



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19395.720238/2012-39</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-002.020 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FARSTAD SHIPPING S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE OPERAÇÃO DE EMBARCAÇÃO DE TERCEIRO COM BANDEIRA ESTRANGEIRA. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE, NECESSIDADE E PREVISÃO CONTRATUAL DA DESPESA. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Na esteira dos preceitos da legislação de regência, notadamente artigos 249, inciso I, 251, parágrafo único, 299 e 300, do Regulamento do Imposto de Renda-1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, então vigente, e demais dispositivos legais aplicáveis à espécie, as despesas com prestação de serviços são dedutíveis na apuração do lucro real, desde que comprovada a sua efetividade e necessidade à manutenção da fonte produtora. Todas as despesas dedutíveis lançadas pela empresa em sua escrituração contábil e utilização na determinação do lucro real devem ser comprovadas mediante documentação hábil e idônea, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a contribuinte logrou comprovar a efetividade da prestação do serviço de operação de embarcação estrangeira de terceiro, com a obrigação de implementação, custeio e manutenção das despesas com equipamentos e materiais pertinentes ao objeto do contrato, impondo seja revertida a glosa de aludidas despesas, decretando-se, assim, a improcedência do feito.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para decretar a improcedência total da exigência fiscal remanescente.

*Assinado Digitalmente*

**Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Junior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

## RELATÓRIO

FARSTAD SHIPPING S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, cientificados em 19/10/2012 (F.R. e-fl. 2.655), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente de Glosas de Custos e/ou Despesas não necessários à sua atividade e à manutenção da fonte produtora, na forma abaixo elencada, em relação ao período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 2.655/2.666, Termo de Constatação Fiscal, de e-fls. 2.640/2.654, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

“[...]”

O Fisco, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, apurou diferenças a recolher relativas ao IRPJ e CSLL. A descrição do andamento da ação fiscal consta do Termo de Constatação de Infração Fiscal - TCF de fls. 2640 a 2654.

Inicialmente, o Fisco apresenta descrição pormenorizada dos atos relevantes ocorridos durante o procedimento fiscal.

Informa o Fisco que em 24/07/2012 o sujeito passivo foi intimado a esclarecer a utilização de despesas, no seu entendimento da armadora, como dedutíveis na apuração de seus resultados:

...

Em 24/07/2012, o sujeito passivo foi intimado através do Termo de Intimação Fiscal, a explicar por que as despesas relativas as contas: "4.01.03.03.01 -

Assistência Técnica"; "4.01.03.03.02 - Materiais de Assistência Técnica"; "4.01.03.04.01 - Novos Equipamentos" e "4.01.03.09 - Despesas com avarias", foram consideradas despesas dedutíveis em sua DIPJ/09, para cálculo do IRPJ sob a forma de Lucro Real, tendo em vista serem de natureza reparadora da embarcação e a demais, contratualmente despesas da arrendadora das embarcações, proprietária das mesmas, e não da prestadora de serviços de operação da embarcação para a Petrobrás;

O contribuinte, em resposta à intimação, confirma a utilização de tais montantes como dedutíveis, disponibilizando, em 01/10/2012, planilha "contendo os valores separados por conta, mês e navios de sua propriedade (próprio) e de propriedade de TERCEIROS no exterior (Estrangeiro)", reproduzidas a seguir:

[...]

Depois de intimado, o contribuinte apresentou, conforme informado pelo Fisco, os contratos de afretamento das embarcações estrangeiras, objetos de locação com a Petrobrás, além de planilhas contendo os valores pagos pela Petrobrás a título de afretamento, às proprietárias das embarcações estrangeiras:

...

18. No dia 04/10/2012, o sujeito passivo apresenta os Contratos de Afretamento das Embarcações estrangeiras de propriedade de terceiros, que foram objeto de Locação com a Petrobrás, em complementação e vinculados, aos contratos de Prestação de Serviço de Operação destas mesmas Embarcações por parte do fiscalizado;

19. Em 09/10/2012, o contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação Fiscal, a apresentar planilha contendo os valores pagos pela Petrobrás, a título de Afretamento das embarcações, às proprietárias das mesmas no exterior, a saber: FARSTAD SHIPPING e SEALION SHIPPING LIMITED, e o que foi pago a fiscalizada no Brasil a título de Serviço de Operação de cada embarcação;

20. No dia 10/10/2012, o sujeito passivo apresenta resposta contendo os valores pagos referente a Afretamento e Serviço de Operação; ...

A partir da fl. 2644 até a fl. 2649, item "B" do Termo de Constatação Fiscal - TCF, o Fisco traz a legislação, além de julgados administrativos, que tomará como base para a análise dos procedimentos adotados pela fiscalizada.

Descreve, então, através do item "C" do TCF, aquilo que entende ser o modus operandi de diversas empresas sediadas na cidade de Macaé (RJ), tentando demonstrar que, através da criação artificial de uma enorme defasagem entre os valores dos serviços a serem prestados e o afretamento de embarcações

no exterior, vultosos valores acabam saindo do país sem tributação, enquanto valores contratuais com menor relevo ficam no País, consignados na escrita contábil e fiscal de empresas, que sempre dão prejuízo, implicando em nenhum recolhimento a título de IRPJ e CSLL e reduzida tributação a título de PIS e COFINS:

...

e) no presente caso da ora fiscalizada FARSTAD SHIPPING S/A, uma vez criada artificialmente uma enorme defasagem entre os valores dos serviços a serem prestados e o afretamento da embarcação, a empresa no exterior "FARSTAD SHIPPING ASA" (da Noruega), e outra empresa "PETROSERV S/A", de CNPJ: 30.508.345/0001-11, ambas controladoras da fiscalizada, no ano-calendário 2008, efetuaram transferências bancárias para a controlada brasileira (sem as quais, esta abriria falência), no total de R\$45.703.234,00, que esta contabilizou na conta contábil "2 .04.0 1.0 1.0 1.0 1 - Capital Social Subscrito", com o fim de fazer face aos custos / despesas necessários à consecução das obrigações firmadas com a Petrobrás, registre-se que o valor do aporte de capital realizado pelas controladoras é equivalente a 87% do total dos seus recebimentos pelos serviços de operação das embarcações;

f) vultosos valores saem do País, sem retenção na fonte, para pagamento de afretamentos (por força de alíquota zero), enquanto valores contratuais com menor relevo ficam no País, consignados na escrita contábil e fiscal de empresas, que sempre dão prejuízo, implicando em nenhum recolhimento a título de IRPJ e CSLL, e em recolhimento reduzido de PIS e COFINS, incidentes sobre o faturamento, isso após a indevida compensação via PERDCOMP destas contribuições com Saldo Negativo do IRPJ e com Base Negativa de CSLL;

[...]

Especificamente sobre o objeto da autuação, o Fisco esclarece que a empresa foi contratada pela Petrobrás para operar embarcações de sua propriedade, além de embarcações de propriedade de terceiros, tendo registrado em sua contabilidade como custos e despesas referentes a manutenção e reparos, assistência técnica com utilização de materiais, além de reparos de avarias, tanto em embarcações de sua propriedade como de terceiros.

Por entender que, no caso das embarcações pertencente a terceiros, caberia à fiscalizada unicamente a operação das referidas embarcações, o Fisco, então, considerou as atividades de manutenção e reparos, assistência técnica com utilização de materiais, além de reparos de avarias, realizados nas embarcações estrangeiras pertencentes a terceiros como custos/despesas não necessárias à sua atividade e à manutenção da fonte pagadora.

O Fisco também informa que, depois de intimado sobre a utilização como dedutíveis dos custos/despesas realizados em embarcações de terceiros, a

interessada respondeu que também afreta e opera tais embarcações, informação que foi rebatida pelo Fisco:

...

Quando o contribuinte afirma que também afreta as embarcações, ele omite o fato de que somente afreta as embarcações de sua propriedade, é cristalino e incontroverso, que não poderia afretar (alugar) um bem que não é de sua propriedade.

...

Reforça seu entendimento o Fisco:

...

Ressaltando a posição da fiscalização, os Contratos de Afretamento das embarcações alienígenas prevêm também a manutenção das mesmas pelos seus proprietários (locadores) e sua responsabilidade em realizá-los, como afirma esta auditoria, transcrevo abaixo trecho do contrato de Afretamento n° 2050.0030621.07-2, realizado com o proprietário estrangeiro da embarcação "Far Sailor":

"3.8.1 Fornecer os sobressalentes e repor os equipamentos, materiais e acessórios, que se fizerem necessários durante o período contratual e durante a docagem".

Ainda, esclarece o Fisco que os contratos de afretamento, que vigoram em paralelo aos contratos de operação, já prevêm os serviços de manutenção, cabendo então à proprietária estrangeira arcar com todas as despesas necessárias para manter a fonte pagadora, e neste grupo enquadram-se as manutenções e reparos de qualquer tipo:

...

Fica cristalino tal falta de necessidade destes custos / despesas, em epígrafe, para manutenção da fonte pagadora, que no próprio contrato de operação celebrado entre o auditado e a Petrobrás, que existe cláusula impositiva, que o contrato de operação da embarcação tem vigência em paralelo, e é vinculado ao contrato de Afretamento, realizado com a proprietária estrangeira da embarcação, portanto os Contratos de Afretamento já prevêm os serviços de manutenção, abaixo transcrevo trecho do Contrato de Afretamento n° 2050.0030621.07-2, realizado com o proprietário estrangeiro da embarcação "Far Sailor":

"2.2.1.3. O contrato terá sempre execução simultânea com o de Prestação de Serviços, assinado na mesma data, sem prejuízo dos termos da cláusula décima terceira - Rescisão." Logo, então, cabe a proprietária estrangeira da embarcação, conforme normas contratuais, arcar com todas as despesas necessárias para manter a fonte pagadora, e neste grupo enquadram-se as manutenções e reparos de qualquer tipo.

...

Conclui o Fisco "que o contribuinte considerou no cálculo do IRPJ e CSLL, sob a forma de Lucro Real, custos/despesas não necessárias a manutenção de sua fonte pagadora, reduzindo assim de forma incorreta a base de cálculo do IRPJ e CSLL", cujo valor tributável consta da tabela de fl. 2653, a seguir reproduzida: [...]"

Após regular processamento, a contribuinte apresentou impugnação, de e-fls. 2.695/2.718, a qual fora julgada procedente em parte, pela 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 04-48.829, de 19 de junho de 2019, de e-fls. 2.918/2.935, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Ementa:

GLOSA DE DESPESAS. DESCABIMENTO.

Descabe a glosa de despesas operacionais quando estas se revelam compatíveis com atividade da empresa, decorrem de obrigações assumidas em contratos perfeitamente válidos e se mostram necessárias para percepção de receitas e à manutenção da fonte produtora.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Irresignada, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, de e-fls. 2.942/2.961, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, bem como explicitando as atividades desenvolvidas pela contribuinte, notadamente a prestação de serviços de operação de embarcações estrangeiras, com celebração de contrato de *(i) afretamento com o armador/proprietário domiciliado no exterior para a disponibilização da embarcação, e (ii) prestação de serviço com empresa brasileira de navegação para a operação da referida embarcação em território brasileiro, pelo mesmo período do contrato de afretamento*, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto que tais instrumentos contratuais exigem, dentre outras obrigações, a *manutenção preventiva, docagem e reparos*, além de *suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação da EMBARCAÇÃO durante o período de vigência do CONTRATO*.

Mais precisamente, ressalta a *atividade de prestação de serviços de operação das embarcações de bandeira estrangeira. Nesta atividade, a concessionária celebra contrato de (i) afretamento com o armador / proprietário domiciliado no exterior para a disponibilização da embarcação, e (ii) prestação de serviço com empresa brasileira de navegação para a operação da referida embarcação em território brasileiro, pelo mesmo período do contrato de afretamento, sendo a recorrente responsável contratualmente por manter a embarcação sempre em plenas condições de navegabilidade, realizando a manutenção preventiva e os reparos necessários nos casos de danos e/ou avarias.*

Explicita que *os custos e despesas glosados pela D. Fiscalização, sob o argumento de que não seriam necessários para a manutenção da fonte produtora de receitas da Recorrente, se referem à manutenção e reparos, assistência técnica, materiais referentes a assistência técnica e reparos de avarias, todos realizados em embarcações estrangeiras, sob os quais a Recorrente teria a obrigação de operar nos termos dos contratos celebrado com a Petrobras, cujas cláusulas aplicáveis à presente discussão foram transcritas acima.*

Suscita que o Acórdão recorrido, em que pese acertadamente reverter as glosas das contas "4.01.03.03.01 - Assistência Técnica" e "4.01.03. 09.01.01.01 - Despesas com Avarias", por outro lado, *equivocadamente manteve a glosa sobre as despesas relacionadas às contas "4.01.03.04.01 – Novos Equipamentos" e "4.01.03.03.02 - Material Assistência Técnica", por entender que supostamente inexistia previsão contratual que aloque tal ônus à operadora da embarcação.*

Contrapõe-se à exigência fiscal, trazendo à colação as normas que regulamentam a matéria, bem como os pressupostos legais para fins de dedução de despesas incorridas pela contribuinte, notadamente sustentando que *devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ou seja, despesas incorridas e que sejam usuais e normais para a realização das transações ou operações decorrentes da atividade da pessoa jurídica, o que se vislumbra no caso das despesas/custos ora glosados.*

Esclarece que *no caso ora em discussão, é pública e notória a prática tradicional, reiterada e genérica segundo a qual as empresas brasileiras de navegação, contratadas pela Petrobras para prestar serviço de operação de embarcação, arcam com diversos custos de manutenção relacionados à utilização da embarcação (obrigação contratual). E não há qualquer vedação a isso!*

Transcreve algumas das cláusulas contratuais atinentes às despesas sob análise, explicitando que *demonstram ser de responsabilidade da recorrente arcar não só com as despesas relacionadas às contas nas "4.01.03.03.01 - Assistência Técnica" e "4.01.03. 09.01.01.01 - Despesas com Avarias" – tal como reconhecido no acórdão recorrido – mas também com as despesas relacionadas às contas "4.01.03.04.01 – Novos Equipamentos" e "4.01.03.03.02 - Material Assistência Técnica", na linha, inclusive, da jurisprudência administrativa colacionada à peça recursal, mormente se tratando de obrigação contratual.*

Entende ser inaplicável o disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional ao presente caso, aduzindo para tanto ser *destinado apenas à identificação do sujeito responsável pelo adimplemento do tributo*.

Alega que os argumentos das autoridades fazendária malferem o princípio da legalidade, especialmente lembrando que inexistente na legislação de regência qualquer impedimento de dedução de despesas atinentes a bens de propriedade de terceiros.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, reconhecendo a improcedência total da exigência fiscal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente de Glosas de Custos e/ou Despesas não necessários à sua atividade e à manutenção da fonte produtora, na forma abaixo elencada, em relação ao período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 2.655/2.666, Termo de Constatação Fiscal, de e-fls. 2.640/2.654, e demais documentos que instruem o processo.

Com mais especificidade, no decorrer da ação fiscal a contribuinte fora intimada a apresentar documentos que justificassem as deduções procedidas a título de despesas/custos operacionais da empresa. Ato contínuo, a recorrente ofertou substancial documentação, mais precisamente contratos de prestação de serviços e respectivos esclarecimentos.

Por sua vez, a fiscalização entendeu por bem proceder a glosa das despesas com *manutenção e reparos, assistência técnica, materiais referentes a assistência técnica e reparos de avarias* atinentes aos contratos de prestação de *serviços de operação das embarcações de bandeira estrangeira, nos seguintes termos:*

“[...]”

**Especificamente sobre o objeto da autuação, o Fisco esclarece que a empresa foi contratada pela Petrobrás para operar embarcações de sua propriedade, além de embarcações de propriedade de terceiros, tendo registrado em sua contabilidade como custos e despesas referentes a manutenção e reparos,**

**assistência técnica com utilização de materiais, além de reparos de avarias, tanto em embarcações de sua propriedade como de terceiros.**

Por entender que, no caso das embarcações pertencente a terceiros, caberia à fiscalizada unicamente a operação das referidas embarcações, o Fisco, então, considerou as atividades de manutenção e reparos, assistência técnica com utilização de materiais, além de reparos de avarias, realizados nas embarcações estrangeiras pertencentes a terceiros como custos/despesas não necessárias à sua atividade e à manutenção da fonte pagadora.

O Fisco também informa que, depois de intimado sobre a utilização como dedutíveis dos custos/despesas realizados em embarcações de terceiros, a interessada respondeu que também afreta e opera tais embarcações, informação que foi rebatida pelo Fisco:

...

Quando o contribuinte afirma que também afreta as embarcações, ele omite o fato de que somente afreta as embarcações de sua propriedade, é cristalino e incontroverso, que não poderia afretar (alugar) um bem que não é de sua propriedade.

...

Reforça seu entendimento o Fisco:

...

Ressaltando a posição da fiscalização, os Contratos de Afretamento das embarcações alienígenas prevêm também a manutenção das mesmas pelos seus proprietários (locadores) e sua responsabilidade em realizá-los, como afirma esta auditoria, transcrevo abaixo trecho do contrato de Afretamento nº 2050.0030621.07-2, realizado com o proprietário estrangeiro da embarcação "Far Sailor":

"3.8.1 Fornecer os sobressalentes e repor os equipamentos, materiais e acessórios, que se fizerem necessários durante o período contratual e durante a docagem".

Ainda, esclarece o Fisco que os contratos de afretamento, que vigoram em paralelo aos contratos de operação, já prevêm os serviços de manutenção, cabendo então à proprietária estrangeira arcar com todas as despesas necessárias para manter a fonte pagadora, e neste grupo enquadram-se as manutenções e reparos de qualquer tipo:

...

Fica cristalino tal falta de necessidade destes custos / despesas, em epígrafe, para manutenção da fonte pagadora, que no próprio contrato de operação celebrado entre o auditado e a Petrobrás, que existe cláusula impositiva, que o contrato de operação da embarcação tem vigência em paralelo, e é vinculado ao contrato de

Afretamento, realizado com a proprietária estrangeira da embarcação, portanto os Contratos de Afretamento já prevêm os serviços de manutenção, abaixo transcrevo trecho do Contrato de Afretamento nº 2050.0030621.07-2, realizado com o proprietário estrangeiro da embarcação "Far Sailor":

"2.2.1.3. O contrato terá sempre execução simultânea com o de Prestação de Serviços, assinado na mesma data, sem prejuízo dos termos da cláusula décima terceira - Rescisão." Logo, então, cabe a proprietária estrangeira da embarcação, conforme normas contratuais, arcar com todas as despesas necessárias para manter a fonte pagadora, e neste grupo enquadram-se as manutenções e reparos de qualquer tipo.

...

Conclui o Fisco "que o contribuinte considerou no cálculo do IRPJ e CSLL, sob a forma de Lucro Real, custos/despesas não necessárias a manutenção de sua fonte pagadora, reduzindo assim de forma incorreta a base de cálculo do IRPJ e CSLL", cujo valor tributável consta da tabela de fl. 2653, a seguir reproduzida: [...]"

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada procedente em parte pelo Acórdão recorrido, o qual reverteu parte das glosas com base nos seguintes fundamentos:

"[...]"

Sobre a questão objeto da autuação, entendo que é livre a forma de associação entre empresas que atuem como partes associadas em contratos pactuados com terceiros, prestando, inclusive, serviços complementares. Tais arranjos, muitas vezes engendrados entre empresas do mesmo grupo econômico, objetivam a especialização e a redução de custos, não constituindo, sob qualquer aspecto, desrespeito à legislação tributária.

As despesas assim incorridas e realizadas serão dedutíveis desde que atendam aos requisitos normalmente exigidos para tanto, respeitando-se os termos trazidos no art 299 do RIR/1999:

[...]"

O caso, assim, se remete a uma questão de prova. É relevante ressaltar que, em se tratando de dedutibilidade de custos/despesas é pacífico que esteja provado os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, exigidos pelo art 299 do RIR/1999, recaindo a referida prova, sobre a empresa FARSTAD SHIPPING S.A., que se apropria dos gastos e deles se beneficia, reduzindo sua base tributável. A prova procurada está consubstanciada nos contratos apresentados.

**O litígio tem por objeto a análise da tributação das despesas/custos consideradas indedutíveis pelo Fisco, por, em seu entendimento, não serem necessárias à atividade e manutenção da fonte pagadora da empresa. Tais deduções são derivadas de contratos coligados de "afretamento" e de "prestação de serviços de operação" de embarcações estrangeiras. Mais**

**especificamente, no caso dos autos, os contratos de envolvendo as embarcações estrangeiras Far Sailor, Far Sea, Far Senior, Far Sleipner, Far Santana, Far Swift, Far Viscount, Toisa Sentinel, Toisa Tiger, Voyager, Toisa Conqueror.**

É fundamental, então, a análise em conjunto dos contratos de afretamento e de prestação de serviços apresentados pela empresa, que em última análise, demonstram a pertinência ou não das glosas.

Pode-se verificar que os contratos de afretamento firmados entre as empresas proprietárias das embarcações e a Petrobrás, fls. 1282 a 1747, possuem as seguintes cláusulas, ou cláusulas equivalentes:

CLÁUSULA SEGUNDA — VIGÊNCIA E PRAZO "2.2.1.3. O CONTRATO terá sempre execução simultânea com o de Prestação de Serviços, assinado na mesma data, sem prejuízo dos termos da Cláusula Décima Terceira — Rescisão.

CLÁUSULA TERCEIRA - OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA .

3.8.1. Fornecer os sobressalentes e repor os equipamentos, materiais e acessórios, que se fizerem necessários durante o período contratual e durante a docagem 3.11. Arcar com os custos de aquisição e de reposição de lubrificantes, materiais e consumíveis em geral, necessários à EMBARCAÇÃO, adquirindo, de preferência, produtos do sistema PETROBRÁS.

3.11.1. Arcar com o custo do combustível consumido nas mobilizações e desmobilizações da EMBARCAÇÃO para docagem, e nos períodos em que estiver em reparo." Vê-se que a empresa afretadora se responsabiliza junto à Petrobrás pelo fornecimento de sobressalentes, equipamentos, materiais, acessórios que se fizerem necessários durante o período contratual, inclusive durante as possíveis docagens.

Arca também com os custos de aquisição e de reposição de lubrificantes, materiais e consumíveis em geral, necessários à Embarcação, além do combustível consumido nas mobilizações e desmobilizações da Embarcação para docagem, e nos períodos em que estiver em reparo.

Já os contratos de prestações de serviços de operação, estes executados pela atuada, possuem as seguintes cláusulas, ou equivalentes:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO "1.1.1. Entende-se por Operação de uma EMBARCAÇÃO, as funções de tripular, cumprir com as obrigações legais e contratuais, realizar a operação náutica da EMBARCAÇÃO, efetuar a manutenção preventiva, docagem e reparos, e suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação da EMBARCAÇÃO durante o período de vigência do CONTRATO.

Quanto a Manutenção 3.15. Encarregar-se da manutenção e reparo da EMBARCAÇÃO, arcando com o custo de instalação dos seus equipamentos,

materiais, acessórios e sobressalentes, bem como das despesas resultantes da realização de reparos de qualquer natureza.

3.15.1. Se a EMBARCAÇÃO sofrer avaria ou a sua utilização ficar prejudicada, por qualquer causa, salvo quando motivada por ação comprovadamente culposa da PETROBRAS, as taxas diárias estipuladas nas Ref. 110 e 111, de acordo com o item 5.1, não serão devidas, incluindo-se, neste caso, o tempo necessário para transferir a carga existente na EMBARCAÇÃO para outra EMBARCAÇÃO ou Terminal.

3.15.2. A ARMADORA deve providenciar pessoal competente para supervisionar e assegurar a manutenção e a eficiência geral da EMBARCAÇÃO."

Conclui-se das cláusulas transcritas que os serviços de manutenção da embarcação estão a cargo da contratada (item 3.15 transcrito acima), sem entretanto esta ter a obrigação de fornecimento do material aplicado nos reparos, ou quaisquer substituições de equipamentos, ou mesmo a instalação de equipamentos novos que, conforme cláusulas do contrato de afretamento (item 3.8.1 transcrito acima), estão sob responsabilidade da afretadora.

O Fisco apresenta nas fls. 2641 e 2642 do Termo de Constatação Fiscal, o demonstrativo trazido pela empresa, em que esta relaciona os valores considerados dedutíveis, que são foco da análise. Por relevante, reproduzo as referidas tabelas:

[...]

Ao contrário do entendimento do Fisco, utilizado na glosa de despesas que redundou na presente autuação, infiro, com base em todo o descrito aqui, que os lançamentos constantes nas contas "4.01.03.03.01 - Assistência Técnica" e "4.01.03. 09.01.01.01 - Despesas com Avarias" são passíveis de dedução na apuração do Lucro Real da empresa, mesmo no caso de embarcação estrangeira, se enquadrando como serviços de manutenção, nos termos do item 3.15 do contrato de operação acima transcrito e obedecendo aos ditames do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, por se revelarem compatíveis com atividade da empresa, decorrendo de obrigações assumidas em contratos perfeitamente válidos e se mostrando necessárias para percepção de receitas e à manutenção da fonte produtora da empresa.

Concordo com o Fisco, entretanto, quanto à glosa dos lançamentos constantes nas contas "4.01.03.03.02 - Material Assistência Técnica" e "4.01.03. 04.01 - Novos Equipamentos", por falta de previsão contratual que aloque tal ônus à Operadora da embarcação (FARSTAD SHIPPING S.A.), além da previsão do ônus estar apresentado como de responsabilidade da afretadora estrangeira, conforme enquadrado, exemplificadamente, nos itens 3.8.1 dos contratos de afretamento. O constante dessa cláusula do contrato se torna coerente, uma vez

que materiais e equipamentos utilizados na manutenção se incorporam à embarcação, passando a fazer parte do patrimônio da afretadora.

Analisando-se os argumentos esposados pela interessada, principalmente aquele em que cita o item 3.14 dos contratos de prestação de serviços como fundamento para os gastos incorridos, fl. 2697 de sua impugnação, observa-se que o referido item exige da contratada a execução da manutenção, arcando ainda com os custos de instalação de equipamentos, materiais, acessórios e sobressalentes, mas não com os custos dos equipamentos e materiais em si:

"3.14. Encarregar-se da manutenção e reparo da EMBARCAÇÃO arcando com o custo de instalação dos seus equipamentos, materiais, acessórios e sobressalentes, bem como das despesas resultantes da realização de reparos de qualquer natureza."

Assim, os valores originalmente glosados na presente autuação deverão ser descontados dos montantes presentes nas contas "4.01.03.03.01 - Assistência Técnica" e "4.01.03.09.01.01.01 - Despesas com Avarias", mantendo-se a glosa sobre as contas "4.01.03.04.01 - Novos Equipamentos" e "4.01.03.03.02 - Material Assistência Técnica" o que alterará o total originalmente glosado, conforme demonstrativo a seguir:

[...]

Dessa forma, a glosa mantida através do presente, consta da coluna "Glosa Mantida (c)", do demonstrativo acima, que traz "Material Assistência Técnica - Conta 04.01.03.03.02" na coluna "a" e "novos Equipamentos - Conta 4.01.03.04.01" na coluna "b".

[...]"

Ainda inconformada, a contribuinte interpôs o presente recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

Pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, elaborando substancial relato das fases e fatos que permeiam a demanda, bem como explicitando as atividades desenvolvidas pela contribuinte, notadamente a prestação de serviços de operação de embarcações estrangeiras, com celebração de contrato de *(i) afretamento com o armador/proprietário domiciliado no exterior para a disponibilização da embarcação, e (ii) prestação de serviço com empresa brasileira de navegação para a operação da referida embarcação em território brasileiro, pelo mesmo período do contrato de afretamento*, insurgindo-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto que tais instrumentos contratuais exigem, dentre outras obrigações, a *manutenção preventiva, docagem e reparos*, além de *suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação da EMBARCAÇÃO durante o período de vigência do CONTRATO*.

Mais precisamente, ressalta a *atividade de prestação de serviços de operação das embarcações de bandeira estrangeira. Nesta atividade, a concessionária celebra contrato de (i)*

*afretamento com o armador / proprietário domiciliado no exterior para a disponibilização da embarcação, e (ii) prestação de serviço com empresa brasileira de navegação para a operação da referida embarcação em território brasileiro, pelo mesmo período do contrato de afretamento, sendo a recorrente responsável contratualmente por manter a embarcação sempre em plenas condições de navegabilidade, realizando a manutenção preventiva e os reparos necessários nos casos de danos e/ou avarias.*

*Explicita que os custos e despesas glosados pela D. Fiscalização, sob o argumento de que não seriam necessários para a manutenção da fonte produtora de receitas da Recorrente, se referem à manutenção e reparos, assistência técnica, materiais referentes a assistência técnica e reparos de avarias, todos realizados em embarcações estrangeiras, sob os quais a Recorrente teria a obrigação de operar nos termos dos contratos celebrado com a Petrobras, cujas cláusulas aplicáveis à presente discussão foram transcritas acima.*

*Suscita que o Acórdão recorrido, em que pese acertadamente reverter as glosas das contas "4.01.03.03.01 - Assistência Técnica" e "4.01.03. 09.01.01.01 - Despesas com Avarias", por outro lado, equivocadamente manteve a glosa sobre as despesas relacionadas às contas "4.01.03.04.01 – Novos Equipamentos" e "4.01.03.03.02 - Material Assistência Técnica", por entender que supostamente inexistia previsão contratual que aloque tal ônus à operadora da embarcação.*

*Contrapõe-se à exigência fiscal, trazendo à colação as normas que regulamentam a matéria, bem como os pressupostos legais para fins de dedução de despesas incorridas pela contribuinte, notadamente sustentando que devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ou seja, despesas incorridas e que sejam usuais e normais para a realização das transações ou operações decorrentes da atividade da pessoa jurídica, o que se vislumbra no caso das despesas/custos ora glosados.*

*Esclarece que no caso ora em discussão, é pública e notória a prática tradicional, reiterada e genérica segundo a qual as empresas brasileiras de navegação, contratadas pela Petrobras para prestar serviço de operação de embarcação, arcam com diversos custos de manutenção relacionados à utilização da embarcação (obrigação contratual). E não há qualquer vedação a isso!*

*Transcreve algumas das cláusulas contratuais atinentes às despesas sob análise, explicitando que demonstram ser de responsabilidade da recorrente arcar com não só com as despesas relacionadas às contas nas "4.01.03.03.01 - Assistência Técnica" e "4.01.03. 09.01.01.01 - Despesas com Avarias" – tal como reconhecido no acórdão recorrido – mas também com as despesas relacionadas às contas "4.01.03.04.01 – Novos Equipamentos" e "4.01.03.03.02 - Material Assistência Técnica", na linha, inclusive, da jurisprudência administrativa colacionada à peça recursal, mormente se tratando de obrigação contratual.*

Entende ser inaplicável o disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional ao presente caso, aduzindo para tanto ser *destinado apenas à identificação do sujeito responsável pelo adimplemento do tributo*.

Alega que os argumentos das autoridades fazendária malferem o princípio da legalidade, especialmente lembrando que inexistente na legislação de regência qualquer impedimento de dedução de despesas atinentes a bens de propriedade de terceiros.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época dos fatos geradores, que assim prescrevem:

“Decreto nº 3.000/1999

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

[...]

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;

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

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

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

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

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

[...]”

Como se observa, não obstante as alterações legislativas no decorrer do tempo, as normas aplicáveis à espécie acabam por transmitir a mesma lógica da possibilidade de dedução de despesas operacionais, conquanto que devidamente comprovadas, além da observância dos demais pressupostos contemplados na legislação de regência.

Destarte, consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, *in casu*, despesas de prestação de serviços de afretamento de embarcações de terceiros, com a respectiva manutenção, deverão ser devidamente comprovadas, com documentação hábil e idônea, que demonstre a sua efetividade, além do dever de serem necessárias à *atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*.

Vê-se, pois, tratar-se eminentemente de matéria de prova, a qual, por óbvio, cabe ao contribuinte, que deverá demonstrar a efetividade da despesa pretensamente dedutível, bem como a sua necessidade à atividade da empresa.

Na hipótese dos autos, a contribuinte devidamente intimada apresentou os contratos que escoram as deduções, além de prestar os devidos esclarecimentos, os quais não foram suficientes a justificá-las, no entendimento do fiscal autuante, por entender que não seriam *necessárias a manutenção de sua fonte pagadora*, fundamento, portanto, a acusação fiscal.

O julgador de primeira instância, por sua vez, ao analisar a demanda rechaçou de pronto o fundamento fulcral do lançamento, qual seja, a desnecessidade de tais despesas para a atividade da empresa e à respectiva fonte produtora, passando a analisar, em verdade, a comprovação destes custos, notadamente a previsão contratual, o que, de pronto, em nosso entendimento é capaz de refutar integralmente a acusação fiscal, sob pena de alteração do critério jurídico do lançamento.

Neste cenário, entendeu o julgador guerreado que as despesas constantes das contas "4.01.03.03.01 - Assistência Técnica" e "4.01.03. 09.01.01.01 - Despesas com Avarias" são *passíveis de dedução na apuração do Lucro Real da empresa, mesmo no caso de embarcação estrangeira, se enquadrando como serviços de manutenção, nos termos do item 3.15 do contrato de operação acima transcrito e obedecendo aos ditames do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, por se revelarem compatíveis com atividade da empresa, decorrendo de obrigações assumidas em contratos perfeitamente válidos e se mostrando necessárias para percepção de receitas e à manutenção da fonte produtora da empresa*.

Em outra via, manteve o lançamento, ou seja, as glosas das despesas referenciadas nas contas "4.01.03.03.02 - Material Assistência Técnica" e "4.01.03. 04.01 - Novos Equipamentos", *por falta de previsão contratual que aloque tal ônus à Operadora da embarcação (FARSTAD SHIPPING S.A.), além da previsão do ônus estar apresentado como de responsabilidade da afretadora estrangeira, conforme enquadrado, exemplificadamente, nos itens 3.8.1 dos contratos de afretamento. O constante dessa cláusula do contrato se torna coerente, uma vez que*

*materiais e equipamentos utilizados na manutenção se incorporam à embarcação, passando a fazer parte do patrimônio da afretadora.*

Como se observa, repita-se, a ilustre autoridade julgadora de primeira instância abandonou as razões do lançamento (ausência de necessidade das despesas) e repousou seu entendimento na matéria probatória, concluindo que as glosas mantidas se referem a despesas sem a devida exigência contratual, fato que, reiteramos, por si só seria capaz de macular a autuação, como acima suscitado.

No entanto, com o fito de melhor balizar a análise da demanda, impõe-se aprofundar nas provas acostadas aos autos pela contribuinte, objetivando justificar as despesas deduzidas, objeto das glosas que remanescem em discussão, mais precisamente, inscritas nas contas "4.01.03.03.02 - Material Assistência Técnica" e "4.01.03. 04.01 - Novos Equipamentos".

E, neste desiderato, em que pesem as substanciosas razões de decidir do julgador recorrido, com a mais respeitável vênia, ousamos divergir de seu entendimento, considerando que as provas carreadas aos autos pela contribuinte tem o condão de rechaçar integralmente a pretensão fiscal.

Destarte, como muito bem delineado pela recorrente, aludidas despesas encontram lastro nas seguintes cláusulas dos contratos de prestação de serviços de operação de embarcação de bandeira estrangeira (e-fls. 720/721), *in verbis*:

**1.1.1.** Entende-se por Operação de uma EMBARCAÇÃO, as funções de tripular, cumprir com as obrigações legais e contratuais, realizar a operação náutica da EMBARCAÇÃO, efetuar a manutenção preventiva, docagem e reparos, e suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação da EMBARCAÇÃO durante o período de vigência do CONTRATO.

#### **CLÁUSULA TERCEIRA - OBRIGAÇÕES DA ARMADORA**

**3.1.** Manter a EMBARCAÇÃO liberada para operação pelas autoridades competentes, em boas condições de navegabilidade, íntegra do ponto de vista de casco, máquinas e equipamentos, adequadamente aparelhada de acordo com os ANEXOS III e III-A para as fainas de apoio à pesquisa e lavra de hidrocarbonetos e atividades correlatas, nas áreas em que a PETROBRAS for concessionária nos termos da Lei 9478/98.

**3.1.1.** A EMBARCAÇÃO deverá estar aprestada, **segundo sua destinação**, com cordoalhas, manilhas, cabos de fibras sintéticas, cabos de aço, mangueiras para carga e descarga de granéis, engates, etc., em quantidade suficiente para execução das fainas inerentes ao tipo de EMBARCAÇÃO, de acordo com o ANEXO VI, bem como em perfeitas condições de utilização e devidamente certificados por Sociedade Classificadora, quando for o caso, ficando sob a responsabilidade da ARMADORA a sua substituição, caso necessário.

**Quanto a Manutenção**

**3.15.** Encarregar-se da manutenção e reparo da EMBARCAÇÃO, arcando com o custo de instalação dos seus equipamentos, materiais, acessórios e sobressalentes, bem como das despesas resultantes da realização de reparos de qualquer natureza.

**3.15.1.** Se a EMBARCAÇÃO sofrer avaria ou a sua utilização ficar prejudicada, por qualquer causa, salvo quando motivada por ação comprovadamente culposa da PETROBRAS, as taxas diárias estipuladas nas Ref. 110 e 111, de acordo com o item 5.1, não serão devidas, incluindo-se, neste caso, o tempo necessário para transferir a carga existente na EMBARCAÇÃO para outra EMBARCAÇÃO ou Terminal.

**3.15.2.** A ARMADORA deve providenciar pessoal competente para supervisionar e assegurar a manutenção e a eficiência geral da EMBARCAÇÃO.

**3.15.3.** A ARMADORA deve garantir que a EMBARCAÇÃO e seus equipamentos sejam mantidos em perfeito estado objetivando satisfazer todos os requerimentos e recomendações da Sociedade Classificadora da EMBARCAÇÃO, regulamentos estatutários da bandeira da EMBARCAÇÃO e mantenha a documentação adequada para este propósito. A ARMADORA deve ter o cuidado usual para assegurar que a EMBARCAÇÃO cumpra com todas as leis aplicáveis, tratados, convenções, regras e regulamentos aplicáveis a EMBARCAÇÃO e seu propósito comercial, incluindo os requisitos das companhias de petróleo e terminais. A ARMADORA deve também usar seu melhor empenho para manter a aparência da EMBARCAÇÃO de forma limpa e arrumada, desde que as condições o permitam.

**3.17.** Fornecer equipamentos, materiais e/ou serviços pertinentes às operações previstas neste CONTRATO, quando autorizado e especificados por escrito em quantidades, qualidade e preço, pela PETROBRAS.

**3.20.** Fornecer, operar e manter os equipamentos adequados às comunicações entre a EMBARCAÇÃO, bases de operação da PETROBRAS em terra, barcos de apoio, helicópteros e unidades de perfuração e produção, de acordo com o Plano de Rádio-Comunicações, constante do ANEXO V deste CONTRATO.

**3.22.** Arcar com os custos de aquisição e de reposição de materiais de operação e consumíveis em geral, necessários à operação da EMBARCAÇÃO.

De pronto, mister ressaltar que as autoridades fazendárias pretéritas não fizeram qualquer contestação quanto à validade/regularidade dos contratos apresentados.

Partindo-se dessas premissas, extrai-se claramente das cláusulas contratuais acima transcritas as obrigações da recorrente, contratada pela PETROBRAS para operação de embarcações de terceiros, com bandeira estrangeira, arcando com os custos de implementação, custeio e manutenção de equipamentos, além de materiais pertinentes ao objeto do contrato.

Tal disposição é expressa e, em nosso entendimento não denota qualquer dúvida quanto à aludida obrigação da contribuinte. Aliás, as cláusulas 3.15 e 3.17 são categóricas neste sentido.

Assim, trata-se, em verdade, de entendimentos divergentes quanto à interpretação dos contratos de prestação de serviço e, inobstante guardar o maior respeito em relação ao entendimento das autoridades fazendárias lançadora e julgadora de primeira instância, esta última revestida de sua livre convicção, concluímos da análise das mesmas cláusulas em sentido diametralmente oposto.

E, se a razão da acusação fiscal fora da ausência de necessidade de tais despesas, o que já fora rechaçado pelo próprio decisório combatido, o que anuímos, eis que evidente a necessidade de tais despesas para observância do contrato formalizado com a PETROBRÁS, além de inerentes, por óbvio às atividades da empresa e essenciais, portanto, à *manutenção da respectiva fonte produtora*, não há como prevalecer a exigência fiscal.

Por outro lado, uma vez já afastada respeitosamente o entendimento da fiscalização, melhor sorte não socorre os fundamentos da decisão guerreada, ao se posicionar na direção de ausência de previsão contratual para tais despesas arcadas pela recorrente, tendo em vista que a simples leitura das cláusulas contratuais encimadas se presta a nossa conclusão em sentido contrário, como explicitado alhures.

Na esteira desse ideal, é de se reconhecer a legitimidade e efetividade das despesas relacionadas nas contas "4.01.03.03.02 - Material Assistência Técnica" e "4.01.03. 04.01 - Novos Equipamentos", de forma a reverter as glosas procedidas pela fiscalização e decretar a improcedência total da exigência fiscal, ainda em debate.

#### **LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL**

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexu de causa e efeito que os vincula.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a improcedência total da exigência fiscal remanescente, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*Assinado Digitalmente*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira