceiros (como tributos sobre vendas, sobre bens e serviços e sobre valor adicionado) não trazem

benefícios econômicos para a entidade e, por isso, “não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita”. Tratando-se de relação de agenciamento, “os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes”.

Há também pronunciamento do CPC para pequenas e médias empresas (“Pronunciamento Técnico PME”), que traz igual conceito para “receita”, distinguindo-a dos ingressos provisórios e reafirmando que, “no relacionamento como uma agência, a entidade deve incluir na receita somente o valor de sua comissão. Os valores recebidos em nome do titular não são considerados como receita da entidade”. Assim, conforme os padrões internacionais de contabilidade ora adotados no Brasil, tais ingressos provisórios recebidos para repasse não representam um signo de riqueza ao intermediador, que não sofre mutação de seu patrimônio líquido; o patrimônio líquido afetado pertence, isto sim, ao fornecedor daquilo que está sendo intermediado.

Interessa ter claro, ainda, as duas faces do princípio da capacidade contributiva. Sob o seu aspecto objetivo, é pré-requisito para a eleição da hipótese de incidência tributária, trate-se de impostos ou de contribuições. (...)

No caso sob julgamento, quando o ingresso provisório transita pela contabilidade da entidade-canal, tem-se uma entrada de caixa desdobrada em uma obrigação no passivo desta, sem afetar o seu resultado.

Pode-se concluir, então, que a contabilização levada a termo pelo contribuinte, como bem ressaltado pela decisão recorrida, foi realizada adequadamente. Da mesma forma, também é correto concluir que há ausência de capacidade contributiva objetiva, já que o ingresso provisório de valores destinados ao repasse de afretamento não reflete probabilidade de riqueza para a empresa.

Capacidade contributiva haveria na hipótese da recorrida haver acordado com as aludidas empresas estrangeiras remuneração pelo referido ônus assumido. Nessa hipótese, haveria entrada definitiva de receitas atinentes à sua remuneração, inconfundíveis com os ingressos provisórios recebidos a título de reembolso das despesas de interesse das empresas residentes no exterior. Não identifico, contudo, tal circunstância nos presentes autos.

Pelas razões expostas e adotando também as razões do ex-Conselheiro Marcos Shigueo Takata e do Conselheiro Luís Flávio Neto, acima reproduzidas, voto por **dar provimento ao recurso especial** do contribuinte.

Conclusão

Diante de tais razões, voto pelo **conhecimento e provimento** ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes Moura, Redator Designado.

Não obstante o substancial voto o I. conselheira, peço vênica para discordar em relação ao mérito.

A matéria devolvida consiste em analisar como se deve **qualificar** os recursos provenientes do exterior objeto da autuação fiscal: são ingressos não tributáveis (reembolso de despesas) ou receitas tributáveis (recuperação de custos, art. 392, inciso II do RIR/99¹)?

A princípio, vale discorrer sobre o contexto em que se deu a autuação fiscal, bem delineado pelo Termo de Verificação Fiscal - TVF.

A situação apresentada aos autos trata de dois contratos, celebrados entre a Petrobrás, a recorrente e a sua controladora, empresa sediada no exterior. Um contrato dispõe sobre prestação de serviços entre a recorrente e a Petrobrás, que trata de atividades como prospecção, perfuração, avaliação, completação e workover, dentre outros, excetuando-se o serviço de afretamento. O outro contrato, celebrado entre a controladora da recorrente e a Petrobrás, dispõe sobre o afretamento.

Somando-se os valores dos dois contratos, noventa por cento do montante refere-se ao contrato de afretamento celebrado entre a controladora do exterior e a Petrobrás, sendo que as receitas de afretamento são albergadas por alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997. Os outros dez por cento correspondem ao contrato entre a recorrente e a Petrobrás, por prestação de serviços submetida à tributação regular.

Transcrevo excerto do TVF que ilustra com clareza a situação:

Dispensando atenção maior nos exames, e graças a informes obtidos de ações fiscais já desenvolvidas em outras empresas da

¹ Vide Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999.

Subseção V Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:
(...)

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III); (...)

região de Macaé-RJ, pôde ser flagrado o mecanismo que explica a permanência em operação no Brasil de empresas econômica e financeiramente "deficitárias". Decompondo a situação fática real, pode-se ter uma visão analítica da simulação de prejuízos praticada, mediante atribuição forçada de prejuízos a empresa sediada no Brasil, contra resultados positivos auferidos por empresa ligada no exterior, de cujas receitas (da empresa estrangeira) não há sequer retenção de tributos e contribuições pela fonte pagadora (PETROBRAS): 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.2 9.481/97, art. 1.2 , 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, essa não interfere nem apresenta obstáculos, ao que tudo indica, à formatação contratual dupla citada no item "c"; g) E, uma vez criada artificialmente uma enorme defasagem entre os valores dos serviços a serem prestados e o afretamento da embarcação, cumpre à controladora no exterior reembolsar sua controlada no Brasil, para efeito de custeio operacional e não operacional pois de outra forma esta última não sobreviveria sem o apelo à falência ou concordata o que é feito através de transferências bancárias de contas no exterior para contas em bancos no Brasil, com registro contábil em contas de obrigações sob os títulos "Transocean Offshore Deepwater", código "9219", e "Transocean Offshore Limited", código "9225" no caso da escrita fiscal da TRANSOCEAN BRASIL LTDA, para que a controlada possa manter-se regularmente em atividade; h) Dessa forma, fecha-se o ciclo, já que os rendimentos da empresa com sede no Brasil que realmente trazem correspondência com os serviços prestados de perfuração, avaliação, completação e "workover", e que são indevidamente inseridos no valor do contrato de afretamento celebrado com a empresa- estrangeira, retornam

para a empresa sediada no Brasil, controlada, por meio destas transferências bancárias (item "g"), cuja finalidade alcança, inclusive, remunerar serviços de manutenção muitas vezes executados pela controlada nas embarcações de propriedade da controladora afretadas; i) Outra situação revelada é a característica de reembolso dos valores transferidos do exterior para contas de empresas controladas no Brasil, pois que a controlada arca com os custos e despesas de manutenção da embarcação afretada, que pertence à empresa controladora, remetente das transferências bancárias.

Concluindo, da presente fiscalizada, vultosos valores (cerca de US\$ 128 milhões de dólares por ano), saem do País para pagamento de afretamentos de embarcações sem imposto retido na fonte, por força de alíquota zero legalmente aplicável aos afretamentos, enquanto valores contratuais com menor relevo ficam no País consignados na escrita contábil e fiscal de empresas que sempre dão prejuízo, da mesma forma implicando em nenhum recolhimento a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e em recolhimento reduzido de PIS e COFINS, incidentes sobre o faturamento. Isso é realizado mediante fluxo triangular do rendimento (empresa contratante, PETROBRAS, empresa controladora, no exterior, e empresa sediada no Brasil, controlada) que visa ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições incidentes sobre o lucro e faturamento da empresa com sede no território nacional.

Na sequência, a autoridade autuante apresenta quadro demonstrativo, refletindo o resultado do arranjo empreendido pelo grupo societário.

A guisa de maior visualização dos prejuízos consecutivos x reembolsos, foi elaborado o quadro abaixo, com os valores envolvidos no caso da empresa fiscalizada para os anos sob ação fiscal, a saber, anos-calendário 2002 e 2003::

ANO-BASE	(I) RECEITAS	(II) CUSTOS E DESPESAS	(III) LUCRO REAL (PREJUÍZO)	(IV) REEMBOLSOS
2002	26.670.583,38	44.761.278,22	(18.090.694,84)	61.682.430,97
2003	21.527.290,12	33.807.077,37	(12.279.787,25)	73.696.572,00

A Contribuinte informou que havia celebrado uma “parceria” ou “aliança informal” com a sua controladora, no sentido de prestar suporte às operações da controladora no território nacional. E, nesse sentido, os “reembolsos” corresponderiam à despesas incorridas pela recorrente para dar suporte aos serviços prestados em favor da controladora. Ou seja, as remessas do exterior recebidas da controladora seriam reembolsos de despesas.

São os fatos.

A princípio, cumpre esclarecer que um lançamento contábil de remessas oriundas do exterior, atendendo aos princípios basilares da contabilidade, deveria ser de débito em conta de ativo e crédito em conta de **resultado**.

Ou seja, a situação tratada no caso em tela, no qual a contabilização a crédito ocorreu em contas **patrimoniais**, constitui-se em lançamento **atípico**.

Caso os fatos alegados pela recorrente pudessem conduzir a uma outra realidade, qual seja, de que seriam efetivamente de reembolsos de despesas, o que justificaria a contrapartida do débito em conta de ativo a crédito em contas patrimoniais, **deveriam ser lastreados por elementos hábeis para comprovar a escrituração**.

Apenas transcrição do registro contábil como "TRANSFERÊNCIA DE NUMERÁRIO" não se mostra eficaz, por si só, para comprovar a materialidade dos ingressos na condição de reembolsos de despesas.

No caso concreto, caberia à recorrente, diante da **contabilização atípica** das remessas do exterior, lastrear a sua escrituração com elementos de provas hábeis e idôneos, conforme art. 923 do RIR/99:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (Grifei)

Mero contrato **informal** celebrado com a sua controladora não é suficiente para fundamentar o registro contábil efetuado pela Contribuinte das remessas de divisas do exterior. Trata-se de liberalidade que não pode ser oponível ao Fisco.

Transcrevo excertos do TVF:

As receitas foram reconhecidas realizadas no ato dos reembolsos, uma vez que, conforme já dito, os pagamentos (transferências bancárias para a conta "46" – Banco Safra) não se concretizaram à vista das prestações dos serviços pela controlada, nem tampouco há qualquer compromisso formal de pagamento — devido as circunstâncias de interdependência entre as empresas, à margem do interesse e da livre vontade que predominam em operações contratadas entre empresas em geral.

(...)

Sendo assim, e considerando que não há compromisso formal assumido pela controladora com relação aos pagamentos (reembolsos), cumpre reconhecer as receitas e faturamentos nas datas dos efetivos pagamentos/transferências, tanto para a interpretação que lhes atribua caráter de pagamento quanto para a que lhe atribua caráter de subvenção para custeio.
(Grifos originais)

Sequer houve preocupação da empresa em segregar as despesas que foram incorridas por ela daquelas supostamente originadas do suporte dado à sua controladora. Não há como identificar quais despesas foram oriundas dos serviços prestados a título de prospecção, perfuração, avaliação, completação e workover (decorrente do contrato celebrado entre a recorrente e a Petrobrás) e daquelas derivadas do afretamento (referentes ao contrato celebrado entre a controladora da recorrente e a Petrobrás).

Ora, se o motivo dos alegados “reembolsos” seria precisamente as despesas incorridas em favor de sua controladora, mostra-se inadmissível e inexplicável o procedimento da recorrente em optar por não segregar as suas despesas daquelas incorridas em favor da empresa no exterior.

Nesse contexto, mostra-se preciso o TVF:

A infração trata-se, em síntese, de omissão nas DIPJs 2003 e 2004 (referentes aos anos-calendário 2002 e 2003) de valores recebidos como devolução de custos decorrentes de prestação de serviços pela empresa controlada à empresa controladora, realizada através da conta denominada "SEDCO FOREX INTERNATIONAL", na qual era registrada a contrapartida das transferências de numerário de banco no exterior para conta bancária da TRANSOCEAN SEDCO FOREX BRASIL LTDA, no Brasil, no Banco Boston por ordem da controladora, para ressarcimento de custos com manutenção das embarcações objeto de afretamentos pela PETROBRAS.

*Ora, se a empresa controlada reconhecidamente prestou serviços para a controladora, e recebeu remuneração com a qual afirma haver correspondência com os citados serviços — manutenção das embarcações de propriedade da controladora —, por definição ocorreu percepção de receitas que devem ser acrescentadas ao resultado do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo da tributação desse faturamento como fato gerador da tributação das contribuições PIS e COFINS, não importando a classificação contábil e fiscal ou a denominação que a empresa controlada pretenda atribuir ao que registra como "transferência de numerário". Diga-se mais ainda, tais ingressos correspondem na verdade a repatriação de receitas, restabelecendo-se através de **reembolsos** parte do lucro que deveria harmonizar-se com o contrato assinado pela empresa controlada e a PETROBRAS.*

*Sendo assim, e considerando que não ha compromisso formal assumido pela controladora com relação aos pagamentos (reembolsos), **cumprе reconhecer as receitas e faturamentos nas datas dos efetivos pagamentos/transferências, tanto para a interpretação que lhes atribua caráter de pagamento quanto para a que lhe atribua caráter de subvenção para custeio.** A irregularidade contábil cometida pela empresa controlada quanto à omissão na escrita contábil e fiscal dos reembolsos efetuados pela controladora como recuperação de custos, e quanto à falta de reconhecimento destas receitas, contextualiza-se nos textos normativos da Resolução CFC n.º 750/93, Art. 1º,*

Processo nº 15521.000122/2007-79
Acórdão n.º **9101-003.377**

CSRF-T1
Fl. 6.520

§§ 1º e 2º, e Art. 9º, § 3º, inciso I e IV, transcritos a seguir:
(Grifos originais)

Dessa maneira, entendo não haver reparos ao entendimento da autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes Moura