Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15521.000335/2008-81

Processo nº	15521.000335/2008-81
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.175 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	13 de julho de 2022
Recorrente	ENSCO DO BRASIL PETRÓLEO E GÁS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, inclusive apontando inexistência, na acusação fiscal apreciada, de argumento no qual se pauta o acórdão recorrido para concluir pela validade da exigência fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por ENSCO DO BRASIL PETRÓLEO E GÁS LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-002.917, na sessão de 9 de abril de 2018, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
>
> Ano-calendário: 2003, 2004
>
> OMISSÃO DE RECEITAS. PREVISÃO CONTRATUAL.
>
> Constitui omissão de receita a diferença apurada entre valores a serem faturados baseados em custos incorridos no interesse de tomadora de serviço em comparação com os valores efetivamente apurados na contabilidade a título de receita.
>
> REEMBOLSO. SEGREGAÇÃO DE DESPESAS E CUSTOS.
>
> É requisito essencial para que se reconheça que um gasto é suscetível de reembolso que o mesmo esteja devidamente segregado na contabilidade em plena consonância com o respectivo contrato de prestação de serviços.
>
> GLOSA DE DESPESAS/CUSTOS.
>
> Face à comprovação parcial, mantém-se parcialmente a autuação.
>
> MULTAS ISOLADAS. IMPROCEDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 105.
>
> As multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas, lançadas com fundamento no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, não podem ser exigidas concomitantemente com a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 105.
>
> JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL
>
> Exercício: 2003, 2004
>
> LANÇAMENTO DECORRENTE.
>
> Reconhecida a procedência do lançamento do IRPJ procede também o lançamento da CSLL, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro nos anos-calendário 2003 e 2004 a partir da constatação de omissão de receitas e glosa de custos, além da falta de recolhimento de estimativas. O primeiro julgamento da impugnação interposta pela Contribuinte foi anulado pelo Acórdão nº 1201-001.096 (e-fls. 5164/5186 e 9625/9655). No segundo julgamento, a autoridade julgadora de 1ª instância declarou procedente o lançamento (e-fls. 9670/9699). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas e reverter parcialmente a glosa de custos em face de sua comprovação(e-fls. 9839/9864), restando a decisão assim consolidada:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar em parte a infração 002 e integralmente a infração 003, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram por dar provimento parcial em maior extensão para também obstar a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo designado redator do voto vencedor sobre o tema o Conselheiro Roberto Silva Junior.

Original

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que não interpôs recurso especial (e-fl. 9877).

Cientificada em 08/08/2018 (e-fls. 9882), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 13/08/2018 (e-fls. 9883/99914) que foram rejeitados conforme despacho de e-fls. 9919/9922, do qual se extrai:

> 1. Juízo de admissibilidade - preliminar
>
> Preliminarmente, o embargante requer que os seus embargos sejam incluídos na pauta de julgamento sem a presente análise de admissibilidade, nos seguintes termos (fls. 9886):
>
> *A nova redação do §3° do art. 65 do RICARF prevê a possibilidade da rejeição liminar dos Embargos de Declaração, na hipótese de "manifesta improcedência" ou caso a omissão, contradição e obscuridade não estejam "objetivamente apontadas":*
>
> *No entanto, cumpre destacar que as razões do voto que embasaram o desprovimento do Recurso Especial contém omissão quanto a importante argumento, a qual, após ser sanada, poderá acarretar o provimento do Recurso.*
>
> *Neste contexto, a Embargante requer sejam os presentes Embargos de Declaração incluídos em pauta para julgamento do colegiado.*
>
> Entendo que o pedido do autor não pode ser atendido, pois o Regimento Interno do CARF proíbe, expressamente, a inclusão em pauta de embargos de declaração sem a realização de exame de admissibilidade, conforme disposto no §7º do seu artigo 65, *verbis*:
>
> *Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.*
>
> [...]
>
> *§ 7º Não poderão ser incluídos em pauta de julgamento embargos de declaração para os quais não haja despacho de admissibilidade.*
>
> 2. Artigo 116 do CTN - eficácia limitada
>
> O embargante afirma que a decisão embargada desconsiderou negócio jurídico celebrado pelo contribuinte, o que seria incorreto em razão da eficácia limitada do artigo 116 do CTN, conforme o seguinte excerto (fls. 9887):
>
> *Ao concluir que os valores recebidos pela Embargante não se tratavam de reembolsos e sim de pagamento pela prestação de serviços, esta C. Turma desconsiderou integralmente os termos do contrato firmado entre a Embargante e a Pride Foramer SAS.*
>
> *Ocorre que, a desconsideração da operação realizada pela Embargante corresponde à indevida aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que, além de não ter servido de fundamento à autuação fiscal, não poderia ser invocado em razão da ausência de regulamentação por meio de lei ordinária.*
>
> *Com efeito, o referido dispositivo determina que poderá a autoridade administrativa "desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária' (g.n.).*
>
> *Desta forma, ainda que se pudesse considerar que no caso concreto se estaria diante de um planejamento fiscal, o que, claramente, não corresponde à realidade dos fatos, cabe observar que os procedimentos necessários à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN dependem de elaboração de lei ordinária, a qual, até o presente momento, não foi editada. Ou seja, a norma em questão, de eficácia limitada, ainda não pode ser aplicada pelas autoridades fiscais.*

Original

> [...]
>
> *Portanto, a ausência de regulamentação da norma antielisiva prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN impede a sua aplicação, de forma que a desconsideração da operação em análise pela Autoridade Fiscal não pode ser acolhida, motivo pelo qual deve essa C. Turma Julgadora determinar o cancelamento da autuação que originou esta lide.*
>
> Em apertada síntese, o embargante reclama que o julgamento contraria a lei, na medida em que teria aplicado dispositivo legal que não possui eficácia plena.
>
> Todavia, os embargos de declaração são remédio processual de via estreita, aplicável apenas ao saneamento de omissão, contradição ou obscuridade no texto da decisão, não sendo apto, em princípio, a provocar nova manifestação sobre a adequação da legislação aplicada, como pretende o embargante.
>
> Ademais, verifico que o artigo 116 do CTN não é utilizado como fundamento legal na decisão embargada, o que esvazia a reclamação do embargante.
>
> Com isso, entendo que não está caracterizado qualquer vício que dê ensejo a embargos de declaração, pelo que estes não devem ser admitidos quanto a este tópico.

Tomando conhecimento desta rejeição em 31/10/2018 (e-fl. 9926), a Contribuinte interpôs recurso especial em 14/11/2018 (e-fls. 9928/10011) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 10033/10045, do qual se extrai:

> A recorrente foi intimada do acórdão nº **1301.002.917** no dia 07/08/2018, à efl. 9.882. Oposição de Embargos Declaratórios de efls. 9.885/9.890, os quais foram rejeitados por Despacho de efls. 9.919/9.922. Ciência do Despacho de Admissibilidade dos Embargos Declaratórios no dia 30/10/2018, à efl. 9.926. **Recurso Especial interposto em** 14/11/2018, conforme efl. 9.928. De plano, constata-se a **tempestividade** do apelo à instância especial.
>
> Nessa oportunidade, a recorrente traz à baila a seguinte questão: omissão de receitas decorrentes de supostos valores recebidos a título de "honorários" incidentes sobre despesas incorridas.
>
> Segue um resumo da situação objeto do litígio, nas palavras da recorrente:
>
> [...]
>
> Em sede de Recurso Especial, a recorrente suscita divergência interpretativa em relação ao acórdão nº **1402-001.595**. Acrescente-se que a recorrente juntou cópia do acórdão ofertado como paradigma, obtida no sítio do CARF na Internet, na forma do artigo 67, §§ 9º a 11, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, alterado pela Portaria MF nº 329/2017.
>
> O acórdão indicado como paradigma não foi reformado até a data da interposição do Recurso Especial. Eis a ementa:
>
> [...]
>
> Reproduz-se o trecho abaixo do acórdão recorrido para a extração de seus fundamentos:
>
> [...]
>
> Portanto, de acordo com a tese que sustentou o voto condutor do acórdão recorrido, a recorrente auferiu receita no valor correspondente ao total dos custos diretos e despesas incorridas, na execução do contrato de prestação de serviços que celebrara com Pride Foramer SAS**.**
>
> Agora, passa-se ao exame do voto condutor do acórdão paradigma, para a inferência de seus fundamentos:
>
> [...]
>
> Perante o trecho acima, constata-se que, de acordo com o voto condutor do acórdão paradigma, as cláusulas do contrato de prestação de serviço entre Pride Foramer SAS e

Original

> a recorrente não estabelecem que os valores acertados neste negócio correspondam à receita desta última. No raciocínio desenvolvido no voto condutor, se não houve a cobrança dessas importâncias e não sendo o caso de presunção de omissão de receita nem de tributação com base nas normas de preços de transferência, não é possível o lançamento fundado em suposta omissão de receita sem a prova da existência do faturamento ou do recebimentos de valores.
>
> Vale anotar que os acórdãos recorrido e paradigma examinaram as mesmas cláusulas do contrato de prestação de serviços entre a recorrente e Pride Foramer SAS, celebrado com a finalidade de manter as operações das embarcações desta última, objeto de contratos no Brasil. Ademais, verifica-se que esses acórdãos divergem em torno da interpretação do artigo 24 da Lei nº 9.249/1995. Nesse cenário, **restou demonstrada a existência de dissídio na jurisdição do CARF.**
>
> Diante do exposto, com fundamento no artigo 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, segue a proposta de que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto por **Ensco do Brasil Petróleo e Gás Ltda** , para que seja rediscutida a seguinte matérias: omissão de receitas decorrentes de supostos valores recebidos a título de "honorários" incidentes sobre despesas incorridas.

Aduz a contribuinte que *todo o auto de infração está pautado na interpretação do contrato realizada pelo Agente Fiscal no sentido de que a inclusão da margem de 30% sobre as despesas incorridas era obrigatória e deveria ter sido realizada pela Recorrente*. Contudo, entendimento divergente foi firmado no paradigma nº 1402-001.595 que analisou exigência semelhante contra ela lavrada relativamente ao ano-calendário 2007: *no primeiro, manteve-se a autuação fiscal por suposta omissão de receitas sobre valores reconhecidamente não faturados, sob a premissa de que a Recorrente "deveria" ter promovido a cobrança. No segundo, julgou-se insubsistente o lançamento fiscal sob a premissa de que o lançamento fundado em suposta omissão de receita requer prova do recebimento existência de tais receitas, o que sabidamente, como reconhecido pelo próprio agente fiscal, não ocorreu.*

Descreve as operações realizadas e assevera que *ainda que o contrato não previsse a possibilidade de a Recorrente cobrar uma parte dos custos incorridos em nome da Pride Foramer sem acrescentar margem de lucro, o simples fato da Recorrente não ter emitido fatura nem recebido qualquer remuneração em conexão com os valores reclassificados pelo Agente Fiscal do resultado para a sua conta de ativo evidencia a ilegalidade da cobrança realizada pelo Fisco.*

Invoca o art. 43 do CTN e conclui que, *considerando que a Recorrente nunca cobrou da FORAMER pelos valores tratados como reembolso de custos e reclassificados para a conta de seu patrimônio, e que nem houve entrada desses recursos em suas contas e nem seu registro nos livros contábeis, mostra-se arbitrária e absolutamente insubsistente a tributação deste montante pelo IRPJ e CSLL.* Subsidiariamente aduz:

> Ademais, ainda que a Recorrente cobrasse tais valores, o efeito líquido em seu P&L seria zero, uma vez que tanto os custos quanto as receitas teriam que ser reconhecidos. Portanto, a margem de 30% apurada pelas autoridades fiscais correspondeu à receita efetiva sendo arbitrariamente tributada.
>
> De fato, se a Ensco Brasil deveria ou não cobrar da PRIDE FORAMER pelos custos incorridos, com ou sem mark-up, é uma questão estritamente de direito privado, sobre a qual a i. Autoridade Fiscal não possui ingerência.

Situa a interpretação divergente no art. 24 da Lei nº 9.249/95 e nos arts. 281 e 288 do RIR/99. Detalha o contrato de prestação de serviços firmado com FORAMER e defende a interpretação que deve, em face de suas cláusulas, prevalecer, observando que:

Original

> Em outras palavras, a conduta adotada pelas partes a partir da celebração do Contrato de Prestação de Serviços, em setembro de 2002, foi a de estabelecer a diferenciação entre receita e reembolso, quanto aos ingressos de valores oriundos do presente Contrato, e não sem critério.
>
> Portanto, resta claramente evidenciado que sempre constou expressamente do Contrato de Prestação de Serviços a hipótese do reembolso de gastos efetivamente incorridos pela RECORRENTE, nas hipóteses supra descritas.
>
> O fato de as hipóteses de reembolsos estarem contidas na mesma cláusula dos honorários profissionais não pode resultar na interpretação errônea dada pelo v. Acórdão, no sentido de que só "gastos extraordinários" seriam passíveis de reembolso, sendo que os gastos identificados nas alíneas "b", "c" e "d" da cláusula 2.02 seriam preço dos serviços.
>
> Essa interpretação superficial torna letra morta diversas cláusulas do Contrato de Prestação de Serviços, dentre as quais se destacam as cláusulas 1.02. e 2.06, sendo que a mesma não encontra respaldo na vontade das partes contratantes e na harmonização das cláusulas contratuais, elementos intrínsecos à boa interpretação de qualquer contrato.

Discorre sobre a questão da subcontratação de terceiros, e conclui:

> Por fim, resta inequívoco que a relação entre RECORRENTE e FORAMER é representada por um contrato complexo, envolvendo elementos de prestação de serviços e mandato, sendo certo que a conduta posterior à própria celebração do contrato representa aspecto precipuamente necessário para o completo entendimento da relação contratual estabelecida entre as partes.
>
> Obviamente, a interpretação do v. Acordão recorrido, de que a autuação não abrangeu gastos que realmente seriam suscetíveis de reembolso está errada e não corresponde à realidade do Contrato de Prestação de Serviços. Isso aliás é tão certo que a própria autuação, de forma totalmente incoerente, diz que não podem existir reembolsos, mas admite como tais as rubricas "Serviços de Terceiros" e "Hotelaria/Comunicação" (vide Anexos A e B do TVF), por entender que estas estão suportadas pelas alíneas "d" e "b" da cláusula 2.02 do Contrato.
>
> Por todo o exposto, resta claro que a RECORRENTE cumpriu os exatos termos do Contrato de Prestação de Serviços, tributando as remunerações que lhe eram pagas pela FORAMER e pela Petrobras, de forma que o v. Acórdão recorrido deve ser integralmente reformado.

Aponta inconsistências nos ajustes promovidos pela fiscalização para determinação dos valores de honorários, observando que *em virtude da superficial análise carreada, o v. Acórdão recorrido não fez qualquer análise dessas explicações que também constam da impugnação apresentada*. Afirma, também, *equivocados* os cálculos realizados pela fiscalização *para chegar àquela que entendeu ser a "verdadeira" receita da RECORRENTE, ou a "receita omitida"*, e antes de abordá-los observa que *essas considerações objetivam apenas demonstrar que a base para todo o cálculo do preço dos Serviços, tal como tomada pela i. Autoridade Autuante, foi a própria contabilidade da RECORRENTE - com os dois ajustes mencionados acima que são, na verdade, ajustes de critérios que não desconsideram os registros contábeis da RECORRENTE, mas antes o contrário.*

Defende a *ilegalidade do levantamento por amostragem*, asseverando, ao final, que:

> Quisesse a Fazenda Pública rever os lançamentos contábeis da RECORRENTE a fim de avaliar o que deveria ou não ser computado nas receitas de exportação de serviços, que revisse, uma a uma, as competências abarcadas no período autuado, sem presunções para nenhuma delas. A maior ou menor complexidade da tarefa não justifica conduta diversa, sob pena de indevida relativização ao caráter vinculado da atividade administrativa.

Original

Pontua outros aspectos que refletem nos cálculos promovidos pela autoridade fiscal, e encerra consignando que:

> O procedimento adotado, além de implicar na nulidade da decisão por cercear o direito de defesa da RECORRENTE, invalida, indevidamente, as provas documentais trazidas aos autos, que justificam plenamente os custos incorridos com as despesas indicadas, razão pela qual o v. acórdão deverá ser reformado dada a absoluta pertinência dos custos registrados diante dos documentos apresentados.

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido para *julgar insubsistentes as autuações fiscais e cancelar a cobrança de IRPJ e CSLL levadas a efeito em seu desfavor*.

Os autos foram remetidos à PGFN em 12/04/2019 (e-fls. 10046), e retornaram em 26/04/2019 com contrarrazões (e-fls. 10046/10067) nas quais a PGFN inicialmente alerta:

> 12. Como se observa, o recorrente centra toda a sua demonstração da divergência na natureza das verbas recebidas da Pride Foramer SAS e na tese de que não se poderia tributar valores que não foram efetivamente cobrados pela contribuinte.
>
> 13. Apesar disso, boa parte de seu recurso especial se dedica a atacar o arbitramento realizado pela fiscalização e supostos erros cometidos no cálculo do que se considerou como receita recebida da Pride Foramer. Tais questões, justamente por não terem sido indicadas pelo recorrente como sendo objeto de divergência entre os acórdãos, não foram objeto de cotejo analítico entre os acórdãos recorrido e paradigma. Em verdade, tal cotejo se mostraria impossível na medida em que o acórdão paradigma não adentrou nessa análise individual de cada gasto, limitando-se à genérica afirmação de que o auditor fiscal deveria ter individualizado os gastos, e não lançado valores mensais.
>
> 14. Tal situação não passou desapercebida pela decisão de admissibilidade do recurso especial que apenas reconheceu que os acórdãos divergem em torno da **interpretação do art. 24 da Lei 9.249/95** e deu seguimento ao apelo para que seja rediscutida a omissão de receitas decorrentes de supostos valores recebidos a título de "honorários" incidentes sobre despesas incorridas, o que, claramente, diz respeito à configuração ou não das verbas recebidas da Pride Foramer como receitas e à consequente possibilidade de sua tributação pelo IPRJ e pela CSLL
>
> 15. Dessa feita, as presentes contrarrazões se limitarão a abordar tal tema, pugnando-se, desde já, para que não sejam analisados por esta turma julgadora questões estranhas a esse tópico, notadamente os itens do recurso voluntário que se voltam contra o arbitramento e contra a apuração feita pela autoridade fiscal para proceder à repartição entre o que seriam meros reembolsos e o que seriam receitas oriundas de serviços.

No que concerne à natureza jurídica dos ingressos de recursos em questão, a PGFN aduz que:

> 20. O passo inicial na solução da presente controvérsia deve se dar pela análise dos contratos de **afretamento** (celebrados entre Pride Foramer SAS e Petrobrás), de **perfuração** (celebrados entre Ensco, antiga Pride do Brasil, e Petrobrás) e **de prestação de serviços** (celebrado entre Ensco e Pride Foramer SAS). Nesse diapasão, cumpre que se destaquem as cláusulas relativas aos objetos de cada um desses contratos.
>
> 21. Os **Contratos de Afretamento** tinham por objeto básico o afretamento, à Petrobrás, de plataformas de petróleo, a fim de serem utilizadas na perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais (vide Anexo I). No objeto dos contratos estava incluída a execução, pela contratada (Pride Foramer SAS), de todas e quaisquer operações necessárias ao perfeito cumprimento do afretamento objeto do contrato, tais como execução e supervisão do posicionamento, lastreamento e movimentação da unidade.

Original

22. Os **Contratos de prestação de serviços de perfuração**, por seu turno, tinham por objeto essencial a prestação, pela Ensco, dos serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás natural, na plataforma continental brasileira.

23. Do confronto entre tais contratos, pode-se observar a existência de algumas obrigações comuns, como por exemplo: (i) providenciar, antes do início do contrato, um teste geral das condições operacionais de todos os equipamentos da unidade e (ii) planejar e conduzir as operações destinadas a evitar e combater erupções de petróleo, gás, incêndios ou outros acidentes. Tais obrigações em comum, contudo, refletiam aspectos meramente acessórios aos verdadeiros objetos contratados.

24. Havia, por outro lado, uma série de obrigações que incumbiam de modo exclusivo a cada uma das contratadas, podendo-se enumerar, quanto aos **contratos de afretamento**, como de **responsabilidade da Pride Foramer SAS:**

> i. o dever de responder pela operação, supervisão, direção técnica e administrativa e pela tripulação necessária à eficiente e completa execução do afretamento contratado, como única responsável;
>
> ii. o dever de arcar com o custo de reposição dos equipamentos, materiais e acessórios necessários ao adequado funcionamento da unidade, bem como as despesas com reparos de qualquer natureza nos equipamentos cuja responsabilidade pelo fornecimento seja sua.

25. Como bem ressaltado pelo acórdão proferido pela DRJ, nos contratos de afretamento "também consta que a **FORAMER** deveria manter, às suas custas, além da Unidade, toda a tripulação adequada e suficiente à sua operação, arcando com todas as obrigações trabalhistas, gastos com movimentação da tripulação e que deveria manter uma identificação especial para essa tripulação de modo a distingui-la do pessoal da PETROBRÁS e de outras empresas que, eventualmente, atuassem em outros serviços ligados ao objeto do contrato".

26. Finalmente, no que se refere ao contrato de **prestação de serviços** celebrado entre a recorrente e a Pride Foramer SAS, seu objeto consistia na prestação de serviços pela Ensco à Pride Foramer SAS "com a finalidade de manter as operações das embarcações objeto dos contratos no Brasil, incumbindo à prestadora todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das referidas embarcações".

27. **A prestação contratada,** bem se vê pelos termos empregados**, foi a mais ampla possível, de modo que ficou a empresa brasileira, ora recorrente, incumbida de levar a cabo praticamente todas as atividades inerentes ao serviço de afretamento**.

28. **Tal constatação, aliás, não é sequer negada pela recorrente**, que em suas razões de recurso voluntário chega a afirmar que, em virtude de as plataformas serem bens cuja logística de operação demanda a contratação de serviços e atividades locais e tendo em vista ainda o fato de que a Pride Foramer não dispunha de pessoal próprio no Brasil, **"optou-se por atribuir à RECORRENTE a responsabilidade contratual pela consecução de tais atividades**".

29. Nesse momento, é importante firmar mais uma inafastável premissa para a solução da presente controvérsia: **a Ensco, por força do contrato de prestação de serviços celebrados com a Pride Foraemer SAS arcava efetivamente com os custos tanto dos contratos de afretamento** (que tinham como partes a Petrobrás e a Pride Foramer), **quanto dos contratos de perfuração.**

Aborda algumas cláusulas contratuais específicas, e assim discorda das afirmações da Contribuinte:

34. Em primeiro lugar porque a cláusula 2.02 do contrato em nenhuma hipótese estipula que os valores a serem recebidos sem margem teriam a natureza de reembolso. Se algo está dito de modo **claro, rígido e expresso na referida cláusula é que todos os valores ali descritos integram os honorários profissionais devidos pela Pride Foramer à Ensco.**

Original

> 35. Em segundo lugar porque **nada nos autos leva a crer que a recorrente, em qualquer momento que seja, tenha atuado como mandatária da Pride Foramer SAS.**
>
> 36. O contrato de mandato, nos termos do art. 1.288 do Código Civil de 1916 e do art. 653 do novo diploma, opera-se quando alguém recebe de outrem poderes para, **em seu nome (do mandante)**, praticar atos ou administrar interesses, sendo a procuração o instrumento do mandato.
>
> 37. **Na presente hipótese, contudo, sem exceção, todas as despesas assumidas pela recorrente o foram sempre em nome próprio, não se identificando nos autos uma única nota fiscal que tenha sido faturada em nome da Pride Foramer SAS.**
>
> 38. **Igualmente, não existe nos autos um único contrato, seja de compra e venda de mercadorias, seja de seguro ou de prestação de serviços, em que a recorrente tenha, em nome da Pride Foramer, assumido algum tipo de obrigação.**

Refuta outras alegações da Contribuinte e defende a prevalência das *conclusões alcançadas pelo acórdão da DRJ*, e conclui:

> 44. O fato apurado pela Fiscalização, não se perca de vista, foi a omissão de receita decorrente da atividade da empresa. Se, por força do contrato de prestação de serviços celebrado com a Pride Foramer SAS, a recorrente, como atividade própria, executou uma série de atividades e incorreu em custos e despesas variados, também fez jus ao ingresso de diversos valores a título de receitas, sendo inquestionável a legitimidade da tributação desses valores.
>
> 45. Notem, d. conselheiros, que ao atribuir a qualificação de meros reembolsos a valores que na verdade constituíam receita de sua atividade, a contribuinte autuada manipulava sua contabilidade, escriturando como custos e receitas o que bem queria com o fito de direcionar o resultado do seu estabelecimento ao objetivo pretendido. Conforme ressaltado pelo lançamento, por meio de tal procedimento, a contribuinte conseguia manter um constante prejuízo fiscal ao longo dos anos.

Invoca decisão em circunstâncias semelhantes expressas no Acórdão nº 101-97.012 e reporta-se a outros lançamentos que também questionaram *essa forma de contratação fracionada (serviços e afretamento*).

Encerra consignando que, demonstrada a existência de receita omitida, ela deve ser tributada na forma do art. 24 da Lei nº 9.249/95 e art. 288 do RIR/99, *pois eles tratam da verificação direita de omissão de receita (quando o Fisco, em seu trabalho investigativo, se depara frente a frente com a receita omitida pelo sujeito passivo).*

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Embora a PGFN não conteste a admissibilidade do recurso especial, a análise de mérito procedida para compreensão do dissídio jurisprudencial suscitado pela Contribuinte evidenciou a impossibilidade de seu conhecimento.

A Contribuinte afirma a identidade fática entre os acórdãos comparados, que teriam apreciado acusações de *omissão de receitas decorrente de supostos valores recebidos a título de "honorários" incidentes sobre despesas incorridas em nome da FORAMER* (Pride Foramer SAS), mas adotado decisões diferentes. Em suas palavras:

Original

> Logo, tem-se a clara dicotomia entre as soluções jurídicas firmadas pelos acórdãos recorrido e paradigma. No primeiro, manteve-se a autuação fiscal por suposta omissão de receitas sobre valores reconhecidamente não faturados, sob a premissa de que a Recorrente "deveria" ter promovido a cobrança. No segundo, julgou-se insubsistente o lançamento fiscal sob a premissa de que o lançamento fundado em suposta omissão de receita requer prova do recebimento existência de tais receitas, o que sabidamente, como reconhecido pelo próprio agente fiscal, não ocorreu.

Indica como dispositivos legais objeto de interpretação divergente: *(i) Artigo 24 da Lei nº 9.249/1995; e Artigos 281 a 288 do RIR/99 , todos amplamente debatidos ao longo do processo e expressamente tratados no acórdão recorrido às fls. 9851/9852 dos autos.*

O acórdão recorrido, na apreciação de arguição de nulidade do lançamento, validou seu enquadramento legal no art. 24 da Lei nº 9.249/95, reproduzido no art. 288 do RIR/99.

No mérito da imputação de omissão de receitas, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta na constatação de, apesar de os contratos de afretamento (firmado entre Petrobrás S/A e Pride Foramer SAS) e de perfuração (firmado entre Petrobrás S/A e Pride do Brasil) contemplarem *obrigações bastante distintas e plenamente segregáveis*, entre a Contribuinte e *FORAMER* foi contratada prestação de forma *mais ampla possível, de modo que ficou a empresa brasileira, ora recorrente, incumbida de levar a cabo praticamente todas as atividades inerentes ao serviço de afretamento*, assim arcando *com os custos tanto dos contratos de afretamento (que tinham como partes a Petrobrás e a Pride Foramer), quanto dos contratos de perfuração.* Discordando, em face dos termos contratuais, de que a empresa brasileira *tenha atuado como mandatária da Pride Foramer SAS*, e afirmando estar *claro, rígido e expresso na referida cláusula* que *todos os valores ali descritos integram os honorários profissionais devidos pela Pride Foramer à Pride do Brasil*, o Conselheiro Relator conclui *que todas as despesas assumidas pela recorrente o foram sempre em nome próprio, não se identificando nos autos uma única nota fiscal que tenha sido faturada em nome da Prime Foramer SAS*, ou mesmo *um único contrato, seja de compra e venda de mercadorias, seja de seguro ou de prestação de serviços, em que a recorrente tenha, em nome da Pride Foramer, assumindo algum tipo de obrigação*, descartando, para este fim, as *"autorizações para Despesas" (Authorizations for Expenditure AFE).*

O acórdão recorrido, embora proferido mais recentemente (09/04/2018), teve em conta lançamento formalizado em 2008 para exigência de créditos tributários pertinentes aos anos-calendário 2003 e 2004. Já o paradigma nº 1402-001.595, datado de 12/03/2014, apreciou lançamento formalizado contra a mesma Contribuinte em 2012, veiculando exigências referentes ao ano-calendário 2007.

Constata-se no relatório do paradigma que a irresignação fiscal tem por referência, também, a falta de faturamento da margem de lucro prevista contratualmente em face de despesas *que deveriam compor o custo do serviço prestado pela Interessada à FORAMER*. Todavia, a análise do voto condutor do julgado evidencia uma dessemelhança relevante entre as acusações analisadas. Veja-se, em destaque, o fundamento exposto no voto condutor do paradigma para concluir que os custos/despesas indicados pela autoridade fiscal não ensejaria a cobrança da margem contratual em face da proprietária das plataformas:

> [...]
>
> Quando a cláusula item 2.06 do contrato prevê que no caso de subcontratação cabe à TOMADORA (proprietária da plataforma FORAMER) efetuar o pagamento dos serviços ao subcontratado, à toda evidência que estes serviços não se constituem em

Original

> receita da contratada ENSCO. O fato da ENSCO, por força do disposto nas cláusulas 1.02 e 1.03, adiantar tais valores a empresas subcontratadas e ser reembolsada pela ENSCO, não transforma os valores dos reembolsos em receita.
>
> Ademais, a cláusula em questão está intitulada como "Honorários e Reembolsos", o que está indicar que trata de duas situações distintas. No caso de custos diretos, relacionados na letra "a" da cláusula 2.02, existe previsão de honorários de 30%, o que parece ter sido cobrado, tanto que a empresa teve um faturamento de receita junto à FORAMER no valor de R$ 128.308.544,17.
>
> No que se refere às situações mencionadas nas letras "b", "c" e "d" (fl. 12), diferentemente do que constou em relação à letra "a", não há percentual de honorários, o que está a indicar que em relação a este ponto não houve contratação. Tal conclusão torna-se mais evidente e ganha maior verossimilhança na interpretação da cláusula quando se verifica que não vinha sendo cobrada entre as partes. Desta forma, também por esta linha de raciocínio, não subsiste o auto de infração.
>
> Os fundamentos acima relacionados, a um só tempo, se referem tanto às questões relacionadas à conta alocação de custos, quanto à conta Inspeções (633000), que trata dos gastos "com contratação de serviços para inspeção da adequação das plataformas às normas regulatórias brasileiras. Tais gastos, conforme esclareceu a fiscalizada, "não se relacionam a nenhum dos serviços prestados por ela FORAMER." **A autoridade fiscal, por sua vez, não apontou qualquer situação capaz de afastar tal afirmação, isto é, não demonstrou em que os gastos lançados na conta "alocação de custos" diziam respeito a serviços prestados pela fiscalizada.** Ademais, caso os valores lançados na referida conta se constituíssem em despesas da fiscalizada, não seria lógico que esta os considerasse como reembolsos e não despesas incorridas.
>
> Como dito anteriormente, por força do disposto na cláusula 2.6 (fl. 12), cabia à TOMADORA (FORAMER) efetuar o pagamento das empresas subcontratadas. Assim, na medida em que os valores lançados na conta "inspeções" se referem a empresas subcontratadas, ditos valores não podem ser considerados receitas da fiscalizada. *(negrejou-se)*

Já no presente caso, o voto condutor do acórdão recorrido se pauta em acusações assim resumidas em seu relatório:

> - na prestação de serviços com a PETROBRÁS foram firmados dois contratos distintos, um com a controladora localizada nas Ilhas Virgens Britânicas, PRIDE INTERNATIONAL LTD, específico para o afretamento de embarcações, e outro com a controlada, (a Interessada), que alcança efetivamente a prestação dos serviços;
>
> - o valor do primeiro contrato, (afretamento de embarcações), corresponde a em torno de 90% do total do valor contratado;
>
> - conforme contrato, cabe à empresa localizada no exterior, proprietária da plataforma, manter tanto a plataforma quanto os seus pertences arcando com os custos dali advindos;
>
> - a Interessada tinha a obrigação de prestar os serviços de perfuração, avaliação, complementação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás na plataforma fretada, responsabilizandose com os padrões internacionais de segurança e despesas de pessoal; no caso de fornecimento de materiais e contratação de serviços de terceiros, deveria haver prévia aprovação da PETROBRÁS, que, então, iria reembolsá-la;
>
> - o que efetivamente ocorreu, foi que a Interessada arcava com todos os custos e despesas, incluindo os de responsabilidade contratual da empresa estrangeira, intrínsecos às plataformas;
>
> - para adimplir estes gastos, a controladora PRIDE INTERNATIONAL LTD enviava mensalmente valores elevados a título de empréstimos;

Original

> - este artifício permitiu o envio pela PETROBRÁS de altas somas à controladora, (PRIDE INTERNATIONAL LTD), já que dessa maneira foi possível enquadrar quase que a totalidade do valor (soma dos valores dos contratos com a empresa estrangeira e com a controlada) sob o alcance da alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações, conforme Lei nº 9.481 de 1997, artigo 1º., inciso I;
>
> - a empresa do grupo PRIDE, responsável pela plataformas operadas no Brasil, é a PRIDE FORAMER SAS, situada em Velizy/França;
>
> - a partir de setembro de 2002 foi elaborado um contrato de prestação de serviço entre a Interessada e a PRIDE FORAMER SAS, (fls.5500 a 5568);
>
> - o objetivo de tal contrato foi o de respaldar a Interessada a arcar com todos os gastos necessários para manter as plataformas da PRIDE FORAMER, assim, o dinheiro passou a entrar no Brasil como receita de exportação;
>
> - foram solicitados, dentre eles, relatórios mensais que deveriam segregar os custos e despesas referentes ao mencionado contrato de prestação com base;
>
> - às fls.1762, consta que **o contrato previa que cabia à Interessada todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das embarcações, sendo que a PRIDE FORAMER outorgou todos os poderes necessários à Interessada para a efetivação de quaisquer pagamentos de despesas em seu nome, (PRIDE FORAMER)**;
>
> - o contrato previa que os honorários corresponderiam ao somatório dos custos diretos com 30% de margem, despesas com sub contratação de terceiros, despesas e gastos de capital, e outras despesas necessárias;
>
> - concluiu a Fiscalização que o referido contrato foi elaborado com a finalidade de amparar os gastos que a Interessada já estava efetuando e cuja obrigatoriedade contratual, conforme os contratos de afretamento entre a PRIDE FORAMER e a PETROBRAS era da empresa estrangeira;
>
> [...]
>
> - desta forma, considerou-se como omissão de receita de exportação, as diferenças apuradas entre os valores reais a serem faturados, baseados em custos incorridos no interesse da empresa estrangeira, (PRIDE FORAMER SAS), em comparação com os valores efetivamente apurados em sua contabilidade a título de receita de exportação, (Infração 001);
>
> - as diferenças ocorreram porque a Interessada não considerou todos os custos ocorridos no interesse da PRIDE FORAMER SAS como receita de exportação, mas, sim, como sendo reembolso;
>
> [...] *(negrejou-se)*

É precisamente a este ponto em destaque que o voto condutor do acórdão recorrido se prende para constatar que *ficou a empresa brasileira, ora recorrente, incumbida de levar a cabo praticamente todas as atividades inerentes ao serviço de afretamento*, nada existindo nos autos que leve *a crer que a recorrente, em qualquer momento que seja, tenha atuado como mandatária da Prime Foramer SAS*, a ensejar a conclusão de que, diante da *completa ausência de elementos que demonstrem a efetiva atuação da recorrente na condição de mandatária da Pride Foramer SAS, tem-se que todas as despesas realizadas com vistas a levar a cabo o afretamento das plataformas de petróleo foram feitas a título de prestação de serviços*, sujeitando-se à disposição contratual que lhes aplicaria a margem de 30% em favor da autuada.

O relatório do paradigma, por sua vez, apenas traz consignado que:

> Pelo que se depreende termo de verificação fiscal e do item 141 da fl. 1.679, a questão envolve exploração de petróleo e a existência de três contratos a saber:
>
> a) Contrato de afretamento entre FORAMER e PETROBRÁS;

Original

> b) Contrato de prestação de serviços de perfuração entre ENSCO e PETROBRÁS;
>
> c) contrato de prestação de serviços logísticos e apoio relacionados com a plataforma celebrado entre a FORAMER e a ENSCO.
>
> A autuada contabilizou os valores controvertidos, anteriormente indicados, como gastos incorridos em nome da empresa titular da plataforma (FORAMER). A Fiscalização, por sua vez, entendeu que sobre tais valores deve ser incluindo o percentual de 15% (quinze por cento) de margem de lucro, sob pena de se caracterizar um trabalho voluntário, o que não cabe no caso sob apreciação.
>
> Assim, no entender da autoridade fiscal, "constitui omissão de receita os valores que deveriam ser faturados baseados em custos incorridos no interesse da tomadora de serviço. "Portanto a Alocação de Custos (conta n° 69000), bem como as inspeções (conta n° 633000) devem compor o valor dos honorários, acrescido de 15%, que trata da margem de lucro na prestação dos serviços, conforme apuração mensal." (acusação contida no terceiro e quarto parágrafos da fl. 1437).

Registre-se que o acórdão paradigma não foi objeto de embargos de declaração ou de recurso especial. Prevaleceu, assim, a decisão pautada na constatação de que a autoridade fiscal não logrou demonstrar *que os gastos lançados na conta "alocação de custos" diziam respeito a serviços prestados pela fiscalizada*. E, ainda que as mesmas verificações presentes nestes autos constassem da acusação fiscal analisada no paradigma, fato é que elas não foram trazida ao Colegiado na apreciação do recurso voluntário, e assim não afetaram a interpretação da legislação tributária exposta a seguir, indutora do reconhecimento de existência de dissídio jurisprudencial no exame de admissibilidade do recurso especial sob apreciação:

> Aduz a autoridade fiscal que lançou a título de omissão de receita 15% (quinze por cento) do montante dos valores que a FORAMER reembolsou a recorrente. Argumenta que assim procedeu porque "constatou-se que a empresa não incluiu para efeito de cobrança de honorários cobrados, de que trata a cláusula 2.02 do contrato FORAMER, os valores relativos a Inspeções (conta contábil n° 633000) e a alocação de Custos (conta contábil nº 690000)" – TFV fl. 1436, segundo parágrafo).
>
> Pois bem, é fato incontroverso que **não houve a cobrança e tampouco o ingresso de recursos no caixa da recorrente dos valores correspondentes aos 15% (quinze por cento) que a autoridade fiscal, interpretando o contrato, entendeu que a fiscalizada deveria ter cobrado.** Se não houve a cobrança destes valores e não se estando diante de presunção de omissão de receita e nem de tributação com base na alegação de violação às normas que tratam dos preços de transferência, a indagação que se faz é se **é possível o lançamento fundado em suposta omissão de receita sem prova da existência do faturamento ou do recebimento destas?** *(negrejou-se)*

Esclareça-se que o voto condutor do paradigma prossegue afirmando que *salvo nos casos em que a lei prevê presunção de omissão de receita, não pode a autoridade competente reconhecer que o contribuinte não faturou determinado valor e tributá-lo por entender que o valor deveria ter sido cobrado*. Assim, se diante de acusações semelhantes, diferentes Colegiados divergissem quanto a ser possível ou não tal presunção, o dissídio quanto à interpretação da legislação tributária seria passível de apreciação nesta instância especial.

Todavia, para além da dessemelhança significativa entre os contornos da acusação fiscal levados à apreciação dos Colegiados, antes demonstrada, a motivação para cancelamento da exigência, no paradigma, não se exaure na abordagem acima. Na sua sequência, o Conselheiro Relator deduz outros argumentos, dentre os quais o inicialmente exposto neste voto, e que assim conduziram a 2ª Turma da Quarta Câmara da 1ª Seção de Julgamento a dar provimento, por unanimidade, ao recurso voluntário. Veja-se:

> [...]

Original

> Ademais, **para a hipótese de se concluir que os fundamentos até aqui expostos são insuficientes para considerar insubsistente a autuação**, quer no que diga respeito aos valores lançados à conta "alocação de Custos" (conta nº 69000) ou à conta "inspeções" (conta nº 633000), destaco que analisando o contrato de fls. 10/19, encontrei as seguintes disposições contratuais:
>
> [...]
>
> Os fundamentos acima relacionados, a um só tempo, se referem tanto às questões relacionadas à conta alocação de custos, quanto à conta Inspeções (633000), que trata dos gastos "com contratação de serviços para inspeção da adequação das plataformas às normas regulatórias brasileiras. Tais gastos, conforme esclareceu a fiscalizada, "não se relacionam a nenhum dos serviços prestados por ela FORAMER." A autoridade fiscal, por sua vez, não apontou qualquer situação capaz de afastar tal afirmação, isto é, não demonstrou em que os gastos lançados na conta "alocação de custos" diziam respeito a serviços prestados pela fiscalizada. Ademais, caso os valores lançados na referida conta se constituíssem em despesas da fiscalizada, não seria lógico que esta os considerasse como reembolsos e não despesas incorridas.
>
> Como dito anteriormente, por força do disposto na cláusula 2.6 (fl. 12), cabia à TOMADORA (FORAMER) efetuar o pagamento das empresas subcontratadas. Assim, na medida em que os valores lançados na conta "inspeções" se referem a empresas subcontratadas, ditos valores não podem ser considerados receitas da fiscalizada.
>
> Ademais, **se tudo isto fosse superado**, o auto de infração ainda padeceria de falha, pois para sustentar sua versão e permitir que a fiscalizada realizasse sua defesa e que esta fosse apreciada por quem deve julgar, o auditor fiscal, à semelhança em que procedeu com a conta indicada na planilha de fls. 1433/1435, devia ter individualizado tais gastos, sem se limitar a lançar valores mensais. O procedimento a ser adotado seria semelhante ao que se observa na glosa de despesas onde se faz necessário indicar as despesas que são rejeitadas para possibilitar a defesa da parte. Contudo, em julgando o mérito favorável à recorrente, tal questão resta superada.
>
> Com tais considerações, dou provimento ao recurso para afastar a alegação de omissão de receita. *(destacou-se)*

Nestes autos, antes de afirmar que os valores reembolsados à Contribuinte por *FORAMER* sujeitavam-se à cobrança dos honorários previstos, o Conselheiro Relator, provocado pela acusação fiscal e a defesa, analisou os contratos firmados pelas partes, os documentos de despesas e os contratos em nome apenas da autuada, bem como as "autorizações para Despesas", e chegou a conclusão diversa, assim consignada ao final de sua argumentação:

> O fato apurado pela fiscalização, não se perca de vista, foi a omissão de receita decorrente da atividade da empresa. Se, **por força do contrato de prestação de serviços celebrado com a Pride Foramer SAS, a recorrente, como atividade própria, executou uma série de atividades e incorreu em custos e despesas var**iados, também fez jus ao ingresso de diversos valores a título de receitas, sendo inquestionável a legitimidade da tributação desses valores.
>
> Note-se que ao atribuir a qualificação de meros reembolsos a valores que na verdade constituíram receita de sua atividade, o contribuinte autuado manipulava sua contabilidade, escriturando como custos e receitas o que bem queria com o fito de direcionar o resultado do seu estabelecimento ao objetivo pretendido. Conforme ressaltado pelo lançamento, por meio de tal procedimento, o contribuinte conseguia manter um constante prejuízo fiscal ao longo dos anos. *(destacou-se)*

Resta patente, assim, que o dissídio arguído pela Contribuinte não decorre de interpretações divergentes da legislação tributária. Os diferentes Colegiados do CARF expressaram seu entendimento da legislação de regência a partir de cenários fáticos diversos, expostos nos relatórios e votos, como acima demonstrado, o que inviabiliza qualquer manifestação deste Colegiado, senão mediante revolvimento fático da matéria, o que foge ao

Original

escopo do recurso especial previsto no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Original