



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

**Processo nº** 15521.000156/2009-25  
**Recurso nº** 03.122.013 Voluntário  
**Acórdão nº** 1202-001.067 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de dezembro de 2013  
**Matéria** omissão de receitas  
**Recorrente** BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. REEMBOLSO DE DESPESAS. CARACTERIZAÇÃO.

Em razão de sua inoponibilidade ao Fisco, desconsidera-se a existência formal de dois contratos distintos (de afretamento e de prestação de serviços), uma vez caracterizada a falta de propósito negocial naquela forma de contratação, em virtude de diversos elementos fáticos que demonstram a realização de uma única prestação de serviço.

A atuação de empresas do mesmo grupo econômico na prestação de serviços a terceiros de forma conjugada e informal, com confusão de bens materiais e humanos, descaracteriza a veracidade do conteúdo do contrato, impondo a tributação dos valores indevidamente classificados como reembolso de despesas.

OMISSÃO DE RECEITAS. AUMENTO DE CAPITAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez não se sustentando a acusação de “simulação fraudulenta” que ensejou a qualificação da multa, os documentos apresentados pela Recorrente como justificadores do aumento de capital e reembolso de despesas, não podem ser meramente desconsiderados em sua validade jurídica, a fim de se buscar uma caracterização de suposta receitas omitidas decorrentes de prestação de serviços efetuados no Brasil, ainda que provenientes de recursos ingressados através de remessas recebidas do exterior, regularmente efetuadas através do Banco Central. Assim, é de se aceitar como plenamente válidos os documentos que ensejaram o aumento de capital e o reembolso de despesas.

PIS E COFINS. AUMENTO DE CAPITAL. AFASTADA SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITAS A ESSA REMESSA.

Uma vez válida a operação de aumento de capital, por sustentada em documentação hábil e idônea, a justificar tal procedimento, não se pode considerar, a esse título, omissão de receita, que reflete, assim, nas bases de cálculos do PIS e da COFINS, que deve ser expurgada desses valores, por inexistir tal configuração de receita omitida.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. CONDUTA DOLOSA. NÃO COMPROVAÇÃO.

A contratação de prestação de serviços em condições econômico-financeiras desiguais, por si só, não configura simulação, por ausência de comprovação da conduta dolosa.

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM. DATA DO FATO GERADOR.

A contagem do prazo decadencial dos tributos lançados por homologação obedece à regra do art. 150, §4º, do CTN, iniciando-se a contagem da data do fato gerador, quando não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos da jurisprudência firmada em recurso repetitivo do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação e, por maioria de votos, em reconhecer a ocorrência da decadência do IRPJ e da CSLL até o terceiro trimestre de 2004 e do PIS e da Cofins até novembro de 2004, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para excluir da tributação do IRPJ e da CSLL a omissão de receitas originada do aumento de capital, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Plínio Rodrigues Lima, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à omissão de receitas originada do reembolso de despesas, vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para excluir da tributação do PIS e da Cofins as omissões de receita originadas do aumento de capital e do reembolso de despesas, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Plínio Rodrigues Lima e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto redução da multa de ofício para o percentual de 75%, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima. Por maioria de votos, em afastar a apreciação ex-offício da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, que entendeu arguida pela Recorrente a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor das matérias em que restou vencida a relatora, o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

(assinado digitalmente)

Processo nº 15521.000156/2009-25  
Acórdão n.º **1202-001.067**

**S1-C2T2**  
Fl. 4

---

Orlando José Gonçalves Bueno – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação contra os autos de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 3.532.108,60 (fls. 719/731); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 1.626.524,05 (fls. 732/741); Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no valor de R\$ 1.690.764,84 (fls. 742/753) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, nos valores de R\$ 86.040,00 - código 2960 e R\$ 7.743.477,70 - código 5477 (fls. 754/767), todos acrescidos de multa de 150% e juros de mora calculados até 30/11/2009, no montante total de R\$ 45.372.783,91.

De acordo com o Termo de Verificação de Infração (vol.3, fls. 422/591), a autoridade fiscal adicionou à base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, os recursos ingressados a débito na conta bancos a título de "reembolso de despesas" e que foram lançados a crédito da conta nº 1.12.12.53.0000 (CO 53 - MS DRILLING) e o recursos ingressados a título de "aumento de capital", registrado a crédito da conta capital a integralizar, remetidos pela empresa DIAMOND OFFSHORE INTERNATIONAL LIMITED, considerados omissão de receita, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/95, tendo deduzido os custos lançados a débito na conta nº 1.12.12.0053 (conta corrente intercompanhias). Sob a ótica fiscal e tendo como pontos relevantes: operações entre partes relacionadas; autonomia das operações contratadas; e obrigações das Empresas estrangeiras no País, os fundamentos fáticos da autuação, em síntese, são os seguintes:

- a PETROBRAS celebrou um contrato de afretamento da plataforma de perfuração de poços de petróleo com empresas estrangeiras indiretamente ligadas à empresa brasileira (fiscalizada) que, por sua vez, celebrou com a PETROBRAS um contrato de prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo, assumindo cada uma responsabilidade solidária pela obrigação assumida pela outra, sendo que os serviços de perfuração de poços são prestados através da utilização dos equipamentos (sonda de perfuração) da plataforma afretada;

- pelo contrato de afretamento a empresa no exterior recebe 90% da soma dos dois contratos firmados, enquanto a empresa sediada no Brasil recebe 10% dos valores pactuados;

- a divisão da contratação permitiu o escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos (90%) sem retenção do imposto de renda na fonte, sob o entendimento de que o afretamento das plataformas seria alcançado pela isenção do art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481/97;

- apesar da execução dos serviços contratados pela PETROBRAS envolver altos custos operacionais, a fiscalizada declarava expressivos e sucessivos prejuízos fiscais e praticava atividades com aparência de lucratividade;

- para cobrir os custos de execução pela fiscalizada, a empresa estrangeira recebia os pagamentos efetuados pela PETROBRAS em remuneração aos serviços contratados

em contas bancárias no exterior e, em seguida, efetuava transferências bancárias, a partir da mesma conta, para o caixa da fiscalizada, sob a rubrica de "reembolso de custos" e "aumento de capital";

- a fiscalizada se creditava dos valores relativos ao IRPJ e CSLL retidos na fonte pela PETROBRÁS quando do pagamento pelos serviços contratados com ela;

- as empresas estrangeiras e a fiscalizada eram subsidiárias direta ou indiretamente de uma mesma empresa estrangeira (DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC (www.diamondoffshore.com)). O objeto social da fiscalizada era a "*prestação de serviços à indústria petrolífera*" e faziam parte do seu quadro societário, a partir da alteração contratual de nº 112, em 02/01/2003: DIAMOND OFFSHORE HOLDING L.L.0 - CNPJ Nº 05.490.832/0001-57 (74,75%) e DIAMOND OFFSHORE (BRAZIL) L.L.0 - CNPJ Nº 05.490.927/0001-70 (25,25%), ambas situadas no Texas (EUA) e constituídas em 03/12/2002.

- embora tivesse sido acordado que os custos da operação efetivamente contratados (prestação de serviço de fato), com exceção dos custos com pessoal da fiscalizada e de docagem das plataformas que constaram dos contratos de prestação de serviços, ficariam por conta das empresas estrangeiras responsáveis pelo afretamento, além dos encargos de substituição e reparos de peças e equipamentos para as plataformas, importação de materiais, peças e equipamentos, obtenção de autorizações e licenças nos órgãos governamentais, admissão temporária das plataformas, e etc, estes atos foram executados no Brasil pela fiscalizada através de seus recursos humanos e materiais;

- o preço acertado, através de taxas diárias de operações, fora ajustado de forma indistinta, sendo considerados afretamento e serviço em um único preço, mas que foi segregado sem nenhum propósito negocial em dois preços: enquanto o contrato de afretamento ficou com 90% da remuneração, o contrato de prestação de serviços ficou com apenas 10%, que representou a receita declarada pela fiscalizada;

- a PETROBRÁS efetuava o pagamento do afretamento através de depósitos em conta bancária no exterior de titularidade da empresa estrangeira DIAMOND OFFSHORE INTERNATIONAL LIMITED, que é uma subsidiária integral da DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC., sediada nas Ilhas Cayman e remetia dessa mesma conta bancária no exterior para a conta bancária da Fiscalizada os numerários equivalentes aos custos incorridos pela empresa no Brasil para execução das atividades de perfuração contratadas pela PETROBRÁS;

- a fiscalizada funcionava de fato como uma filial da DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC. no Brasil, apesar de estar formalmente constituída apenas como sua controlada, realizando a título gratuito, sem qualquer contrato escrito ou remuneração e em total subordinação, todas as tarefas que ficaram contratualmente a cargo das empresas estrangeiras responsáveis pelo afretamento, que também são subsidiárias da DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC.;

- a fiscalizada carregava para seus resultados os custos comuns às empresas estrangeiras sem efetuar o rateio dos mesmos, além dos custos que contratualmente estavam estabelecidas como sendo das empresas estrangeiras responsáveis pelo afretamento, apurando prejuízos fiscais;

- os serviços foram prestados conjuntamente pelas duas empresas contratadas de forma unificada, em busca de um objetivo comum que era a perfuração de poços de petróleo

para a PETROBRAS, caracterizando uma verdadeira confusão patrimonial, a ponto de não se distinguir de forma autônoma o contrato de afretamento do contrato de prestação de serviço;

- os contratos de afretamento e os contratos de serviço de perfuração foram remunerados obedecendo a uma mesma sistemática (taxas aplicadas sobre horas trabalhadas) constante dos Atestados Diários de Perfuração (ADP), documento único que serve para a remuneração dos dois tipos de contratos;

- a fiscalizada mantinha em seus quadros de funcionários 10 (dez) gerentes estrangeiros que recebiam remuneração de ambas as empresas e, no Brasil, desempenhavam funções de superintendente ou gerente nas atividades desenvolvidas nas plataformas afretadas, supervisionando de forma indistinta as atividades de gestão náutica ou comercial desempenhadas nas plataformas;

- a conta corrente intercompanhias mantida pela fiscalizada (conta nº 1.12.12.0053 — CO 53 MS DRILLING), também inclui alguns custos que contratualmente são dela própria;

- a confusão patrimonial também ficou evidenciada nas multas contratuais previstas pela PETROBRAS de forma idêntica nos dois contratos, e que eram integralmente descontadas nas faturas da fiscalizada, mas depois lançadas a débito da conta nº 1.12.12.0053, permitindo que esta se creditasse quando dos recebimentos dos recursos transferidos pela empresa estrangeira a título de "reembolso de despesas";

- ocorreu simulação fraudulenta, pela existência de duas situações fáticas: uma aparente — a contratação de duas empresas "distintas" pela PETROBRAS para lhe prestar o afretamento de plataformas de perfuração de poços de petróleo, e outra para lhe prestar serviços de perfuração de poços de petróleo, com a utilização das citadas plataformas; e outra real — uma única prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo prestados por duas empresas em conjunto, que pertencem ao mesmo grupo empresarial estrangeiro, sendo uma delas estrangeira e a outra brasileira - a fiscalizada, ambas controladas indiretamente pela empresa estrangeira, DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC.

Com vistas a demonstrar a subordinação da fiscalizada à empresa DIAMOND OFFSHORE e suas repercussões tributárias, a autoridade fiscal efetuou a análise detalhada dos contratos, suas cláusulas e seus anexos, bem como a análise dos recursos humanos utilizados tanto pelas empresas estrangeiras como pela empresa brasileira fiscalizada.

Aos autos foram juntados os documentos levantados durante o procedimento fiscal, tendo a autoridade fiscal destacado, dentre outros:

- contratos sociais das empresas envolvidas e relatórios gerenciais, para comprovar a relação de dependência e subordinação entre elas;

- contratos de afretamento e dos contratos de prestação de serviços para comprovar que o que se contratava era uma única obrigação de fazer característica de prestação de serviços;

- folhas de pagamento e livro de registro de funcionários da fiscalizada, além de respostas às intimações, para comprovar que seu corpo funcional não era suficiente para

executar plenamente o serviço de perfuração para o qual foi contratada, e que incluía profissionais especificamente capacitados para a atividade de afretamento;

- fichas de pagamento das empresas estrangeiras, anexo V dos contratos de afretamento, cópias dos processos de autorização de trabalho estrangeiro obtidos junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, as Fichas do Programa Mundial de competência dos profissionais da DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC. e respostas das intimações, para comprovar que no corpo funcional das empresas estrangeiras constavam, em sua maioria, profissionais específicos e próprios para a prestação de serviços de perfuração, e não de afretamento;

- documentos dos procedimentos licitatórios adotados pela PETROBRÁS, para comprovar que não foi realizado procedimento de licitação com a fiscalizada e que o procedimento de segregar a contratação em duas empresas não estava previsto no Edital da Licitação;

- Atestados Diários de Perfuração (ADP), os Boletins de Medição (BM) e as taxas estabelecidas e aplicadas conforme os Anexos III dos contratos, para comprovar que as duas empresas são remuneradas pela execução de uma única atividade desempenhada, que é a prestação de serviços;

- cópias do Edital de convite internacional emitido pela PETROBRAS para as empresas estrangeiras e as respostas da PETROBRAS às intimações, para comprovar que as cláusulas contratuais estabelecidas, a formulação da divisão dos contratos e suas formas de remuneração (90% para o afretamento e 10% para os serviços) ocorreu sem nenhum propósito negocial e foi plenamente acatada e aceito pelas contratadas;

- extratos bancários das contas existentes no exterior, de titularidade da DIAMOND OFFSHORE LIMITED, faturas emitidas pelas empresas estrangeiras e respostas da PETROBRAS às intimações, para comprovar que a origem dos referidos recursos transferidos para a conta bancária da fiscalizada são os próprios pagamentos efetuados pela PETROBRAS para remunerar a empresa estrangeira DIAMOND OFFSHORE NETHERLAND pelo afretamento das plataformas OCEAN CLIPPER, OCEAN YATZY e OCEAN WINNER;

- lançamentos efetuados pela fiscalizada na conta contábil de reembolso, onde se constata várias inconsistências em relação à sua natureza, para comprovar que diversos custos eram realizados por conta e ordem da própria fiscalizada e não das empresas estrangeiras;

- cópias das diversas notas fiscais emitidas por empresas contratadas pela fiscalizada, as Ordens de Compra e as requisições de materiais anexadas às notas fiscais apresentadas, os lançamentos dos citados custos efetuados ora na conta de reembolso e ora em conta de resultado, para comprovar que a fiscalizada utilizava seu pessoal e seu material de forma indistinta para a aquisição dos citados produtos, independente se era dela ou da empresa estrangeira;

- apuração do resultado do exercício da fiscalizada, sobretudo as contas de despesas utilizadas e os seus lançamentos, para comprovar que o prejuízo apurado pela Fiscalizada se deu de forma intencional, pois considerou como seus alguns custos que

contratualmente foram estabelecidos como sendo das empresas estrangeiras responsáveis pelo afretamento das plataformas;

- termo de constatação elaborado pela fiscalização a bordo da plataforma OCEAN ALLIANCE, para comprovar o grau de subordinação e vinculação existente entre os funcionários da fiscalizada e os funcionários das empresas estrangeiras durante o exercício das atividades praticadas a bordo das plataformas e a confusão patrimonial existente nas atividades desempenhadas pelos funcionários das citadas empresas;

- documentos comprovando que o Agente da empresa PETROSERV (agenciadora) foi credenciado para representar a DIAMOND OFFSHORE e não a fiscalizada, e quem realizou o referido credenciamento foi o diretor da DIAMOND;

- faturas da fiscalizada, para comprovar que as multas contratuais previstas pela PETROBRAS tanto nos "contratos de afretamento" como nos "contratos de serviço" são descontadas integralmente da fiscalizada, sendo lançadas a débito na conta corrente intercompanhias, conforme Livro Razão;

- lançamentos efetuados na conta corrente intercompanhias e lançamentos efetuados nas contas de resultado, para comprovar a utilização dos mesmos códigos que identificam as plataformas OCEAN WINNER - 179.53NN, OCEAN ALLIANCE - 163.53NN, OCEAN CLIPPER - 150.53NN, OCEAN YATZY - 182.53NN, nas duas contas;

- cláusulas contratuais que tratam da rescisão contratual constante tanto dos contratos de afretamento como os contratos de prestação de serviço, para comprovar que há subordinação da contratação do afretamento das plataformas da DIAMOND OFFSHORE à contratação dos serviços prestados pela fiscalizada de forma exclusiva, haja vista que rescisão de um implica na rescisão do outro e vice-versa, sem possibilidade de substituição; e

- cópia de Termo de Admissão Temporária das plataformas, para comprovar desproporção dos valores pagos a título de simples afretamento.

Segundo a autoridade fiscal “os valores constantes da base de cálculo apurada foram retirados da escrita fiscal da Fiscalizada e também das planilhas e extratos bancários contidos nos documentos de prova de nº 114, 115, 116 e 117 que fazem parte do ANEXO XI dos autos e as planilhas apresentadas pela Fiscalizada e que constam do ANEXO XI e que foram consolidadas nas tabelas abaixo:”

| AN  | REEMBOLSO DE      | AUMENTO DE        | TOTAL             |
|-----|-------------------|-------------------|-------------------|
| 200 | R\$ 67.506.680,00 | R\$ 35.205.371,01 | R\$               |
| 200 | R\$ 59.454.889,45 | R\$36.770.316,02  | R\$ 96.225.205,47 |

A partir dos fatos acima descritos, segundo a autoridade fiscal, ficou caracterizada a infração de omissão de receitas nos anos-calendário 2004 e 2005, submetida à tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Tendo sido constatado que, em tese, ocorreu evasão tributária tipificados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação fiscal, fraude e conluio) e arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 (crimes contra ordem tributária), houve a qualificação da multa de ofício.

De acordo com a acusação, a partir da análise dos resultados e dos contratos, constatou-se, que a recorrente aceitou, deliberadamente, contratar com a PETROBRAS em

condições financeiras e econômicas desfavoráveis, inserindo preços incompatíveis com os custos dos serviços que realizará, a fim de proporcionar à empresa Controladora, com sede nas Ilhas Cayman, a remessa de pagamentos dos afretamentos efetuados pela PETROBRÁS, consistindo a ação fraudulenta na triangulação dos valores pagos pela PETROBRÁS à Controladora e que retorna para a Controlada (recorrente).

Inconformada, a interessada apresentou impugnação (fls. 785/828), em 02/01/2010, aduzindo as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Alega, em preliminar, a nulidade do auto de infração em função da atipicidade da conduta atribuída (omissão de receita) e também pela ausência de diploma legal que a fundamente, já que nenhum dos dispositivos que fundamentam o auto de infração trata das hipóteses configuradoras da omissão de receita, as quais estão previstas nos artigos 281, 283 e 287 do RIR/99, sendo que o Termo de Verificação Fiscal não contém a descrição de fato que configure omissão de receita, consoante previsto na legislação.

Quanto ao direito, inicialmente, alega a decadência, por ocasião da notificação do lançamento, ocorrido em 23/12/2009, a teor do art. 150, §4º do CTN, considerando que, no ano calendário de 2004 estava sujeita ao regime de apuração pelo lucro real trimestral, quanto ao IRPJ e CSLL, os valores relativos ao primeiro, segundo e terceiro trimestres daquele ano já haviam decaído; e em relação ao PIS e a COFINS, cujo fato gerador é mensal, estariam decaídos os fatos geradores ocorridos até 31/11/2004, pois durante todo o período houve a antecipação do pagamento que se entendia ser o devido.

Aponta a licitude dos procedimentos por ela adotados em cumprimento integral das regras previstas no edital de licitação e/ou convite internacional, aduzindo:

- que a segregação da contratação, pela PETROBRÁS, mediante a celebração de dois contratos (um de afretamento e outro de prestação de serviços de perfuração) não surgiu apenas por ocasião da elaboração de tais contratos, como alega a fiscalização, tratando-se de regra prevista nos próprios instrumentos convocatórios das licitações (edital e convite);

- que, nos termos dos editais e convite, de antemão, era sabido que a PETROBRÁS destinaria 90% (noventa por cento) do preço contratado para pagamento do afretamento e 10% (dez por cento) para a remuneração da prestação de serviço, independentemente da empresa que saísse vencedora do certame;

- que estabeleciam os editais que "no caso de a Licitante ser uma empresa estrangeira, proprietária e/ou responsável pela Unidade, ela poderá, observado o item 3.1, apresentar proposta em conjunto com uma Licitante brasileira, que atue na área de perfuração de poços de petróleo, com a qual será firmado o contrato de prestação de serviços ficando, ambas, solidariamente responsáveis pelo cumprimento dos contratos", o que, efetivamente, foi feito pela Impugnante, não sendo verdadeira a afirmação de que "o procedimento acima adotado de segregar a contratação em duas empresas não estava previsto no Edital de Licitação";

- que os contratos por ela celebrados apenas refletem, com absoluta fidelidade, as regras impostas pela PETROBRÁS e formalizadas nos instrumentos convocatórios e foram elaborados com base nas minutas que o instruíram, unilateralmente elaboradas pela PETROBRÁS;

- que não é verdade que "somente no momento da celebração do negócio, após toda a negociação, é que surge o nome da Fiscalizada com a sua indicação para assinatura dos contratos de prestação de serviços", mesmo porque a participação nas licitações pressupõe o prévio credenciamento do interessado mediante o preenchimento de declaração a ser apresentada conforme modelo constante do próprio edital, o que sempre fez, conforme demonstra através do com o credenciamento relativo ao edital nº 101.0.005.97-7, que junta aos autos; e

- que a presunção é de legalidade do instrumento licitatório, de forma que, considerada a validade da licitação, os negócios jurídicos com base nela realizados não podem ser considerados ilícitos, sendo vedado à autoridade fiscal atribuir-lhe efeitos diversos para fins tributários.

Sustenta que a inclusão de cláusulas que, em princípio, seriam pertinentes a apenas um dos contratos, justifica-se em função do edital prever a responsabilidade solidária das contratantes pelo cumprimento de ambos (afretamento e prestação de serviços), o que também justifica a presença na plataforma de profissionais das empresas afretadoras especializados em perfuração, bem assim a presença, no seu quadro de empregados, de profissionais habilitados para a atividade de navegação.

Aponta a insubsistência da qualificação jurídica atribuída pela fiscalização aos elementos de fato colhidos durante os trabalhos fiscais, aduzindo que, quanto à natureza dos contratos de afretamento e prestação de serviços por ela celebrados, deve ser observada a posição da DRJ em decorrência de autuação anterior, nos autos do processo nº 15521.000031/2005-71, quando a 5ª Turma, após analisar os mesmos contratos que constituem objeto deste processo, decidiu que se tratava de instrumentos jurídicos distintos, conforme se comprova pelas partes contratantes e pelo objeto contratado, pois, quanto às partes, há os contratos firmados entre a impugnante e a PETROBRÁS, que têm origem em outros distintos, firmados entre as empresas estrangeiras e a PETROBRÁS, e quanto ao objeto, dos primeiros decorre a obrigação, pela autuada, de prestar serviços operacionais à PETROBRÁS, sendo que dos contratos firmados entre a PETROBRÁS e as empresas estrangeiras decorre a obrigação, por parte destas, da cessão da plataforma objeto de afretamento. Diante dessa interpretação dada aos contratos celebrados, não pode a fiscalização atribuir-lhes interpretação diversa; visto que a decisão administrativa, que no caso concreto já transitou em julgado, faz coisa julgada para a administração, devendo ser observado o art. 146 do CTN, que somente se permite alteração do critério jurídico utilizado em lançamento anterior em relação a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Quanto às despesas adiantadas pela impugnante por conta e ordem das empresas afretadoras das embarcações, alega:

(i) que o fato de não cobrar pelo apoio logístico administrativo e operacional para que os serviços contratados pela PETROBRÁS com a Diamond Offshore pudessem ser executados, não se presta à conclusão de que funciona como uma filial de fato da empresa estrangeira;

(ii) que o critério de apropriação de custos e despesa é realizado em estrita conformidade com as obrigações que assumiu no contrato de prestação de serviço celebrado com a PETROBRÁS;

(iii) que na execução da prestação dos serviços para os quais foi contratada, incorre em custos e despesas próprias da referida atividade, as quais, naturalmente, são apropriadas como despesas suas, sendo tais gastos inseridos dentre as suas obrigações, nos termos do contrato com a PETROBRÁS;

(iv) que, por outro lado, existem custos e despesas que extrapolam os limites de manutenção e conservação dos equipamentos, os quais elevam a vida útil dos equipamentos ou estão relacionados à própria conservação do navio afretado, e também as despesas relacionadas ao pessoal estrangeiro que não pertence ao seu quadro de empregados, à contratação de seguros, à importação de materiais, peças e equipamentos, à admissão temporária das plataformas, à inscrição no REPETRO, à obtenção das autorizações e licenças para que as embarcações possam operar em território brasileiro, os quais, naturalmente, são inerentes ao afretamento contratado entre as empresas estrangeiras e a PETROBRÁS e, por isso mesmo, tais custos não são por ela suportados;

(v) que, por conta da dinâmica própria da atividade de exploração de petróleo, por vezes adianta despesas de responsabilidade da empresa estrangeira (proprietária da embarcação), realizando-as em seu próprio nome, emite a correspondente nota de débito para se reembolsar das despesas incorridas por conta e ordem da empresa estrangeira, sendo posteriormente reembolsada pela empresa estrangeira através de remessas regulares acobertadas por contratos de câmbio devidamente registrado e aprovados pelo Banco Central;

(vi) que a questão não é nova, já tendo sido objeto de apreciação pelo Conselho de Contribuintes em julgamento realizado em 17/5/1982, processo da mesma interessada, quando se fixou o critério jurídico a ser adotado no caso concreto: “3. A dedutibilidade é determinada, no caso concreto, pela natureza dos gastos, isto é, autoriza-se a apropriação como custo e/ou despesa operacional se o dispêndio estiver relacionado com o segundo tipo de despesa enumerado no item 2 retro; enquanto que aqueles desembolsos relacionados com as despesas previstas na primeira categoria (Reposição e Reparos) são de responsabilidade dos proprietários das embarcações e não podem ser aceitos, para efeito de apuração do lucro tributável, se apropriado pela recorrente”.

Quanto à alegada desproporção entre os valores dos contratos de afretamento e o valor da plataforma afretada, sustenta que o argumento da fiscalização é equivocado por apenas considerar os valores das embarcações declarados nos Termos de Admissão Temporária, ignorando os altíssimos custos inerentes à aquisição, conservação e manutenção das plataformas e dos equipamentos que a integram, sendo que os lucros auferidos com os afretamentos são bastante modestos, o que derrubaria a premissa da fiscalização de que os expressivos valores cobrados só se justificariam se fosse para remunerar a própria atividade de perfuração.

Alega que também não procede a afirmação de que as multas contratuais são descontadas integralmente da impugnante, pois essas multas são emitidas em moeda americana e descontadas dos pagamentos efetuados ao exterior.

Quanto às premissas e qualificação jurídica dos fatos, conclui:

- que o entendimento fiscal pressupõe a prática de ato pela própria PETROBRÁS por ocasião da elaboração do edital, com objetivo de lesar, sem motivo aparente, os cofres públicos da União, sua principal acionista, pressupondo também a ilegalidade das

regras estabelecidas nas licitações, apesar de sua validade não ter sido questionada em tempo algum;

- que acredita ter comprovado, à sociedade, que os valores entrados como reembolso de despesas e aporte de capital de fato tinham essa natureza, não procedendo a sua classificação como parcelas integrantes do seu faturamento; e

- que o tratamento tributário ao final adotado, que de considerá-la pessoa jurídica autônoma e independente, como de fato é, revela que a própria fiscalização não acredita no seu argumento de que a mesma seria uma filial de fato da DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC.

Quanto aos lançamentos decorrentes, no caso específico do PIS e da COFINS alega que a solução deve ser outra, mesmo que mantido o lançamento do IRPJ, considerando, em síntese, que os reembolsos de despesas efetuados pelas empresas estrangeiras configuram, quanto muito, seu faturamento, por representarem uma espécie de subcontratação desta, ainda que informal, para viabilizar o cumprimento das obrigações daquelas, sendo este o entendimento que prevaleceu por ocasião do julgamento da impugnação apresentada pela Impugnante no processo nº 15521.000031/2005-71, em que a DRJ decidiu que tais receitas, por representarem receitas de exportação, são isentas de tributação, nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Sustenta a inalterabilidade do critério jurídico aplicado em lançamentos anteriores de PIS e Cofins, concluindo que no caso concreto o lançamento não poderia alcançar os anos calendários de 2004 e 2005, pois o critério jurídico ora dotado diverge daquele que orientou as fiscalizações anteriores, contrariando a regra contida no art.146 do CTN, pois o novo critério jurídico só poderia ser aplicado em relação a fato gerador futuro à sua introdução.

Alega a inexistência de simulação, sonegação fiscal ou fraude, pois a matéria não envolve um planejamento tributário, como quer fazer crer a fiscalização, sendo inadmissível tentar lhe imputar a responsabilidade por uma estrutura contratual imposta pela PETROBRÁS.

Defende o afastamento da imputação de simulação com base no inciso II do artigo 167 do Código Civil, pois, nesse caso, a caracterização da simulação nos negócios jurídicos exige a presença de declaração falsa, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, o que no caso não ocorreu tendo em vista que os contratos celebrados guardam fiel observância às minutas que compuseram os editais de licitação e as operações dele decorrentes estão adequadamente registradas nos seus livros contábeis e fiscais, nada está oculto, escondido ou camuflado, sendo que os reembolsos de despesas e os aportes de capital foram objeto de contrato de câmbio regularmente registrados no Banco Central e as despesas que ensejaram os reembolsos encontram-se escrituradas em conta própria, permitindo a identificação da sua natureza.

Aduz que a contabilização dos "reembolsos de despesas" e do "aumento de capital" não caracterizaram fraude, sendo os reembolsos de despesas plenamente justificáveis, pois, como visto, são de fato inerentes aos afretamentos, ou seja, à atividade das empresas estrangeiras, enquanto os aportes de capital justificam-se em razão dos sucessivos prejuízos por ela apurados.

Aponta, ainda, erro no cálculo do montante do tributo, pela diferença a maior de R\$ 341.570,06 para o IRPJ e de R\$ 36.460,78 para CSSL, conforme demonstrado na planilha que instrui a impugnação, devendo o lançamento, na hipótese de ser mantido, ser retificado.

Analisando as razões da impugnação, a 7ª Turma da DRJ/RJI julgou procedente o lançamento, editando a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

PRELIMINAR. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem atos insanáveis e a autoridade autuante observar os procedimentos previstos na legislação tributária.

DECADÊNCIA. IRPJ. SIMULAÇÃO.

Estando evidenciada a simulação, para fins de cômputo do prazo decadencial, aplica-se a regra do art. 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RECEITAS

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

VERDADE MATERIAL - demonstrado, durante a fase de execução dos contratos, que o negócio desenvolvido possui aspectos muito diversos quanto ao objeto contratado, devem sofrer tributação as receitas omitidas decorrentes de prestação de serviços efetuados no Brasil, ainda que provenientes de recursos ingressados através de remessas recebidas do exterior, regularmente efetuadas através do Banco Central, porém indevidamente contabilizadas a título de “reembolso de despesas” e “aumento de capital”.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004, 2005

DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA AGRAVADA - nas relações jurídicas é conhecido o fenômeno da simulação, onde se pretende dar a aparência de um negócio jurídico contrário à realidade, destinado a provocar uma ilusão no público, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se aparenta. Comprovada a simulação, cabe o agravamento da penalidade.

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Descabe a alegação de erro de identificação do sujeito passivo quando as receitas omitidas deveriam compor o faturamento da empresa prestadora de serviços, no caso a autuada.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2004, 2005

COFINS/PIS. RECEITA DE SERVIÇOS PRESTADOS AO EXTERIOR. ISENÇÃO. DESCABIMENTO.

Comprovado que recursos pretensamente isentos foram percebidos no Brasil, por serviços prestados à Petrobrás, empresa domiciliada no país, descabe aplicação da norma isentiva.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL

Na ausência de argumentos diferenciados, aplica-se ao lançamento decorrente aquilo que restou decidido em relação ao IRPJ. Mantido o lançamento principal igual sorte assiste aos lançamentos reflexos.

A intimação dessa decisão foi expedida em 18/08/2010 (fl.1450). O contribuinte solicitou cópia do processo em 09/09/2010 (fl.1455) e, em 15/09/2010, apresentou recurso voluntário ao CARF (fls.1466-1514), em que repisa os argumentos da impugnação e, ainda, sustenta a reforma da decisão recorrida pelas razões a seguir sintetizadas.

Questiona a indevida alteração dos fatos que fundamentaram a constituição do crédito tributário pela DRJ, que, segundo ela, concluiu diferentemente do que consta do Auto de Infração, no sentido de que "... não há como inquinar o procedimento da PETROBRAS de doloso" (fl. 1.442). Assim, uma vez entendido que a PETROBRAS não participou da alegada simulação, decorre necessariamente que os pagamentos por ela efetuados ao exterior de fato eram destinados à remuneração das empresas estrangeiras pelo afretamento regularmente contratado, e não os serviços de perfuração por ela prestados.

Aponta a insubsistência da qualificação jurídica atribuída pela fiscalização aos elementos de fato colhidos durante os trabalhos fiscais, esclarecendo que, quanto à natureza dos contratos celebrados segundo a fiscalização a prestadora do serviço seria a empresa estrangeira, entendimento do qual decorre a inexistência de prestação de serviço pela Recorrente. Na impugnação apresentada ficou demonstrado que, nessa hipótese, não haveria objeto para a autuação da Recorrente, já que não seria ela a prestadora do serviço e sobre a mesma não poderia recair a exigência fiscal. Esse argumento não foi refutado pela DRJ que, ao invés disso, passou a afirmar que os pagamentos efetuados pela PETROBRAS ao exterior eram "*relativos aos serviços de perfuração de poços de petróleo prestados pela Brasdril*" (fls. 1.437).

Sobre a alegada desproporção tida por existente entre os valores dos contratos de afretamento e o valor da plataforma afretada, aduz que o argumento decorre de erro elementar de apenas considerar os valores das embarcações declarados nos Termos de Admissão Temporária, ignorando os altíssimos custos inerentes à aquisição, conservação e manutenção das plataformas e dos equipamentos que a integram.

Sustenta a inalterabilidade do critério jurídico aplicado em lançamentos anteriores, visto que o livre convencimento do julgador em sentido diverso do decidido em lançamento anterior, só pode ser aplicado para os fatos geradores futuros, nos termos do art.146 do CTN.

Sustenta a inexistência da alegada simulação, sonegação fiscal ou fraude, vez que seguiu fielmente o que estabelecia o contrato com a PETROBRAS, o qual, por sua vez, atendeu integralmente aos termos da minuta que integrou o edital da licitação, não podendo prevalecer a afirmação contida na decisão recorrida, segundo a qual " ... a real prestação de serviço decorrente dos contratos não se deu nos termos ali acordados" (fl.1.446). E, apesar da DRJ ter afastado a participação da PETROBRAS na alegada simulação, alterando, neste ponto, o quanto apurado e alegado pela fiscalização, o fato é que, conforme já demonstrado, sem a participação da PETROBRAS, o cometimento da infração imputada à Recorrente não seria possível.

Aduz, ainda, erro no cálculo do montante do tributo, consoante cálculos por ela elaborados e juntados à impugnação, cujas planilhas demonstram, de forma objetiva, o erro cometido pela fiscalização em que pese, na decisão recorrida, a DRJ simplesmente tenha se recusado a analisar a questão ao argumento de que o contribuinte deixou de apontar a origem das diferenças por si apuradas.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por seu turno, apresentou contrarrazões (fls.1521-1562), em que sustenta a procedência do lançamento, em síntese, com base nos seguintes argumentos:

(i) inexistência de causa de nulidade do auto de infração, o qual contém a descrição dos fatos referentes à omissão direta de receita, enquadrada no art.24 da Lei nº 9.249/95 (art.288 do RIR/99);

(ii) em que pese os contratos formais com a PETROBRAS, as empresas estrangeiras do grupo DIAMOND OFFSHORE eram as reais detentoras dos meios físicos e intelectuais para a prestação do serviço de perfuração de petróleo, e efetivamente prestaram tal serviço por meio do contribuinte autuado, pois este se localizava no Brasil, reembolsando-o das despesas realizadas, sendo essa receita tributável;

(iii) eventual presunção de legalidade aplicável aos atos da PETROBRAS, como empresa estatal, não afeta as relações jurídicas tributárias decorrentes de seus atos com terceiros, de acordo com a regra tributária do *non olet*, prevista no art.118 do CTN, *in fine*;

(iv) foi objeto da autuação o fato de o sujeito passivo ter prestado serviços a uma empresa e não ter submetido à tributação os valores decorrentes dessa atividade, sem importar o conteúdo dos contratos que embasaram a realização desses serviços;

(v) da leitura dos contratos de prestação de serviço de perfuração e de afretamento, não é possível verificar a alegada segregação nos serviços contratados. Em que pese a remuneração ser distinta, as duas empresas contratadas eram responsáveis em conjunto pela execução dos serviços, sendo que, como a quase totalidade dos serviços era prestada no Brasil, praticamente todo o contrato foi executado pelo contribuinte autuado;

(vi) de acordo com as provas coletadas, a empresa brasileira e as empresas estrangeiras contratadas pela PETROBRAS agiam como se fossem uma só, realizando a

prestação em conjunto dos serviços à PETROBRAS, o que caracterizou confusão entre o contribuinte autuado e suas coligadas estrangeiras. A autuada funcionava como uma verdadeira filial do grupo empresarial DIAMOND OFFSHORE no Brasil, participando ativa e quase que isoladamente na execução dos contratos firmados por esse grupo com a PETROBRAS;

(vii) também na contratação dos empregados utilizados na prestação dos serviços a PETROBRAS, o contribuinte autuado e as suas coligadas confundiam suas responsabilidades.

(viii) mesmo que ultrapassando aquele percentual de 10% previsto nos contratos, com o retorno dos recursos enviados pela contratante à contratada no exterior, devia o sujeito passivo ter escriturado tais valores como receita (faturamento), afetando, assim, o resultado da empresa, e não como reembolso de custos e despesas e como aumento de capital, os quais não influenciam o cálculo do lucro.

(ix) quanto à escrituração dos custos, despesas e receitas decorrentes dos contratos firmados com a PETROBRAS, mais uma vez a confusão se mostra latente, cabendo ressaltar:

- que o contribuinte autuado prestava todos os serviços de logística, intermediação, internação de produtos, manutenção das embarcações, etc, para a suas coligadas no exterior sem qualquer remuneração (fl. 456), mesmo estes custos importando doze vezes o valor de seu faturamento e registrar prejuízos fiscais ao longo dos anos; e

- que os valores enviados do exterior (a título de reembolso de custos e despesas e aumento de capital) são exatamente os mesmos que a PETROBRAS pagou às empresas estrangeiras pelo afretamento das plataformas, tendo sido utilizada uma mesma conta bancária no banco JP Morgan Chase Bank de Nova York (fls. 542/543).

(x) houve evidente intuito fraudulento na omissão de receitas de forma simulada, nos termos do art. 167, §1º, inciso II, do Código Civil, quando o contribuinte tentou dar uma aparência de legalidade à segregação dos serviços prestados por ele e por suas empresas coligadas à PETROBRAS, registrando a receita a título de reembolso de custos e despesas e de aumento de capital, que não correspondiam à realidade, já que as empresas situadas no exterior prestavam, por meio da empresa localizada no Brasil (contribuinte autuado), um único serviço de perfuração de poços de petróleo com afretamento de plataforma;

(xi) a anuência com a remuneração de 10% do contrato com a PETROBRAS, insuficiente até mesmo para pagar a folha de empregados, enquanto as receitas dos contratos de afretamento eram mais do suficiente para a aquisição de novas plataformas caracteriza o evidente intuito doloso do contribuinte;

(xii) as operações realizadas com a PETROBRAS e com suas próprias empresas coligadas no exterior não possuíam qualquer propósito comercial e a utilização da mesma conta bancária para receber os valores pagos pela PETROBRAS em razão do contrato de afretamento e remeter os recursos à empresa brasileira reforça ainda mais o evidente intuito fraudulento da operação dentro do grupo econômico;

(xiii) não houve decadência, pois, diante do evidente intuito fraudulento na omissão de receita, a contagem do prazo decadencial segue a forma do art. 173, inciso I, do

CTN;

(xiv) incide PIS e Cofins sobre a receita omitida, pois, independentemente do que fora decidido no processo nº 15521.000031/2005-71, a autoridade fiscal demonstrou, neste caso, que os recursos enviados pelas empresas estrangeiras ao contribuinte autuado eram os mesmos que foram enviados pela PETROBRAS às empresas estrangeiras a título de remuneração dos contratos de afretamento, não ocorrendo saída nem entrada de divisas no País;

(xv) não houve mudança de critério jurídico relativo a lançamento anterior (processo nº 15521.000031/2005-71), pois as conclusões diversas de cada uma das decisões decorrem dos diversos conjuntos probatórios coletados em cada processo.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, relatora

### PRELIMINARES

Em face da ausência do aviso de recebimento (AR) comprobatório da ciência da decisão de primeira instância, ora recorrida, a tempestividade do recurso pode ser aferida do lapso menor do que 30 (trinta) dias transcorridos entre a data de expedição da intimação para ciência daquela decisão (18/08/2010, conforme fl.1450) e a data de protocolo do recurso voluntário (15/09/2010, conforme fl.1466). Assim, estando presentes todos os pressupostos recursais, inclusive o temporal, admito recurso e passo a analisá-lo.

A recorrente aponta, preliminarmente, a nulidade do auto de infração em função da atipicidade da conduta imputada a título de omissão de receita e também pela ausência de diploma legal que a fundamente.

Do exame dos autos, extrai-se que a autoridade fiscal enquadrou a omissão verificada na previsão contida no art. 24 da Lei nº 9.249/95, fundamento legal do art. 288 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que assim dispõe:

Art.288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Ao contrário do que entende a recorrente, essa situação se distingue da presunção legal, que permite a apuração de omissão de receita de modo indireto, através de indícios previamente definidos, consoante dispõem os arts. 281 a 287 do RIR/99.

A situação descrita nos autos foi enquadrada na hipótese de omissão direta, caracterizada pelo recebimento de valores a título de reembolso de despesas e aporte de capital, com indicação do dispositivo legal pertinente (art. 24 da Lei nº 9.249/95). Nesse caso, inexistente causa de nulidade do auto de infração, devendo ser afastada a preliminar apontada pela recorrente.

A segunda questão preliminar alegada, referente à decadência de parte dos créditos pela aplicação da regra do art. 150, §4º, do CTN, por depender da definição da presença ou não de simulação ou fraude, será apreciada ao final deste voto.

### MÉRITO

No mérito, o cerne da questão refere-se à análise da natureza jurídica dos ingressos dos recursos em questão, se a título de reembolso de despesas ou aumento de capital, como contabilizou a recorrente, ou a título de receita tributável, como afirma a fiscalização, ao enquadrá-la como receita omitida.

Cabe, inicialmente, um breve resumo dos fatos objeto da presente autuação, a partir da leitura do Termo de Verificação Fiscal.

A PETROBRÁS contratou, concomitantemente, a recorrente e empresas estrangeiras, todas pertencentes ao grupo empresarial estrangeiro DIAMOND OFFSHORE, para perfurar poços de petróleo no território nacional, com afretamento de plataformas.

Segundo a autoridade fiscal, em que pese o contrato firmado com a estatal brasileira prever que 90% dos pagamentos efetuados iriam para as empresas estrangeiras pelo afretamento de suas plataformas, e os 10% restantes à recorrente pelo serviço propriamente dito de perfuração dos poços, a empresa brasileira prestou a quase totalidade dos serviços contratados, inclusive a administração das plataformas, tendo recebido, em contrapartida, além dos 10% da PETROBRÁS, parte dos 90% recebidos por suas coligadas no exterior, por elas repassados a título de reembolso de despesas e aumento de capital, o que foi considerado omissão de receitas para fins de tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Os fundamentos básicos da acusação fiscal, como se depreende dos autos, são a confusão patrimonial entre a fiscalizada e empresas estrangeiras do grupo DIAMOND na execução dos contratos firmados com a PETROBRÁS com vistas à realização de uma única prestação de serviço, o que fora verificado, essencialmente, a partir da natureza complexa e indivisível do contrato, constatada através da análise da forma de contratação e das cláusulas sobre a forma de remuneração, seguros e penalidades, dentre outras, além da utilização aleatória dos recursos humanos e materiais na operacionalização da prestação dos serviços contratados com a recorrente e com as empresas estrangeiras, sem que a fiscalizada tivesse suporte operacional e financeiro para tanto, o que gerou a apuração de prejuízos fiscais ao longo de vários anos.

A recorrente refuta as acusações fiscais, consoante se detalhará ao longo deste voto.

Cabe observar que, em muitos trechos de sua defesa, a recorrente rebate as conclusões do julgador de primeira instância em relação a aspectos secundários e complementares da acusação fiscal, tais como, quanto à conduta da PETROBRÁS na contratação segregada e quanto à desproporção entre os valores dos contratos de afretamento e o valor da plataforma afretada. Vê-se que tais aspectos foram considerados na decisão recorrida de acordo com o peso dado a eles dentro do conjunto de elementos que sustentam o auto de infração, daí, a conclusão da DRJ pela desnecessidade de conversão do julgamento em diligência, com o objetivo de apurar o exato valor de uma plataforma afretada.

Já o interesse da PETROBRÁS em realizar a contratação conjunta do afretamento e da prestação de serviços, de forma global, pode ser inferida do documento referente à contratação da plataforma Ocean Alliance (Anexo V, fl.41), não havendo pertinência na investigação de sua conduta para o deslinde do litígio.

O ponto fulcral da presente autuação, que apurou omissão de receitas, é a execução dos contratos, em si, e sua respectiva remuneração.

Assim, a análise do caso concreto deve se iniciar pela questão da confusão patrimonial entre as envolvidas, de acordo com a acusação fiscal, com a finalidade de executar uma única prestação de serviços: a de perfuração de poços de petróleo com a utilização de plataformas afretadas, em que pese a existência de dois contratos distintos.

Quanto à natureza do contrato de afretamento, cabe repisar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, mencionado pela decisão de piso, no Resp nº 1.054.144/ RJ (2008/0097797-8), que, ao tratar da tributação pelo ISS, bem dimensiona as características do referido contrato, norteador a interpretação a ser aqui desenvolvida, verbis:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

1. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, afretamento a casco nu é o "contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação". Afretamento por tempo é o "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado" e afretamento por viagem é o "contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens".

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

3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra", de modo que "não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68". Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000; Resp 189.225/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001).

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

5. Recurso especial provido.

Como se vê, em se tratando de contrato de afretamento por tempo, como é o caso dos autos, a matéria encontra-se pacificada no STJ, quanto à impossibilidade de desmembramento desse tipo de contrato para efeitos fiscais, em vista da dificuldade em

distinguir as parcelas correspondentes à locação do bem e à prestação de serviço, por se tratar de contrato de natureza complexa.

Desde o marco no tema "planejamento tributário" representado pela obra de Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário, São Paulo, Dialética, 2004), a jurisprudência tem considerado como ponto fulcral da análise do planejamento sua oponibilidade ou inoponibilidade ao fisco.

Para fins tributários, a ocorrência de fato gerador independe “da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”, a teor do art. 118, inciso I, do CTN.

No caso concreto, a autoridade fiscal desconsiderou a existência formal de dois contratos distintos (de afretamento e de prestação de serviços), alegando que não houve propósito negocial naquela forma de contratação, em virtude de diversos elementos fáticos que teriam demonstrado a realização de uma única prestação de serviço.

O autuante alega ter juntado os documentos dos procedimentos licitatórios adotados pela PETROBRÁS, comprovando que nenhum procedimento de licitação foi realizado com a fiscalizada para a contratação dos serviços a serem prestados por ela e que o procedimento de segregar a contratação em duas empresas não estava previsto no Edital da Licitação.

A recorrente defende a licitude dos procedimentos por ela adotados no cumprimento integral das regras previstas no edital de licitação e/ou convite internacional, e que a segregação da contratação, pela PETROBRÁS, mediante a celebração de dois contratos (um de afretamento e outro de prestação de serviços de perfuração) não surgiu apenas por ocasião da elaboração de tais contratos, como alega a fiscalização, mas já estava prevista nos próprios instrumentos convocatórios das licitações (edital e convite).

Compulsando os documentos juntados no Anexo V, verifica-se que, intimada, a PETROBRÁS apresentou “Documentos hábeis e idôneos contendo a caracterização da situação justificadora da contratação direta, a razão da escolha do fornecedor ou prestador do serviço e a justificativa de preço dos contratos citados, conforme prevê o item 2.5 do anexo ao Decreto nº 2.745/1998”. Nos relatórios apresentados, fica claro que a negociação foi feita diretamente com a DIAMOND OFFSHORE, para contratação do afretamento com ela e da prestação de serviços com a BRASDRIL (ora recorrente).

Do Convite internacional nº 186.8.019.03-4, de 22/01/2003 (fls.115 e ss do Anexo V), se extrai a seguinte cláusula:

*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) do total, a ser pago em dólares norte-americanos (US\$), no caso do Contrato de Afretamento da Unidade, e de 10% (dez por cento) do total, a ser pago em Reais (R\$), no caso do Contrato de Prestação de Serviços. A taxa cambial a ser utilizada na conversão de US\$ para R\$, referente aos 10% a serem pagos em Reais, é a taxa de venda do dólar norte-americano de fechamento do Bacen de dois dias úteis anteriores à apresentação da proposta.*

Já no Adendo B ao convite internacional, tem-se a resposta da DIAMOND OFFSHORE, que compreende os seguintes termos:

*4. Atenderemos a todas as especificações técnicas do Adendo D e teremos todos os equipamentos e materiais requeridos disponíveis, em perfeitas condições, além de todo o pessoal necessário para iniciar afretamento e os serviços, objeto desta licitação, assim como a documentação exigida, conforme estipulado neste Convite e seus Adendos.*

*[...]*

*9. Na hipótese de nossa empresa vir a ser a vencedora da presente licitação, os representantes legais para a assinatura dos Contratos serão:*

*Contrato de Afretamento*

*Empresa: Diamond Offshore Netherlands BV*

*Nomes(s): Mr. Robert G. Blair*

*Cargo(s): Diretor Gerente*

*Contrato de Prestação de Serviços*

*Empresa: Brasdril Sociedade De Perfuracoes Ltda.*

*Nome(s): Mr. Mickey Welch*

*Cargo(s): Area Manager (destaquei)*

Disso fica claro que a contratação foi feita de forma conjugada com a DIAMOND OFFSHORE e a recorrente, tendo a empresa estrangeira capitaneado todo o procedimento.

A par da existência ou não de previsão de segregação dos contratos no edital de licitação, a justificar a formalização de dois contratos (de afretamento e de prestação de serviços) e do papel da PETROBRÁS no quadro fático que se formou, a questão formal da contratação, à qual se apegava a recorrente, não é o ponto principal que fundamenta a autuação.

No caso concreto, não se trata de desconstituição do negócio jurídico firmado com a PETROBRÁS, mas, sim, de desconconsideração dos efeitos tributários desse negócio, que se verificou, na prática, segundo o autuante, não ter ocorrido da forma como contratado.

Como o conteúdo formal dos contratos fez parte da construção do raciocínio da autoridade fiscal com vistas à conclusão sobre a confusão patrimonial entre as envolvidas, sua análise se faz imprescindível.

A descrição dos contratos consta em detalhes da decisão recorrida, pelo que tomo a liberdade de transcrever o trecho que interessa:

Da apreciação dos contratos celebrados entre a Petrobrás e a Brasdril, conforme consta no anexo II, constata-se que sua finalidade é a prestação de serviços, com a utilização, conforme o caso, da unidade semi-submersível de posicionamento dinâmico

(plataforma), OCEAN YATZY (fl. 03), OCEAN CLIPPER (fl. 75), OCEAN WINNER (fl. 145) e OCEAN ALLIANCE (fl. 247).

O objeto dos contratos é a prestação pela contratada de serviços de perfuração, avaliação, e/ou complementação, “workover” de poços de petróleo e/ou gás, na plataforma continental brasileira, até a profundidade máxima de 6.000 (seis mil) metros, em lâmina d’água de até mil (um mil) metros, mediante o uso da unidade (fls. 04 – contrato nº 101.2.011.98-3). Nos demais contratos (fls. 76, 146 e 248), as condições são análogas.

É de se notar que, para prestar os serviços acordados, necessariamente a Brasdril deve se utilizar das correspondentes plataformas (OCEAN YATZY – fl.04, OCEAN CLIPPER -fl. 75, OCEAN WINNER -fl. 145 e OCEAN ALLIANCE - fl. 247).

Quanto aos prazos de duração, os mesmos têm respectivamente, 1825 dias (fl. 05 – contrato 101.2.011.98-3), 1095 dias (fl. 77 – contrato 101.2.038-99), 700 dias (fl. 147 – contrato 4600004205) e 1095 dias (fl. 249 – contrato 101.2.024.00-4).

Por seu turno, a Petrobrás também celebrou contratos de afretamento das unidades de posicionamento dinâmico, relativos às plataformas OCEAN YATZY (fl.458), OCEAN CLIPPER (fl. 303), OCEAN WINNER (fl. 377) e OCEAN ALLIANCE (fl. 531), sendo o primeiro e o segundo formalizados com a DIAMOND OFFSHORE DRILING (OVERSEAS), o terceiro com a DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS BV e, o quarto, com a DIAMOND OFFSHORE DRILING (UK) LTD.

O objeto de tais contratos é o afretamento das plataformas que serão utilizadas pela Brasdril (prestadora de serviços) conforme fls. 459, 304, 378 e 532, nos mesmos períodos de duração.

Deste modo, as obrigações da Brasdril estariam adstritas à prestação de serviço, enquanto que as obrigações das empresas estrangeiras ao fornecimento de plataformas.

Consoante a acusação fiscal, a confusão de atribuições se delineia nos próprios contratos, quando a Petrobrás insere no contrato de afretamento uma atividade própria do contrato de prestação de serviços de perfuração, e vice-versa, demonstrando a unicidade dos serviços.

Concluiu o julgador de primeira instância que, de fato, como indicou o autuante, na relação dos incidentes de execução prevista nos contratos de afretamento (fls. 349/353 – anexo II), só há referência às atividades de perfuração, não havendo qualquer tipo de referência às atividades ou operações próprias do afretamento, tais como, posicionamento, lastreamento e movimentação da plataforma. E no contrato de prestação de serviço, firmado com a ora recorrente, a cláusula 3.23 (fl. 84 – anexo II) trata de atividade referente ao afretamento, nos seguintes termos: *"3.23 - Arcar com todas as despesas, inclusive óleo diesel e transporte da UNIDADE, para docagens, inclusive aquelas decorrentes de caso fortuito ou força maior, como definido na cláusula décima terceira do CONTRATO"*

Além disso, verificou-se que algumas cláusulas são comuns aos contratos de prestação de serviço e de afretamento, reforçando a tese da fiscalização, como, por exemplo, as cláusulas 3.6.1 (contrato de afretamento – anexo II – fl. 308) e 3.21.1 (contrato de prestação de serviços – anexo II, fl. 84):

"Planejar e conduzir as operações destinadas a evitar e combater erupções de petróleo, gás, incêndios ou outros acidentes, observado o disposto no item 2.4 do Anexo II deste CONTRATO. Embora seja atribuída à CONTRATADA inteira responsabilidade sobre tais operações, fica ela obrigada a discutir com a PETROBRÁS os métodos a serem adotados, buscando a melhor solução operacional."

Segundo a autoridade fiscal, a existência de cláusulas vinculadoras das contratadas, além de cláusulas previstas no contrato de afretamento, mas que são executadas pela recorrente demonstram a unicidade dos serviços e a subordinação da recorrente à sua controladora, caracterizando uma relação de matriz-filial.

Cabe destacar que as únicas sócias da recorrente são duas subsidiárias da empresa mãe, que são a DIAMOND OFFSHORE HOLDING e a DIAMOND OFFSHORE BRAZIL, consoante o contrato social (fl.62).

Visando demonstrar a operação conjunta das contratadas na execução dos contratos, a autoridade fiscal efetuou diligências a bordo da plataforma Ocean Alliance. Assim, também na execução dos contratos, foram constatadas evidências práticas da confusão patrimonial e da relação de subordinação entre as empresas, como consta do TVF (fl. 486):

“Os recursos humanos utilizados na execução dos serviços demonstram que de fato, as empresas contratadas (estrangeiras e a Fiscalizada) de fato prestam serviço de perfuração de poços de petróleo de forma única e unidas, de maneira que uma se completa com a outra, a estrangeira se encarrega da execução das principais atividades de perfuração e a Fiscalizada se encarrega de complementar a mão-de-obra necessária para os serviços contratados, incluindo os serviços de náutica intrínseco ao contrato de afretamento, além de **supervisionar e gerenciar todo a atividade desempenhada pelo pessoal embarcado, incluindo no caso os brasileiros do seu corpo funcional e os estrangeiros do corpo funcional das empresas estrangeiras**, além de ficar encarregada de prestar todo o apoio logístico operacional e administrativo necessário para a execução das obrigações contratadas pelas empresas estrangeiras no Brasil” (*destaquei*)

Para cada plataforma contratada, a relação de profissionais constante dos contratos de afretamento (Anexo V - Relação de Tripulantes) é exatamente igual à relação de profissionais constante dos contratos de prestação de serviço (Anexo V - Relação de Profissionais).

Quanto a este ponto, a recorrente aduz que a responsabilidade solidária na execução dos serviços contratados e afretamento justifica a existência de profissionais de ambas as áreas nas plataformas e no seu próprio quadro de empregados.

Todavia, o que se verifica do conjunto probatório é a existência, não de uma relação solidária, mas de uma relação de subordinação da recorrente em relação à empresa estrangeira, representando sua matriz de fato, especialmente em relação aos supervisores que atuam nas plataformas.

Outro exemplo de confusão entre as obrigações contratadas e o descompasso entre a previsão contratual e a realidade dá-se no tocante à importação de equipamentos, partes, peças e reposição das plataformas. Embora a obrigação de importar tais equipamentos seja da empresa estrangeira, conforme prevêem os contratos de afretamento das plataformas, na

prática, consoante as Declarações de Importação e demais documentos que lhe acompanham, contidas no anexo XVII, as importações de tais equipamentos são realizados pela recorrente.

No TVF (fls.456-462), a autoridade fiscal faz um resumo dos questionamentos e respostas dadas pela recorrente às intimações, através das quais, dentre outras, confirma a inexistência de contratos de prestação de serviços com as empresas estrangeiras mencionadas, assim como a inexistência de contrato de prestação de serviços dessa empresa com o responsável pela remessa de recursos financeiros contabilizados como reembolso de custo.

Assim, verifica-se que a recorrente prestava diversos serviços de logística, intermediação, internação de produtos, manutenção de embarcações, dentre outros, para as suas coligadas no exterior sem a previsão de remuneração formal.

Todavia, indiretamente, houve remuneração pelos serviços prestados, conforme descrito no TVF, por meio da conta 323.414.206, do Banco JP Morgan Chase Bank de Nova York, de titularidade da DIAMOND OFFSHORE INTERNATIONAL LIMITED, empresa mãe (Anexo I, fls.03/11), através da remessa de recursos a título de "reembolso de despesas" e "aumento de capital". Além dessa empresa não se tratar de acionista da recorrente, o que a autoridade fiscal destaca na transferência dos recursos é que eles têm origem nos pagamentos efetuados pela PETROBRÁS para remunerar os contratos, pois se originam da mesma conta corrente (fls. 542/543).

Sobre os aportes enviados pela empresa estrangeira a título de aumento de capital, a autoridade fiscal fez a seguinte análise (fls.545-548):

*III.3.10.10) CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DOS  
SUCESSIVOS AUMENTOS DE CAPITAL*

*Embora o aumento do capital da Fiscalizada integralizado nos anos fiscalizados (2004 e 2005) tenha sido na casa dos 30 (trinta) milhões de Reais em cada ano, no mesmo período a evolução patrimônio da empresa de 2004 (R\$ 3.720.000,20) em relação ao ano de 2004 não passou de R\$ 397.724,82, que foi justamente a aquisição dos veículos de passeio de luxo aos quais já iremos nos referir no item abaixo, demonstrando que praticamente todos os recursos que ingressaram no caixa da empresa proveniente do "aumento de capital" realizado, destinou-se a custear as atividades operacionais dela, demonstrando de forma inequívoca que os referidos numerários de fato representam faturamento omitido da Fiscalizada, pois não se vislumbrou outro tipo de investimento que justificasse a transferência do numerário que não fosse abastecer o caixa da empresa a fim de solver os seus compromissos assumidos na praça na operacionalização de suas atividades produtivas, mas com a intenção de ocultar a relação de receita e despesa, de fato existente na funcionalidade dos citados numerários.*

A recorrente sustenta que tais aportes de capital seriam plenamente justificáveis justamente em razão dos sucessivos prejuízos apurados pela Recorrente, não havendo qualquer evidência de que tais valores referem-se a faturamento próprio da Recorrente, mas que teriam sido remetidos pela PETROBRAS ao exterior, a outro título, para retornar sob essa rubrica, apenas para não se sujeitar à incidência tributária.

É da fiscalização o ônus de comprovar que nunca houve a intenção de aumentar o capital, e que as remessas tiveram a verdadeira finalidade de reembolsar a empresa brasileira dos custos incorridos em função de assumir serviços que seriam responsabilidade da empresa estrangeira, subtraindo tais aportes do alcance da tributação. Caso isso se verifique, o abuso de direito é evidente e deve ser afastado. Nesse sentido leciona Marco Aurélio Greco (2008, p.203):

*[...] sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados.*

*[...]*

*No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.*

No caso concreto, a autoridade fiscal logrou demonstrar, por diversos modos, o motivo predominantemente fiscal da operação que culminou com a remessa a título de “aumento de capital”, a começar pela apuração proposital de prejuízos fiscais, através do cotejo das cláusulas 3.8 e 3.8.1 dos contratos de afretamento das plataformas, celebrado entre as empresas estrangeiras e a PETROBRAS com a interveniência da recorrente:

*"(.) 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"(g.n)*

*"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."*

*"3.8.2 – A CONTRATADA observará, para a Admissão Temporária da UNIDADE, bem como para a importação dos equipamentos, materiais e acessórios referidos no item 3.8, as disposições da Instrução Normativa nº 136/87, da Secretaria da Receita Federal."*

*"3.14.2 – A CONTRATADA manterá a seu custo, operadores de rádio, que falem fluentemente português, os quais permanecerão durante 24(vinte e quatro) horas diárias na escuta dos*

*equipamentos instalados na UNIDADE, quer sejam da PETROBRAS, quer sejam da contratada."*

*"3.14.4 – A CONTRATADA arcará com quaisquer despesas relacionadas com os equipamentos e serviços de telecomunicações, excetuadas as previstas no item 4.7 deste CONTRATO."*

Diante disso, ficou caracterizado que os custos dos serviços de telecomunicações a bordo, assim como as despesas de substituição e reparos dos equipamentos da plataforma decorrente da prestação de serviços de perfuração ocorreriam por conta das empresas responsáveis pelo afretamento, que são as empresas estrangeiras. Todavia, foi constatado que, na prática, a recorrente registrou diversos desses custos nas suas contas de despesas (contas de resultado de nº 3.70 a 3.76 - manutenção de plataforma) contribuindo para a apuração de prejuízo fiscal.

Ademais, apontou a autoridade fiscal que algumas taxas alfandegárias incidentes sobre os produtos importados foram lançados na conta de reembolso e outras taxas desses mesmos produtos importados foram lançados em contas de resultado da recorrente, por exemplo, os lançamentos efetuados nas contas Nº 3.53.15.1500 - 0.CLIPPER — OUTROS FRETES, a título de *capatazia, armazenagem, etc...para liberar matls.* (documento nº 103).

Concluiu a autoridade fiscal que “os referidos lançamentos foram efetuados sem o devido respaldo contratual, pois estes custos quando expressivos, eram registrados na conta de reembolso, demonstrando a consciência da empresa que estes custos contratualmente eram das empresas estrangeiras, ficando evidenciado o seu real intuito de apurar prejuízos propositais em seus resultados, pois despesas de mesma natureza eram lançados ora na conta corrente intercompanhias (conta nº 1.12.12.0053-00), ora lançado em conta de resultado, o que contribuía para a formação de prejuízos fiscais [...]”. Segundo ela, com esta prática, a recorrente acabou carreando para o seu resultado os custos decorrentes da importação de produtos para plataformas que ela afirma serem por conta e ordem das empresas estrangeiras.

Ademais, a evolução patrimonial da recorrente não atesta a intenção de aumentar o capital, ao contrário, depõe contra a recorrente, na medida em que demonstra que apenas parcela irrisória do montante recebido a título de aumento de capital foi imobilizado.

A autoridade fiscal ainda constatou que em todas as contas de despesas levadas ao resultado, com exceção das despesas com pessoal, foram incluídas despesas inerentes às plataformas que acabaram beneficiando também as empresas estrangeiras, sem o rateio de custos, cabendo à recorrente arcar sozinha com os custos comuns às duas empresas de forma integral. A despeito dos seus prejuízos, as despesas com alimentação, transporte, comunicação, além das despesas inerentes a reparos e substituições dos equipamentos da plataforma, e despesas administrativas e de escritório foram inteiramente absorvidos nos resultados da recorrente, sem que a mesma recebesse qualquer tipo de remuneração por isso.

O relatório fiscal aponta a prática verificada:

*Os lançamentos efetuados a débito da conta CO 53 MS DRILLING, destinados a pagar serviços de despachante alfandegário prestados pela empresa EAGLE, CNPJ Nº 03.229.138/0007-40, conforme Notas Fiscais nº 01 e 02, lançadas em 21.01.05, comprovam uma das incoerências*

*constatadas pela Fiscalização, qual seja, os pagamentos se referem aos serviços de despachante pela importação de produtos do exterior, a princípio de conta e ordem das empresas estrangeiras, pois em virtude desse fato eles foram debitados na conta CO 53 MS DRILLING, porém como apontam os documentos de prova, no caso suscitado, os lançamentos efetuados nos dias 21.01.05, conforme a planilha constante do elemento de prova contido no documento nº 111, verifica-se que algumas taxas incidentes nos mesmos (tais como capatazia, armazenagem, etc...), foram propositalmente lançados em contas de resultado da Fiscalizada, como exemplo, citamos os lançamentos efetuados na referida data nas as contas Nº 3.53.15.1500 - 0.CLIPPER — OUTROS FRETES, a título de capatazia, armazenagem, etc.. para liberar materiais. Com esta prática, a Fiscalizada acaba carreando para o seu resultado, custos decorrentes da importação de produtos para plataformas que assume que por conta e ordem das empresas estrangeiras, haja vista que o custo principal das referidas importações foi lançado na conta CO 53 MS DRILLING. Ou seja, o custo das taxas incidentes na importação de peças e equipamentos para a plataforma é lançado em conta de resultado, enquanto o valor do custo do bem importado é lançado a debito da conta CO 53 MS DRILLING.*

Observadas as normas contábeis e legais, compete à pessoa jurídica reconhecer as contrapartidas da prestação de serviços como receita (faturamento), ainda que as entradas superem os valores formalmente contratados, de modo a apurar corretamente o resultado tributável.

A defesa sustenta que, durante a prestação dos serviços para a qual foi contratada, passou a incorrer em custos e despesas próprios da referida atividade, os quais, naturalmente, foram por ela apropriados. Por outro lado, custos e despesas inerentes ao afretamento foram igualmente incorridos, mas eram estranhos à atividade para a qual foi contratada. Como as proprietárias das embarcações não estavam sediadas no Brasil, as despesas a cargo delas foram realizadas em seu próprio nome apenas para facilitar e agilizar a realização das mesmas.

Todavia, embora tenha sido destacado no voto da DRJ, a recorrente, em seu recurso voluntário, não justificou o fato de ter gerido, a título gratuito, recursos da ordem de R\$ 102.714.055,01, no ano de 2004 e R\$ 96.225.205,47, no ano de 2005 (fl. 561), utilizados para pagamento de despesas que não eram necessárias à consecução das atividades para a qual foi contratada, resultando na apuração de prejuízos fiscais consecutivos.

No presente caso, a autoridade fiscal esclareceu (fl.431) que tratou todo o valor ingressado na conta bancos da contribuinte como receita omitida e deduziu os custos lançados a débito na conta nº 1.12.12.0053 (conta corrente intercompanhias), que, segundo a legislação do imposto de renda, foram necessários à manutenção da fonte produtiva, pois foi possível constatar que as referidas transferências tinham como objetivo de fato custear as despesas decorrentes da atividade de prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo e gás para o qual as empresas (empresa estrangeira e a contribuinte) foram contratadas pela PETROBRAS, e ainda refez a apuração do lucro realizada pela contribuinte.

Na apuração do lucro real tributável, a autoridade fiscal acrescentou “a soma do resultado obtido na conta corrente intercompanhias, mais a parcela dos valores do faturamento omitidos contabilizado como aumento de capital, mais os créditos de PIS e COFINS utilizados conforme Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007, menos os prejuízos apurados pela Fiscalizada e a compensação do prejuízos acumulados em anos anteriores limitado a 30% conforme previsto na legislação do imposto de renda da pessoa jurídica”.

Os custos lançados a débito da conta corrente intercompanhias que não foram deduzidos na apuração do lucro real constam das planilhas 2A e 2B anexadas ao TVF.

Para que o presente lançamento fosse desconstituído, caberia à recorrente comprovar, de maneira inequívoca, que os valores recebidos constituíram, de fato, reembolso de despesas por ela incorridas em nome de terceiros.

A própria recorrente, ao defender a não incidência do PIS e da Cofins, reconhece que os reembolsos de despesas efetuados pelas empresas estrangeiras poderiam configurar seu faturamento, por representarem uma espécie de subcontratação informal para viabilizar o cumprimento das obrigações assumidas por aquelas empresas. Embora isso não se verifique na prática, haja vista a caracterização de um contrato único, tal alegação demonstra que a recorrente não pode comprovar a prestação de serviços à empresa estrangeira.

Diante dos fatos elementos juntados aos autos, a única conclusão possível é que o negócio jurídico contratado com a PETROBRÁS constituiu-se de um único serviço de perfuração de poços de petróleo, pelo qual a recorrente foi remunerada, indiretamente, através de sua coligada no exterior, responsável pelo afretamento da plataforma.

O exame das provas dos autos demonstra que, de fato, a recorrente e as empresas estrangeiras prestam o serviço de perfuração de poços de petróleo para a PETROBRÁS de forma unificada e com características não de solidariedade, mas de subordinação.

Tendo em conta a regra insculpida no art. 118 do CTN, a qual prevê que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade e eficácia dos atos efetivamente praticados, verificada a falta de contabilização e, conseqüentemente, de tributação das receitas obtidas pela recorrente em contrapartida aos serviços prestados, cabível o lançamento dos tributos e contribuições devidos sobre a parcela omitida.

A recorrente ainda alega que teria havido erro de identificação do sujeito passivo, caso se considere a celebração de um único negócio jurídico, pois a maior receita teria sido destinada à empresa no exterior.

Ocorre que, consoante logrou demonstrar a fiscalização, as receitas a título de "reembolso de despesas" e "aumento de capital" foram recebidas pela recorrente em contraprestação aos serviços prestados por ela própria à PETROBRÁS. Sendo suas as receitas, o lançamento foi realizado no sujeito passivo correto.

A recorrente aponta, ainda, a insubsistência da qualificação jurídica atribuída pela fiscalização aos elementos de fato colhidos durante os trabalhos fiscais, sustentando a inalterabilidade do critério jurídico aplicado em lançamento anterior, no processo nº 15521.000031/2005-71. Aduz que deve prevalecer o critério jurídico adotado pela 5ª Turma da

DRJ/RJOIL, segundo o qual cada um dos contratos (afretamento e prestação de serviços), embora intimamente relacionados, não se confundem. Da mesma forma, teria sido fixado o critério jurídico de que os reembolsos de despesas encerravam receitas de exportação e que, portanto, não poderiam ser tributadas pelo PIS e pela COFINS, por conta da isenção concedida pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Equivoca-se a recorrente na alegação supra, haja vista que o julgador administrativo tem a prerrogativa de adotar o livre convencimento motivado, pelo que a interpretação dos fatos demonstrados em determinado processo não vincula outros julgadores à mesma interpretação. Menos ainda, como no caso dos autos, quando a apreciação da realidade ocorre sobre elementos distintos. O que a lei veda é a possibilidade de se alterar o escopo original do lançamento, ensejando o agravamento da exigência, em virtude de mudança de interpretação das regras jurídicas.

Diante de todos os elementos descritos anteriormente, verifica-se que, de fato, a recorrente teve faturamento, em razão da prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo para a PETROBRÁS, acima do percentual de 10% (dez por cento) previsto no contrato.

Diante disso, não há reparos ao lançamento efetuado nesses termos.

De outro lado, a recorrente aduz a não exigência do PIS e da COFINS, ainda que mantido o lançamento do IRPJ, por considerar que os recebimentos da empresa estrangeira seriam receitas de exportação, isentas de tributação daquelas contribuições, nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

O art. 14 da referida norma determina o seguinte:

*Art. 14 - Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*§ 1º - São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.*

Assim, desde 01.02.1999, são isentos do PIS e da COFINS os serviços prestados a pessoa jurídica sediada do exterior, independentemente de serem prestados dentro ou fora do Brasil.

A referida isenção, no tocante a COFINS, foi convertida em disposição legal, através da Lei nº 10.833/2003, com redação alterada pela Lei nº 10.865/2004, que assim dispõe:

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I- exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

No âmbito do PIS, a referida isenção também foi convertida em disposição legal, através da Lei nº 10.637/2002, com redação alterada pela Lei nº 10.865/2004, que assim dispõe:

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I- exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

As receitas de exportação decorrem de uma operação pela qual uma pessoa (jurídica ou física), estabelecida no exterior, adquire mercadoria ou se utiliza de serviço fornecido ou prestado por pessoa (física ou jurídica) estabelecida no País. Assim, em face da legislação aplicável para a obtenção da isenção, é necessário, cumulativamente, (i) tratar-se de receitas de prestação de serviços prestados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e (ii) o valor recebido pela empresa prestadora de serviços deve representar ingresso de divisas no Brasil.

A primeira condição não é atendida pela recorrente, já que os serviços foram prestados à PETROBRÁS, empresa sediada no Brasil. Tampouco é preenchido o segundo requisito, visto que somente há ingresso de divisas para o País quando a origem de sua fonte localiza-se no exterior, o que não ocorreu, de fato, em razão de ter sido demonstrado que os recursos se originaram da PETROBRÁS, tendo ocorrido apenas seu reingresso, através da conta bancária no banco JP Morgan Chase Bank de Nova York, pela qual a titular DIAMOND OFFSHORE INTERNATIONAL LTD recebia os pagamentos da PETROBRÁS. Assim, não se aplica a isenção pretendida.

Erro no cálculo

Quanto ao alegado erro no cálculo do montante do tributo, novamente, no recurso voluntário, a recorrente se limita a apresentar a planilha consoante cálculos por ela elaborados e juntados à impugnação, apesar da decisão da DRJ ter esclarecido que lhe competia o ônus de apontar a origem das diferenças alegadas.

De toda a sorte, dada a função de controle do crédito tributário deste colegiado, buscou-se verificar a alegação.

Comparando-se os valores da planilha da recorrente (fl.842) com os valores apurados pelo autuante, verifica-se que até a coluna BASE REAL, os valores conferem com os da fiscalização (anexo 03 ao auto de infração, fl.681). Da mesma forma, a coluna referente às retenções na fonte (IRRF) conferem com os valores utilizados pela fiscalização, consoante planilha de fl. 718.

Dessa forma, não se verifica a diferença apontada pela recorrente na autuação.

### Da multa qualificada

A autoridade fiscal destacou, no TVF (fls. 469/470), a situação de fato ocorrida, quanto à efetiva representação da DIAMOND no Brasil pela recorrente e a sua verdadeira motivação.

Aponta que ocorreu simulação fraudulenta, em suma, pela existência de duas situações fáticas: uma aparente – contratos distintos de afretamento de plataformas de perfuração de poços de petróleo, e outro de prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo; e outra real – uma única prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo prestados por duas empresas em conjunto, que pertencem ao mesmo grupo econômico, sendo uma delas estrangeira e a outra brasileira (recorrente), ambas controladas indiretamente pela empresa estrangeira, DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC.

Aduz, ainda, que a recorrente:

1) participou do pacto simulatório apontado, concordando em assumir a condição de interveniente responsável solidária em contratos rotulados de "afretamento" quando de fato estava se contratando uma prestação de serviço;

2) como parte do pacto simulatório, deixou de fazer constar na Declaração apresentada à Secretaria da Receita Federal (DIPJ dos anos 2004 e 2005) (documento nº 125 — Anexo XVII) expressivos valores do seu faturamento correspondentes aos recebimentos dos pagamentos efetuados a ela pela PETROBRAS pelos seus serviços prestados;

3) contabilizou as transferências bancárias acima mencionadas com a denominação de "reembolso de despesas" e "aumento de capital" como forma intencional de camuflar do Fisco as operações tributáveis por ela realizadas;

4) deliberadamente aceitou contratar em condições que lhe são financeira e economicamente desfavoráveis, inserindo em contratos com a PETROBRAS preços incompatíveis com os custos dos serviços que efetivamente presta, em prol de sua controladora estrangeira;

5) apurou prejuízos comprovadamente falaciosos, pois além de contratar com preços irreais junto a PETROBRAS, insere propositalmente em seus resultados custos que comprovadamente estavam previstos nos contratos de afretamento e que deveriam constar da conta de reembolso;

6) perante o setor aduaneiro, através dos documentos obrigatórios, importa materiais, peças e equipamentos para uso nas plataformas afretadas por conta própria, e perante o setor de administração tributária, contabiliza as referidas importações como se fosse realizada por conta de terceiros;

7) o desuso proposital do papel timbrado da DIAMOND OFFSHORE a partir da terceira intimação da Fiscalização e suas inúmeras respostas aos termos de intimação, que, comprovadamente não guardavam semelhança com a verdade dos fatos efetivamente praticados;

8) os atos ilícitos praticados pela Fiscalizada estiveram camuflados em *roupagens de suposta legalidade* para dificultar a identificação das infrações praticadas.

Segundo a autoridade fiscal, “a simulação apontada se deu na segregação dos contratos, nas cláusulas contratuais, na segregação dos valores dos preços da taxas diárias estabelecidas para a remuneração dos referidos contratos, na transferência dos recursos de conta bancária no exterior e nos prejuízos fiscais apurados pela fiscalizada, e na atuação da Fiscalizada que de fato representou a empresa estrangeira no País”.

A recorrente sustenta que não houve qualquer planejamento tributário de sua parte, pois apenas se habilitou no processo licitatório, ficando obrigada às regras nele previamente estabelecidas.

A qualificação da multa de ofício, a teor do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é medida extrema que exige a demonstração do efetivo intuito de fraudar o Fisco. O ônus de provar o evidente intuito doloso é da autoridade fiscal, não competindo ao contribuinte fazer prova contra si mesmo.

Do exame dos autos, não restou demonstrada a participação ativa da recorrente na elaboração do contrato firmado com a PETROBRÁS, com o fito de caracterizar situação simulatória, nos termos do art. 167, §1º, do Código Civil Brasileiro.

A atuação de empresas do mesmo grupo econômico (DIAMOND e a recorrente) de forma conjugada e informal, com confusão de bens materiais e humanos, como se viu, descaracterizou a veracidade do conteúdo do contrato, impondo a tributação dos valores omitidos. Todavia, essa constatação não implica necessariamente na configuração de conduta dolosa para fins de responsabilização criminal.

Embora a recorrente tenha firmado contrato de prestação de serviços em condições econômico-financeiras desiguais, isso não configura a alegada simulação, da forma como descrito pela autoridade fiscal.

Diante da falta de evidência de conduta dolosa, não se justifica o agravamento da penalidade.

#### Da decadência

Afastada a incidência de multa qualificada, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário conta-se na forma do art. 150, § 4º, do CTN, haja vista a vinculação deste colegiado à interpretação contida no Resp nº 973.733, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

Considerando-se que a ciência do lançamento ocorreu em 23/12/2009, e tendo em vista que, durante todo o período houve a antecipação do pagamento que se entendia ser o devido, cumpre reconhecer a decadência em relação aos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos ao primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2004, e de PIS e COFINS relativos ao período de janeiro a novembro de 2004.

#### Dispositivo

Em razão de todo o exposto, conheço do recurso para rejeitar a preliminar de nulidade, reconhecer a decadência dos lançamentos de IRPJ e CSLL até o terceiro trimestre de 2004 e de PIS e COFINS até novembro de 2004, no mérito, dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.

Processo nº 15521.000156/2009-25  
Acórdão n.º **1202-001.067**

**S1-C2T2**  
Fl. 35

---

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

CÓPIA

## Voto Vencedor

Conselheiro Orlando Gonçalves Bueno, Redator designado

Uma vez designado para lavrar voto vencedor, no que se refere as matérias que a i. relatora foi vencida, quais sejam, omissão de receitas por aumento de capital e reembolso de despesas, para tributação do IRPJ/ CSSL e PIS/COFINS, passa-se ao entendimento.

Mesmo diante a detalhada e bem descrita fundamentação da relatora sobre a caracterização da infração fiscal de omissão de receitas originada do aumento de capital e glosa de despesas, igualmente gerando omissão de receitas, com efeito, importa destacar que as condutas infracionais imputadas ao sujeito passivo receberam tratamento penal tributário qualificado, ou seja, foram consideradas pela fiscalização como operações viciadas por simulação fraudulenta, uma vez supôs que o sujeito passivo queria, de fato, uma situação jurídica e formalizou (“aparentou”) legalmente outra, pelo que se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal e do voto da i. relatora, nesse sentido.

Com a devida vênia da i. relatora, sobre o ponto de vista procedimental e caracterização de acusação material de omissão de receitas por simulação fraudulenta, se verifica uma incoerência da mesma, ao apreciar a qualificação da multa, pelo que se expõe sua fundamentação:

Aponta que ocorreu simulação fraudulenta, em suma, pela existência de duas situações fáticas: uma aparente – contratos distintos de afretamento de plataformas de perfuração de poços de petróleo, e outro de prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo; e outra real – uma única prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo prestados por duas empresas em conjunto, que pertencem ao mesmo grupo econômico, sendo uma delas estrangeira e a outra brasileira (recorrente), ambas controladas indiretamente pela empresa estrangeira, DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC.

Aduz, ainda, que a recorrente:

1) participou do pacto simulatório apontado, concordando em assumir a condição de interveniente responsável solidária em contratos rotulados de "afretamento" quando de fato estava se contratando uma prestação de serviço;

2) como parte do pacto simulatório, deixou de fazer constar na Declaração apresentada à Secretaria da Receita Federal (DIPJ dos anos 2004 e 2005) (documento nº 125 — Anexo XVII) expressivos valores do seu faturamento correspondentes aos recebimentos dos pagamentos efetuados a ela pela PETROBRAS pelos seus serviços prestados;

3) contabilizou as transferências bancárias acima mencionadas com a denominação de "reembolso de despesas" e "aumento de capital" como forma intencional de camuflar do Fisco as operações tributáveis por ela realizadas;

4) deliberadamente aceitou contratar em condições que lhe são financeira e economicamente desfavoráveis, inserindo em contratos com a PETROBRAS preços incompatíveis com os custos dos serviços que efetivamente presta, em prol de sua controladora estrangeira;

5) apurou prejuízos comprovadamente falaciosos, pois além de contratar com preços irreais junto a PETROBRAS, insere propositalmente em seus resultados custos que comprovadamente estavam previstos nos contratos de afretamento e que deveriam constar da conta de reembolso;

6) perante o setor aduaneiro, através dos documentos obrigatórios, importa materiais, peças e equipamentos para uso nas plataformas afretadas por conta própria, e perante o setor de administração tributária, contabiliza as referidas importações como se fosse realizada por conta de terceiros;

7) o desuso proposital do papel timbrado da DIAMOND OFFSHORE a partir da terceira intimação da Fiscalização e suas inúmeras respostas aos termos de intimação, que, comprovadamente não guardavam semelhança com a verdade dos fatos efetivamente praticados;

8) os atos ilícitos praticados pela Fiscalizada estiveram camuflados em *roupagens de suposta legalidade* para dificultar a identificação das infrações praticadas.

Segundo a autoridade fiscal, “a simulação apontada se deu na segregação dos contratos, nas cláusulas contratuais, na segregação dos valores dos preços da taxas diárias estabelecidas para a remuneração dos referidos contratos, na transferência dos recursos de conta bancária no exterior e nos prejuízos fiscais apurados pela fiscalizada, e na atuação da Fiscalizada que de fato representou a empresa estrangeira no País”.

A recorrente sustenta que não houve qualquer planejamento tributário de sua parte, pois apenas se habilitou no processo licitatório, ficando obrigada às regras nele previamente estabelecidas.

A qualificação da multa de ofício, a teor do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é medida extrema que exige a demonstração do efetivo intuito de fraudar o Fisco. O ônus de provar o evidente intuito doloso é da autoridade fiscal, não competindo ao contribuinte fazer prova contra si mesmo.

Do exame dos autos, não restou demonstrada a participação ativa da recorrente na elaboração do contrato firmado com a PETROBRAS, com o fito de caracterizar situação simulatória, nos termos do art. 167, §1º, do Código Civil Brasileiro.

A atuação de empresas do mesmo grupo econômico (DIAMOND e a recorrente) de forma conjugada e informal, com confusão de bens materiais e humanos, como se viu, descaracterizou a veracidade do conteúdo do contrato, impondo a tributação dos valores omitidos. Todavia, essa constatação não implica necessariamente na configuração de conduta dolosa para fins de responsabilização criminal.

Embora a recorrente tenha firmado contrato de prestação de serviços em condições econômico-financeiras desiguais, isso não configura a alegada simulação, da forma como descrito pela autoridade fiscal.

Diante da falta de evidência de conduta dolosa, não se justifica o agravamento da penalidade.

Ora, se inexistiu situação de fato e de direito que justificasse a qualificação da penalidade por “simulação fraudulenta”, salvo melhor juízo, é de se admitir plena validade a documentação contábil, contratual, fiscal e outras que foram exibidas pela Recorrente, cabendo seu reconhecimento para todos os efeitos, inclusive fiscais.

Daí a razão da divergência, posto que, da leitura dos fatos descritos, do relatório da i. relatora, evidenciou-se que a operação de aumento de capital, e os reembolsos de despesas foram considerados pela autoridade fiscal como fatos simulados, quais sejam, ocultariam a “real” intenção do sujeito passivo na conduta dissimulada de omitir receitas.

Se se concluiu que inexistiu a alegada simulação, é de se reconhecer que a verdadeira intenção do sujeito passivo foi a que restou comprovada na documentação que suporta o aumento de capital e que efetivamente justificou o procedimento de reembolso de despesas, pelo que não pode ser simplesmente afastada, para efeito de configurar uma suposta omissão de receitas, pela autoridade fiscal.

Assim, não pode haver dúvidas quanto a existência real e verdadeira, legalmente válida, e eficaz para produção de todos os efeitos, dos contratos de câmbio, registrados no Banco Central, relativos aos aportes de capital, reconhecido pela própria autoridade fiscal, em seu TVF, a fls. 574, vol. III.

Ademais, como assevera a Recorrente, tais contratos fazem parte do Anexo XII, vol. -3 e encontram-se todos juntados aos autos, encontrando-se, igualmente, no referido Anexo as alterações contratuais relativas ao aumento de capital.

No que concerne as despesas reembolsadas também foram objeto de contratos de câmbio, registrados no Banco Central, igualmente juntados no Anexo XII, e instruídas com todos os elementos pertinentes de registros documentais válidos para efeito fiscal.

Ademais, por pertinentes, tem cabimento a transcrição de um trecho da decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção (Acórdão nº 1402-001.439), de lavra do Conselheiro Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que lá aduziu:

*“A se considerar reembolso de despesas, há três aspectos que deveriam ter sido considerados: a) se as despesas ocorreram; b) a quem pertenciam; c) quem pagou. Em resposta a estes pressupostos tem-se que (i) as despesas efetivamente existiram; (ii) foram atribuídas como despesas da empresa estrangeira; (iii) foram quitadas pela autuada que recebeu respectivo reembolso.*

*Quanto ao aspecto da dedutibilidade das referidas despesas, uma vez consideradas pertencentes à empresa estrangeira, tendo a fiscalizada adiantado o pagamento e recebido o reembolso, não houve impacto na apuração do lucro real.”*

Assim, uma vez válidos os documentos que, em linguagem competente, descreveram os fatos verídicos, inexistiu a omissão de receita quanto ao real aumento de capital e quanto ao reembolso de despesas, razão pela qual também não se pode considerar

omissivo a receita tributável pelo PIS e COFINS, uma vez não configurada a base de cálculo de referidas contribuições, pela mesma motivação ora adotada.

Diante do exposto, é de se dar provimento ao recurso para se excluir da tributação do IRPJ CSSL a omissão de receitas originada do aumento de capital e excluir da tributação, por conseguinte, do PIS e da COFINS, as omissões de receita originadas do aumento de capital e do reembolso de despesas.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno