



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

Processo nº 19395.720018/2012-13
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1402-001.439 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. O lançamento fundado em suposta omissão de receita requer prova da existência de tais receitas e o não oferecimento destas à tributação. O fato de a lei brasileira prever tributação de forma diferenciada às empresas estrangeiras, proprietárias de embarcação objeto de contrato de afretamento com a Petrobrás, ou a circunstância de a Petrobrás limitar o valor pago às empresas de perfuração de poços, subsidiárias das proprietárias das embarcações afretadas, não pode ser utilizado como elemento subjetivo para supor conluio entre as empresas contratantes, em especial quando a contratação se dá por força de licitação pública.

GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO. Nos casos de glosa de despesas faz-se necessário a sua individualização e a indicação do motivo da glosa. Não subsiste a autuação que considera a totalidade das despesas como indedutíveis, sem individualizá-las.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Ausente justificadamente, o Conselheiro Paulo Roberto Cortez. Participou do julgamento o Conselheiro Sérgio Bezerra Presta.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração (fl. 1935/1988), acompanhado do termo de verificação fiscal de fls. 1903/1934, notificado em 29/2/2012 (fl. 1936), indicando as infrações abaixo relacionadas:

IMPOSTO SOBRE A RENDA**001. OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.**

Adição ao lucro líquido de outras receitas operacionais, por gerarem redução indevida dos lucros líquido e ajustado sujeitos à tributação, conforme descrito no subitem VII.2 e tabela “E”, além dos itens VIII e IX do Termo de Verificação, Constatação e Encerramento de Fiscalização, peça integrante e indissociável do presente auto de infração.

Base legal – artigo 3º da Lei nº 9.249/95 e artigos 247, 248 e 249, inciso II, 251, 277, 278 e 288, todos do RIR/1999.

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/01/2007	4.019.330,00	75%
28/02/2007	7.594.600,00	75%
31/03/2007	5.322.920,00	75%
30/04/2007	6.224.091,00	75%
31/05/2007	9.977.330,00	75%
30/06/2007	9.786.760,00	75%
31/07/2007	3.754.000,00	75%
31/08/2007	6.494.260,00	75%
30/09/2007	13.583.640,00	75%
31/10/2007	7.228.000,00	75%
30/11/2007	2.677.789,10	75%
31/12/2007	13.784.326,41	75%

0002 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS AO LUCRO REAL – CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme descrito no Termo de Verificação, Constatação e Encerramento de Fiscalização, subitem VII.4 (da Glosa autônoma de custos e despesas) e tabela “E”, em anexo.

Fato gerador	Valor Tributável ou imposto	Multa
31/03/2007	404.190,12	75%
30/06/2007	398.090,87	75%
31/03/2007	434.565,07	75%

31/03/2007

779.054,86

75%

Apesar do auto de infração, em relação ao item 001, indicar fatos geradores mensais do IRPJ, aplicando o mesmo critério à CSLL, na demonstração de apuração do imposto, à fl. 1939 e seguintes, a autoridade fiscal elaborou demonstrativo em que se percebe que somou o valor, em cada trimestre, dos montantes indicados nas infrações 001 e 002, calculando o imposto apurado, conforme exemplo que segue em relação ao primeiro trimestre:

Valor tributável	Prejuízo do Período compensado	Prejuízo de Períodos anteriores	Valor tributável após a compensação
17.341.040,12 ¹	9.410.081,57	2.379,57	5.551.670,98

Base de Cálculo	Alíquota 15%	Adicional 10%	Valor devido
5.551.670,98	832.750,65	549.167,10	1.381.917,75

Segundo o termo de verificação fiscal, à fl. 1903 e seguintes, a PETROBRÁS, historicamente, tem celebrado "pares de contratos" relacionados a afretamento e a prestação de serviços de perfuração com empresas coligadas. O contrato de afretamento celebrado com empresa estrangeira consome, praticamente, 90% dos valores e o contrato de prestação de serviços de perfuração de petróleo com empresa sediada no Brasil, controlada pela empresa estrangeira apenas 10%, o que não é suficiente para pagar os custos da empresa que sistematicamente tem apresentado prejuízo.

Do termo de verificação fiscal, ainda colho as seguintes informações:

- A fiscalizada, constituída no Brasil, funciona como uma representação das empresas estrangeiras contratadas da PETROBRÁS (fl. 1905);
- Que frente à PETROBRÁS existe solidariedade pelas obrigações contratadas entre a empresa estrangeira, que celebrou o contrato de afretamento, e a empresa brasileira que celebrou o contrato de perfuração (fl. 1905);
- Que gerentes estrangeiros da empresa estrangeira, que controlam e chefiam as atividades desempenhadas nas plataformas, de forma indistintas, dão ordens tanto aos funcionários da empresa estrangeira quanto aos da empresa brasileira, inclusive desta recebem remuneração, pagas no mais das vezes por disponibilização de residências e carros de luxo (fl. 1905);
- Que "A destinação de apenas 10% do total contratado para remunerar os serviços prestados não é suficiente para a obtenção de um resultado favorável, quando confrontado com os custos suportados por ela, acarretando os constantes e sucessivos prejuízos fiscais declarados, e então, para a garantia de sua sobrevivência, lhe restara, outrossim, os sucessivos 'socorros financeiros' efetuados pelas empresas estrangeiras a ela ligadas, através de sucessivos aportes de recursos, que são contabilizados como 'reembolso de despesas' ou 'aumentos de capital', e são necessários para que a mesma não venha a sucumbir no mercado em que atua evitando assim que os seus resultados

¹ O valor de R\$ 17.341.040,12 tem origem na soma das omissões de janeiro, fevereiro e março da infração do ITEM 001 e mais o valor da infração do primeiro trimestre do ITEM 002 (4.019.330,00 + 7.594.600,00 + 5.322.920,00 = 17.341.040,12).

negativos acabem sendo refletidos nos seus compromissos assumidos com terceiros e funcionários, através da sua desonra. Esses suprimentos de numerários são realizados através de transferências bancárias do exterior e são lançadas em sua contabilidade da forma como mencionada a seguir, permitindo que os referidos recursos ingressem nas suas contas bancárias também livres de qualquer tributação." (fl. 1908);

- Que os contratos acima firmados prevendo 90% aos custos de afretamento e 10% para perfuração se prestam ao escoamento da maior parte dos recursos para o exterior, sem recolhimento do IRRF, tendo em vista da previsão de alíquota zero prevista no art. 1ª, I, da Lei nº 9.481, de 1997 (fl. 1908/1909);
- Que a fiscalizada utiliza-se das disponibilidades depositadas no Banco Itaú (conta intercompanhia) para liquidar de forma antecipada os custos das empresas estrangeiras, sendo que até 30/9/2007 sequer havia contrato entre a empresa estrangeira e a brasileira prevendo tal obrigação e que após a data aqui referida foi celebrado contrato sem cláusula penitencial sem quaisquer controles, por parte da empresa estrangeira, do que é liquidado por designação custos/despesas (fl. 1911);
- Quanto à conta corrente designada sob o nº 1.12.12.0053.0002 CO.53 GASTOS M.S.DRILLING, destaca a autoridade fiscal que ela hospeda desde os pagamentos de custos/despesas incorridos pelas empresas DIAMOND OFFSHORE DRILLING NETHERLAND, DIAMOND OFFSHORE DRILLING UK e DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC (ODECO exprimindo despesas concernentes a outras plataformas de outras empresas), mas também as operações próprias da empresa auditada incorridas por força de contrato com a sociedade anônima Petrobrás, e outras nem sempre completamente distinguíveis. Contempla, ainda, créditos sob a forma de reembolsos possibilitados pela sua controladora Diamond Offshore International Limited (vide ordem de pagamento recebida do exterior e que compõe o conjunto de ficha de lançamento diário Journal voucher). (ver contas fls. 2101/2109 e 2122/2469) - fl. 1912;
- No que se refere à conta denominada de Manutenção de Plataformas diz a fiscalização que em seu bojo encerra subcontas de custos/despesas, precipuamente sob os signos de numeração inicial 3.70.10 a 3.76.40 reúnem, ora conta denotativa de custos/despesas especificamente da fiscalizada, ora enfeixam custos/despesas, assim identificados, das empresas estrangeiras, portanto abrigados na conta corrente intercompanhia. Deduz-se não haver distinção contábil para os custos/despesas incorridos desse jaez. Tal fato, além de trazer em sua essência uma confusão patrimonial exemplar (o que contraria o princípio da independência das sociedades jurídicas, ou o princípio da entidade, e o art. 50 do Código Civil Brasileiro), carrega de grande incerteza o que poderá ser avaliado como custo/despesa de uma ou de outra, ficando, pois, ao talante das empresas os seus reconhecimentos e os seus reembolsos (vide resposta dos subitens 01.2 e 01.4.2, às fls. 4 e 5, ao que fora indagado no nosso Termo Fiscal nº 09, lavrado em 31/10/2011) - fl. 1915.
- Após fazer comentários acerca das contas contábeis da recorrida, a fiscalização destaca que "há uma balbúrdia patrimonial, ferindo de morte princípios fundamentais de contabilidade, a exemplo do que consagra o da uniformidade ou da consistência, se sucede com o reconhecimento de determinados custos/despesas da fiscalizada, mas que, segundo a sua natureza e destinação a par de seus montantes talhados de indedutíveis, como sói já relatado nos itens precedentes, são lançados a débito da conta corrente

intercompanhia como se obrigações fossem das empresas estrangeiras contratadas pela Petrobrás" - fl. 1920.

- Que não altera a natureza da análise e das conclusões aqui assentadas, cunhadas de mixórdia ou de confusão patrimonial, o fato de a auditada, a partir de 01/10/2007, por força dos pactos contratuais ajustados com as empresas estrangeiras coligadas, acordar que, dos custos administrativos, 90% seriam repassados a estas coligadas, acrescidos de 15% designados de taxa de administração - fl. 1921.

É solar a conclusão de que esta conta corrente que caracteriza este subtítulo se constitui no grande caixa refletido no espelho da sociedade ora sob exame, onde os reembolsos, significando o retorno financeiro do que lhe fora subtraído por manobras contratuais, após os seus trânsitos pela conta do Banco Itaú S/A, naquela se alojaram e se confluíram, provocando um encontro de contas viabilizado pelos lançamentos devedores oriundos dos custos/despesas agasalhados pela conta corrente aqui denominada de intercompanhia. Similarmente é manifesto que os reembolsos não se acham atrelados aos custos/despesas integrantes da aludida conta contábil. Seguem os seus precípuos desígnios de fomentar liquidez à fiscalizada - **fl. 1923.**

- Neste sentido, o Fisco tem se posicionado de forma a coibir eventual prática de empresas que intentam manipular as somas recebidas pela prestação de serviços, ao aumentarem valores a título de reembolso de despesas e diminuindo os correspondentes tributáveis - **fl. 1923.**
- Diante do desenho posto, pode-se afirmar, com segurança, que todas as prestações recebidas como forma escamoteada de reembolso de custos/despesas hão de ser consideradas como receita bruta, e serem devidamente adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real, e conseqüentemente tributadas pela legislação do Imposto de Renda - **fl. 1923.**

Notificada, a empresa apresentou a impugnação de fls. 4196/4.244, alegando em síntese:

(i) Que é a empresa brasileira com quem a PETROBRÁS celebrou seu primeiro contrato de perfuração de poços de petróleo, isto no início da década de 70, do século passado;

(ii) Que há 40 anos a PETROBRÁS adota a mesma prática normal e usual no mercado, o modelo de contratação bipartida, na qual são dois negócios distintos, embora intimamente relacionados, quais sejam o contrato de afretamento celebrado com o proprietário das embarcações/plataformas e um contrato de prestação de serviços de perfuração de poços;

(iii) que por disposição legal a contratação com a PETROBRÁS se dá por meio de licitação, cujos instrumentos convocatórios estabelecem que os preços propostos pelos licitantes serão pagos à razão de 90% pelo afretamento e 10% pelos serviços de perfuração. À contratada resta aderir à essa formatação ou não participar do certame;

(iv) por conta da dinâmica própria deste tipo de atividade e tendo em vista que as proprietárias das embarcações não estão sediadas no Brasil, a Impugnante, apenas para facilitar e agilizar a realização dessas despesas, as adianta realizando-as em seu próprio nome;

(v) por se tratar de custos e despesas próprios do afretamento, os valores correspondentes são lançados em conta específica, criada para o controle de tais custos e despesas para posterior reembolso junto às empresas estrangeiras, sendo posteriormente reembolsados através de remessas regulares efetuadas pelas empresas estrangeiras, em operações acobertadas por contratos de câmbio devidamente registrados e aprovados pelo Banco Central;

(vi) não obstante e talvez por não estar familiarizada com esse dado histórico que vem orientando a conduta da Impugnante ao longo de mais de 30 (trinta) anos, a fiscalização entendeu que a referida conta — criada para controlar as despesas próprias das empresas estrangeiras —, albergaria também despesas próprias da Impugnante;

(vi) a partir de apenas alguns poucos casos descritos no Termo de Verificação, cujos valores são absolutamente imateriais (menos de aproximados R\$ 3 milhões) quando comparados ao total das despesas reembolsadas (R\$ 90.447.046,54), a fiscalização classificou todo o reembolso de tais despesas como receita da Impugnante, a ela transferindo o ônus de demonstrar a legitimidade de cada um dos milhares de lançamentos relativos aos reembolsos efetuados;

(vii) da mesma forma, considerou indistintamente a totalidade das despesas que deram origem aos reembolsos, sem, contudo individualizá-las ou mesmo apresentar a motivação específica para cada uma delas, impossibilitando à Impugnante atacar cada despesa glosada e, sobretudo, o seu fundamento específico;

(viii) que não se pode tributar os ingressos financeiros correspondentes a reembolsos, para os quais existia conta específica, como sendo omissão de receita.

(ix) que nos termos do Pronunciamento Técnico nº 30 da Coordenadoria Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) “receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários”;

(x) à fl. 8 do Termo de Verificação, a fiscalização reconhece que a Impugnante liquida, “de forma antecipada, os custos e despesas das empresas estrangeiras”, porém, de forma absolutamente contraditória, acaba por concluir que o reembolso dessas despesas deveria ser considerado como receita bruta da Impugnante, o que não encontra fundamento na legislação;

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 4.285 e seguintes, julgou improcedente o lançamento, recorrendo de ofício, sendo que da ementa transcrevo os seguintes pontos:

IRPJ. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Comprovado que a escrituração contábil da empresa possui vícios e deficiências que a tornam imprestável para determinação do lucro real, não é cabível o lançamento por esta forma de apuração, devendo ser promovido o arbitramento do lucro (art. 530, inciso II, alínea “b”, do RIR/99).

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Em matéria de omissão de receitas, portanto, cabe à Fiscalização realizar as investigações necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza

Processo nº 19395.720018/2012-13
Acórdão n.º **1402-001.439**

S1-C4T2
Fl. 8

indispensáveis à constituição do crédito tributário. Incomprovados os fatos imputados ao contribuinte, o lançamento não pode subsistir.

IRPJ. GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS.

Constatada a necessidade de arbitramento do lucro, descabe falar em glosa de custos e/ou despesas, procedimento que só faz sentido na sistemática de apuração do lucro real.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

A decisão da DRJ exonerou crédito tributário superior a um milhão de reais, razão pela qual está sujeito a reexame necessário. Assim, conheço do recurso.

I - Da impertinência das questões contidas no termo de verificação fiscal, quando compara valores referentes ao contrato de afretamento com o de prestação de serviços

Inicialmente, para efeito da análise se as despesas são dedutíveis ou não, tenho por impertinentes as considerações feitas no termo de verificação fiscal no que diz respeito ao fato de o contrato de afretamento feito com a PETROBRÁS prever 90% do valor lícitado e o contrato de prestação de serviços, feito entre a fiscalizada e a PETROBRÁS, prever 10% do montante dos valores dos dois contratos, como se isto fosse algo irregular.

Observo que estas mesmas considerações, como se fosse algo padrão, constam do termo de verificação do processo nº 19395.720084/2011-02, em pauta nesta sessão, onde, a exemplo da situação aqui prevista, tem-se licitação de contrato de afretamento com a Petrobrás, vinculado a um contrato de prestação de serviços, onde para o contrato de afretamento foi destinado 80% do valor e para o contrato de prestação de serviços 20%. Comparando este processo com o de nº 19395.720084/2011-02 observo que naquele, para a prestação de serviços, em termos percentuais, foi destinado o dobro e mesmo assim foram feitas considerações pela autoridade autuante, dando a entender, ainda que de forma subjetiva, suposta prática de irregularidade pelo fato da PETROBRÁS limitar, em suas licitações, limitar o valor em relação à perfuração de poços.

Quando se fala em contrato de afretamento de embarcações para exploração de petróleo vinculado a contrato de prestação de serviços, como se fossem "par de contratos", para usar expressão do termo de verificação fiscal, é preciso ter presente uma gama de variantes, tais como tipo de plataforma, tecnologias disponíveis, profundidade alcançada, local onde os serviços serão prestados, riscos relacionados a cada contrato e assim sucessivamente. Ademais, para assegurar igualdade de condições a todos aqueles que queiram contratar com o Poder Público, a Constituição Federal de 1988 trouxe no inciso XXI do art. 37 a previsão legal que obriga que as obras, serviços, compras e alienações públicas, incluindo empresas públicas, como é o caso da Petrobrás, sejam feitas através de processo licitatório.

Esta previsão constitucional foi regulamentada pela Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, atualizada pelas Leis nº 8.883, de 8 de junho de 1994, 9.648, de 27 de maio de 1998, pela Lei 9.854, de 27 de outubro de 1999 e 10.520, de 17 de julho de 2002. É a Lei Geral de Licitações e Contratos Administrativos.

É prerrogativa do órgão público estabelecer as regras que devem conter no edital de licitação e as condições do contrato, requisitos estes estabelecidos de forma prévia. Assim, não se pode insinuar que a empresa aqui referida, ao assinar contrato de prestação de serviços cuja licitante fixou em 10% o valor para prestação dos serviços e 90% para o afretamento, estava praticando ato com a finalidade de lesar o fisco.

No contrato de afretamento de embarcações/plataforma para exploração de petróleo não se pode ignorar que se trata de uma operação complexa. De um lado tem-se a

proprietária de um bem com sofisticada tecnologia e alto valor que requer conhecimentos específicos para conservação e manuseio. De outro, uma terceira empresa utilizando a citada embarcação para explorar petróleo. Sem a existência deste conjunto (contrato de afretamento e contrato de exploração de petróleo), inviabilizam-se as atividades. Se a proprietária não garantir o funcionamento da embarcação a prestadora de serviços não tem como executar suas atividades. Por outro lado, se a embarcação estiver em pleno funcionamento e a prestadora de serviços não desempenhar seu papel, para a contratante PETROBRÁS não haverá proveito algum. É por esta razão que ditos contratos costumam conter cláusula de solidariedade das empresas contratadas frente à Petrobras.

O fato de a lei brasileira prever tributação de forma diferenciada às empresas estrangeiras, proprietária da embarcação, não pode ser utilizado como argumento para se imputar responsabilidade à empresa nacional ou para supor conluio entre os contratantes.

Por fim, mas não menos relevante, enfrente a acusação de que a empresa recorrida, em face do contrato celebrado, vir apresentando prejuízos sucessivos, sendo socorrida financeiramente pelas empresas proprietárias da embarcação.

Quanto a este aspecto, em se tratando de empresas do mesmo grupo e diante das condições estabelecidas pela licitante, em relação à qual a recorrente não têm ingerência, nada obsta, por hipótese, que a prestação de serviços apresente prejuízo e a locação da embarcação apresente lucro que compensa suportar prejuízo num dos contratos. Se tanto a prestadora de serviços quanto às proprietárias da embarcação, tributadas com base no lucro real, fossem empresas brasileiras, as questões aqui referidas sequer seriam citadas.

II - Das questões referentes à conta corrente intercompanhia nº 1.I2.12.0053.0002 CO.53 - e subcontas denominadas "manutenção de plataforma - fls. 1912 e seguintes do TFV.

Segundo a autoridade fiscal esta conta "hospeda custos/despesas incorridos pelas empresas DIAMOND OFFSHORE DRILLING NETHERLAND, DIAMOND OFFSHORE DRILLING UK e DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC (ODECO), (leia-se proprietárias das embarcações), "mas também próprias da empresa auditada e outras nem sempre distinguíveis" .

Diz a autoridade fiscal que foi creditado na referida conta intercompanhia R\$ 90.447.046,54 contra um débito de 92.456.323,21 ("A diferença decorre do saldo inicial de R\$ 1.844.608,80 menos o saldo devedor em 31;12;2007 de R\$ 2.120.318,91 - até então não reembolsado em 2007. - fl. 1913).

A controvérsia relacionada a esta conta diz respeito se nela só são feitos lançamentos exclusivos dos custos/despesas das sociedades estrangeiras ou se contém custos e despesas da fiscalizada.

Após fazer extensas e detalhadas considerações acerca da conta aqui referida, incluindo despesas que nela foram lançadas, citando inclusive o art. 50 do Código Civil Brasileiro², a autoridade fiscal, à fl. 1922, quanto tratou dos reembolsos feitos na conta intercompanhia, chegou as seguintes conclusões:

² Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

- "Aludida conta reúne operações devedoras de uma e de outras empresas, de difícil detecção das reais fronteiras de cada uma, mormente em face de o objeto social e o exercício da atividade causadora dos dispêndios, isto é, dos valores a serem ressarcidos por vezes decorrerem ou se confundirem com a atividade-fim do sujeito passivo fiscalizado...."
- "A exacerbar a dificuldade de análise concorre a falta de quaisquer instrumentos de controle, do tipo nota de débito adequada... relatórios etc."
- "É sola a conclusão de que esta conta corrente ... se constitui no grande caixa ... onde os reembolsos significando o retorno financeiro do que lhe fora subtraído por manobras contratuais. Similarmente é manifesto que os reembolsos não se acham atrelados aos custos/despesas integrantes da aludida conta contábil. Seguem os seus precípuos desígnios de fomentar liquidez à fiscalizada."
- "Diante do desenho posto, pode se afirmar, com segurança, que todas as operações recebidas como forma escamoteada de reembolso de custos /despesas há de ser consideradas como receita bruta... " (fl. 1923).

Após tais registros, a autoridade fiscal elaborou a seguinte planilha relacionada às despesas indedutíveis (fl. 1924):

Tabela C Demonstração do Resultado do Exercício Apurado em Procedimento de Ofício Com Base nos Razões IV, V.2, V.2.1, V.15 (Em Reais) – Conta Intercompanhia						
Trimestre	Receita Adicionada	Custos/Despesas do Período	Resultado Exercício	Receita Acumulada	Custos/Despesas Acumulados	Custos e Despesas Indedutíveis Adicionados ao Lucro Líquido
Primeiro	16.936.850,00	16.398.217,84	538.632,16	16.936.850,00	16.398.217,84	16.398.217,84
Segundo	25.988.181,03	23.841.193,55	2.146.987,48	42.925.031,03	40.239.411,39	23.841.193,55
Terceiro	23.831.900,00	25.734.747,20	-1.902.847,20	66.756.931,03	65.974.158,59	25.734.747,20
Quarto	23.690.115,51	24.748.598,06	-1.058.482,55	90.447.046,54	90.722.756,65	24.748.598,06
TOTAIS	90.447.046,54	90.722.756,65	275.710,11			90.722.756,65

A planilha acima indica que todos os valores tidos como despesas da proprietária da plataforma e que eram satisfeitas pela recorrente e depois reembolsadas por aquela, foram considerados custos indedutíveis, ou para usar a expressão.

Nos dizeres da autoridade autuante, os valores acima referidos não se tratam de reembolsos de despesas feitas pela proprietária da plataforma petrolífera, mas sim "se constitui do retorno financeiro do que lhe fora subtraído por manobras contratuais", razão pela qual devem ser considerados como receitas.

Tal interpretação, de ordem subjetiva, não subsiste. É fato incontroverso nos autos de que a recorrente dedica-se à prestação de serviços à PETROBRÁS. Da análise da Ficha 12-A, da DIPJ (fl. 302), verifica-se que só há imposto de renda retido na fonte - IRRF por "Entidade da Administração Pública". Não há nos autos qualquer indicativo ou menção de que a autuada pudesse ter prestado serviços há outras empresas senão a PETROBRÁS. Assim, para que fosse possível sustentar que os valores indicados como sendo reembolso de despesas por empresa estrangeira são referentes à omissão de receita, haveria necessidade de se demonstrar, no mínimo, que a PETROBRÁS efetuou pagamentos à recorrente por serviços prestados e esta não efetuou os devidos registros contábeis da suposta receita.

Por outro lado, tendo por norte que a causa da autuação não está relacionada à materialidade dos valores que a fiscalizada considerou despesas de terceiros, se ditas despesas efetivamente pertencessem à autuada, não teria lógica atribuir como sendo despesas de terceiros.

Ademais, malgrado o termo de verificação fiscal ter mencionado, inicialmente, que tais valores correspondiam a "retorno financeiro do que lhe fora subtraído por manobras contratuais", razão pela qual devem ser considerados como receitas e, no item VII.3. tratou tais valores como "**custos/despesas indedutíveis referente a reembolsos**" (fl. 1923), repetindo este argumento na planilha de fl. 1924, acima transcrita, adicionando os valores à base de cálculo como se fossem despesas indedutíveis, tenho que, em se tratando de despesas indedutíveis não se pode pegar o valor total, sem individualizá-las, de modo a garantir a defesa pelo sujeito passivo.

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 o 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.

Ao meu sentir, tais fundamentos são suficientes para manter a decisão recorrida que cancelou o lançamento.

Ademais, ainda que o acórdão recorrido, por outros fundamentos, tenha chegado a mesma conclusão, qual seja, que o lançamento não subsiste, não vejo necessidade de reparo nas razões de decidir da decisão recorrida quando menciona que identificada situação em que a autoridade fiscal conclui que a escrituração contém deficiências a tal ponto de glosar a totalidade dos custos/despesas, a exigência do crédito tributário, à luz do artigo art. 47, II, da Lei nº 8.981, de 1995, deve se dar com base no lucro arbitrado, pois do contrário estar-se à tributando a receita e não o lucro. Observo que a norma aqui citada não confere faculdade à Administração e sim estabelece a forma como deve ser feito o lançamento, apontando que "o lucro será arbitrado quando a escrituração revelar deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real."

ISSO POSTO, nego voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva